

М. В. Кужельний, С. О. Левицька

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

ПІДРУЧНИК

Затверджено

*Міністерством освіти і науки України
для студентів вищих навчальних закладів*

Київ
«Центр учбової літератури»
2010

УДК 657(075.8)
ББК 65.052я73
К 89

*Глиф надано
Міністерством освіти і науки України
(лист № 1/11-466 від 04.02.2010р.)*

Рецензенти:

Нападовська Л. В. — доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку Київського національного торгово-економічного університету;

Давидов Г. М. — доктор економічних наук, професор, декан факультету обліку і фінансів Кіровоградського національного технічного університету;

Гуменюк В. Я. — доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри трудових ресурсів та підприємництва Національного університету водного господарства та природокористування;

Білецька Л. О. — головний бухгалтер ТОВ «Газотрон-Влатава» (м. Рівне).

Кужельний М. В., Левицька С. О.

К 89 Організація обліку: Підручник — К.: Центр учбової літератури, 2010. — 352 с.

ISBN 978-611-01-0087-8

У підручнику розкриваються особливості організації бухгалтерського обліку та фінансового аналізу для суб'єктів підприємницької діяльності з урахуванням: чинного нормативного поля з питань економіко-правової діяльності підприємств, положень (стандартів) бухгалтерського обліку, податкового законодавства, міжнародної облікової практики.

Підручник розраховано на студентів вищих навчальних закладів (спеціалістів, магістрів), які навчаються за фахом «Облік і аудит», керівників підприємств, бухгалтерів-практиків

**УДК 657(075.8)
ББК 65.052я73**

ISBN 978-611-01-0087-8

© **Кужельний М. В., Левицька С. О.**, 2010
© Центр учбової літератури, 2010.

ВСТУП

Для підприємницької діяльності сьогодні характерні як складність, невизначеність в питаннях правового регулювання, так і якісно нові вимоги до її результативності, стабільності, прозорості та достовірності звітних даних.

Окреслені завдання передбачають комплексне вирішення керівництвом суб'єкта господарювання таких питань як кадрове забезпечення, раціональне використання активів підприємства, збільшення частки власного капіталу, забезпечення мобільності виробництва продукції (товарів, послуг) з орієнтацією на ринкову ситуацію тощо.

Один з факторів забезпечення бажаних результатів — створення умов для організації бухгалтерського обліку господарської діяльності, яка б була надійним джерелом інформації для проведення контролю та аналізу.

Враховуючи проблеми гармонізації вітчизняного обліку на макро — та мікро-рівнях, розвиток підприємницької діяльності в Україні, питання організації бухгалтерського обліку повинні вивчатись з точки зору відповідності їх чинному нормативному полю з облікових питань, забезпеченню потреб суб'єктів господарювання (зокрема, тих, хто здійснює зовнішньоекономічну діяльність, підтримується закордонними інвесторами).

Вдосконалення організації бухгалтерського обліку доцільно вирішувати комплексно в напрямках: методичному, технічному, адміністративно-організаційному. Критерії оптимального поєднання зазначених етапів не можуть бути аналогічними для різних підприємств, оскільки залежать, в першу чергу, від їх економіко-організаційної структури, а також повинні враховувати реальні можливості та резерви підприємства в питаннях реалізації обраної системи організації обліку для одержання бажаних результатів.

Обґрунтування основних напрямків організації обліку ускладнюється невизначеністю в організаційно-методичних питаннях управлінського обліку, невідповідністю податкового законодавства принципам Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Вітчизняні науковці, які займаються питаннями організації бухгалтерського обліку, спрямовують свій науковий потенціал на вирішення проблем удосконалення всіх етапів його організації з метою досягнення повноти та корисності інформації, що міститься в бухгалтерських документах (первинних, зведених) та формах звітності, запровадження прийомів і методів економічного аналізу для отримання інформативних аналітичних даних в процесі прийняття управлінських рішень.

В розділах підручника розкрито концептуальні основи організації бухгалтерського обліку, основні напрямки та методи фінансового аналізу ресурсів, капіталу і результатів діяльності, за результатами яких можливо налагодження дієвої системи контролю та реалізація ефективного менеджменту господарювання.

РОЗДІЛ 1.

ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

В зв'язку з очікуваним входженням України до європейського економічного та правового простору все більше зростає потреба керівників і власників підприємств у достовірній інформації про результати господарської діяльності. Прогрес у цій сфері в нашій країні залежить від вирішення великого комплексу завдань, одним із яких є організація бухгалтерського обліку.

Відповідно до економічної сутності *організація* – «сукупність процесів або дій, що зумовлюють об'єднання елементів у ціле, а ціле завжди більше від суми його складових, ...це особлива організуюча сила» [14, с.644-645]. Науковці розкривають сутність «організуючої сили» організації бухгалтерського обліку через комплекс завдань обліку.

Організація бухгалтерського обліку – це система умов та елементів побудови облікового процесу з метою отримання достовірної та своєчасної інформації про господарську діяльність підприємства, здійснення контролю за раціональним використанням виробничих ресурсів і готової продукції. Її призначення – удосконалення та раціоналізація обробки інформації, розподіл робіт між персоналом бухгалтерії, наукова організація праці [57, с. 40].

Покращення аналітики та оперативності бухгалтерського обліку залежать від раціональної організації як бухгалтерського обліку, так і функціонування облікового апарату. *Організація праці облікового апарату* – це комплекс науково обґрунтованих організаційно – технічних заходів, що забезпечують виконання облікового процесу [14, с. 648]. Вдало здійснена організація праці облікового апарату дозволяє широко удосконалювати документацію, документообіг, реєстрацію операцій на рахунках бухгалтерського обліку, доцільніше використовувати робочий час облікових працівників.

Порядок організації і ведення бухгалтерського обліку в Україні регламентується Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та Національними положеннями (стан-

дартами) бухгалтерського обліку. Концептуальними основами організації бухгалтерського обліку є [18]:

- безперервність його ведення з дня реєстрації до ліквідації підприємства;
- відповідальність за організацію бухгалтерського обліку, документування та збереження документів покладено на власника або уповноваженого органа, що здійснює керівництво підприємством;
- самостійність підприємства: у виборі організаційних та методологічних форм обліку, визначенні облікової політики, розробці форм внутрішньогосподарського обліку, звітності і контролю господарських операцій; в питаннях відокремлення підрозділів з відповідними зобов'язаннями ведення окремого обліку та звітності;
- відповідальність керівника за створення належних умов для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечення виконання ним правомірних вимог головного бухгалтера (бухгалтера) щодо дотримання правил та принципів організації облікового процесу;
- відповідальність головного бухгалтера (особи, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку) за: дотримання встановлених на підприємстві єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку та підготовку фінансової звітності; контроль за безперервністю та повнотою облікового процесу; правильне відшкодування втрат від нестач, крадіжок і псування активів підприємства; перевірку стану бухгалтерського обліку в структурних підрозділах;
- відповідальність за бухгалтерський облік господарських операцій, пов'язаних з ліквідацією підприємства, покладається на утворену відповідно до законодавства ліквідаційну комісію.

Організація бухгалтерського обліку складається з трьох взаємопов'язаних етапів: методичного, технічного, організаційного.

На методичному етапі організації бухгалтерського обліку здійснюється вибір системи певних способів та прийомів, на яких базуються документування, інвентаризація, використання синтетичних та аналітичних рахунків, застосування методу подвійного запису, оцінка майна та зобов'язань, калькулювання, бухгалтерський баланс

РОЗДІЛ 1.

та узагальнення даних бухгалтерського обліку на звітну дату. На цьому етапі здійснюється вибір конкретного застосування елементів методу бухгалтерського обліку, зокрема:

- проводиться комплекс заходів, що забезпечують організацію первинного документування: вибір об'єктів первинного документування та носіїв первинної інформації, складання переліку форм первинних документів, встановлення порядку та процедур здійснення записів в первинних документах;
- встановлення строків та порядку проведення інвентаризації;
- вибір методу оцінки активів та зобов'язань підприємства;
- визначення елементів витрат, способу калькулювання собівартості;
- вибір робочого плану рахунків бухгалтерського обліку з урахуванням субрахунків аналітичного обліку; визначення переліку форм внутрішньої звітності і порядку їх заповнення.

Керівник підприємства в обов'язковому порядку:

- забезпечує фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій, що були проведені, у первинних документах та виконання всіма працівниками правомірних вимог головного бухгалтера або іншої особи (юридичної чи фізичної), на яку покладена відповідальність за ведення бухгалтерського обліку, порядок оформлення та подання для обліку відомостей і документів;
- затверджує перелік осіб, які мають право давати дозвіл (підписувати первинні документи) на здійснення господарської операції, пов'язаної з відпуском (витрачанням) коштів і документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна (першочергово право підпису затверджується для розрахункових касових та банківських документів, бланків цінних паперів).

Відповідальність за своєчасне і якісне складання документів, передачу їх у встановлені графіком документообороту терміни для відображення у бухгалтерському обліку, за достовірність даних, наведених у документах, несуть особи, які склали і підписали ці документи [99].

Первинні документи підлягають обов'язковій перевірці працівниками, які ведуть бухгалтерський облік, за формою і змістом, тобто

перевіряється наявність у документі обов'язкових реквізитів та відповідність господарської операції діючому законодавству, логічна погодженість окремих показників.

Основними вимогами до первинних документів є наступні.

1. Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати *такі обов'язкові реквізити*:
 - 1) назву документа (форми);
 - 2) дату і місце складання;
 - 3) назву організації, від імені якого складено документ;
 - 4) зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;
 - 5) посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
 - 6) особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.
2. Документи, створені засобами обчислювальної техніки на машиннозчитуваних носіях, застосовуються у бухгалтерському обліку за умови надання їм юридичної сили і доказовості. Документ, виготовлений машинним способом, повинен бути записаний на матеріальному носії (магнітному, паперовому), виготовлений і розмічений за вимогами відповідного стандарту і закодований згідно з затвердженою системою кодифікації.
3. Первинні документи складаються на бланках типових форм, затверджених Міністерством статистики України, а також на бланках спеціалізованих форм, затверджених міністерствами і відомствами України. Документування господарських операцій може здійснюватися з використанням виготовлених самостійно бланків, які повинні обов'язково містити реквізити типових або спеціалізованих форм. Додаткові вимоги до порядку створення первинних документів про касові і банківські операції, рух цінних паперів, товарно-матеріальних цінностей розглядаються у відповідних розділах монографії.
4. Усі бланки суворої звітності підлягають нумерації, порядок нанесення якої (нумератором, друкарським способом) встановлюють міністерства і відомства. Порядок використання та обліку бланків первинних документів суворої звітності, а також коло господар-

РОЗДІЛ 1.

ських операцій, оформлення яких проводиться на таких бланках, установлюються окремими нормативними актами.

Другий етап організації бухгалтерського обліку — *технічний* — вибір форми обліку, що найбільше відповідає економіко-організаційній характеристиці підприємства. Він полягає у виборі способу обробки облікових даних, розробці переліку і форм облікових реєстрів (що в більшій мірі залежить від вибору підприємством повної або спрощеної системи обліку); встановленні порядку здійснення записів в реєстрах і переносу даних в форми звітності.

Якщо під час першого та другого етапів здійснюється організація ведення облікових записів, то третій етап, організаційний, полягає в організації роботи облікового апарату, або іншими словами — *налагодження системи адміністративного управління в бухгалтерії*. В залежності від організаційної структури підприємства це передбачає:

- 1) встановлення найбільш ефективної системи обліку (облік централізований, децентралізований або змішаний);
 - 2) визначення оптимальної штатної структури облікового апарату;
 - 3) встановлення норм праці та часу, необхідного для виконання робіт і визначення оптимальної чисельності бухгалтерів;
 - 4) набір кадрів та їх навчання;
 - 5) раціональну організацію робочих місць бухгалтерів: встановлення належних інформаційних зв'язків між оперативними підрозділами підприємства та зовнішнім середовищем; матеріальне, інформаційне і технічне забезпечення облікових працівників;
 - 6) мотивацію працівників бухгалтерії (оплата праці, різні види стимулювання);
 - 7) налагодження дієвої системи обліку роботи працівників та контролю за виконанням ними своїх функцій;
 - 8) організацію архіву бухгалтерських документів;
 - 9) організацію безпеки та захисту облікової інформації [57, с.43-45].
- Враховуючи вимоги сьогоденні до ведення бухгалтерського обліку, організаційний етап варто доповнити такими питаннями, як:
- організація системи безперервного підвищення кваліфікації працівників бухгалтерії (передбачивши вивчення міжнародних облікових стандартів);
 - впровадження ефективної системи автоматизації робочого місця бухгалтера;

– забезпечення сучасних ергономічних вимог щодо психологічно сприятливої атмосфери в підрозділах як економічної служби, так і в адміністративній системі підприємства в цілому.

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві регламентується переліком документів, серед яких обов'язковими є положення про бухгалтерську службу, положення про головного бухгалтера, графіки документообігу тощо. Крім цього, документування бухгалтерського обліку передбачає посадові інструкції виконавцям, що розробляються безпосередньо керівником підприємства.

Належну увагу необхідно приділити плануванню організації бухгалтерського обліку, зокрема, плану документообігу (графіку руху документів з моменту їх виписки до передачі в архів), графіку виконання облікових робіт, графіку підготовки звітних даних, планам (графікам) проведення інвентаризацій, ревізій та перевірок.

Слід чітко відрізнити поняття «організація» і «ведення» обліку. Організація обліку – це прерогатива засновника (керівника), ведення обліку – виключно обов'язки головного бухгалтера. За правильність застосування методології (узгодженої із засновником) та технології обліку відповідальність покладається внутрішнім нормативним актом на бухгалтерську службу. Це може передбачатись в Положенні про бухгалтерську службу підприємства, Статуті, спеціальному наказі, контракті з головним бухгалтером тощо.

Ведення обліку – це застосування бухгалтерською службою узгодженої з керівництвом підприємства методології та технології відображення в обліку фактів господарського життя та складання фінансової звітності за діючими стандартами обліку [94, с.16-17].

Ведення обліку має на даний час певні суперечності. Адже законодавче регламентування в Україні двох видів обліку – бухгалтерського (фінансового) і внутрішньогосподарського (управлінського) без методичного підкріплення поставило перед бухгалтерами-практиками завдання, що на сьогодні не вирішено: вчені розділилися на прихильників розподілу бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський. М. Чумаченко, В. Палій, В. Івашкевич, С. Голов та ін. визнають управлінський облік як інтегровану систему інформації, що об'єднує в собі планування, нормування, організацію виробництва, маркетинг, бухгалтерський облік, регулювання, стимулювання, ціноутворення тощо, і противників такою

РОЗДІЛ 1.

поділу. Я. Соколов, В. Валуєв, О. Бородин, В. Сопко, Г. Кирейцев та ін. визнають управлінський облік як частину бухгалтерського обліку, основним завданням якого є облік виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції

Детальніше організацію внутрішньогосподарського обліку на підприємстві розглянуто в розділі 11.1. «Організація внутрішньогосподарського обліку»

На даний час господарський облік в Україні об'єднує:

- *бухгалтерський* – призначений забезпечувати повне, комплексне відображення господарської діяльності за відповідний звітний період;
- *управлінський (внутрішньогосподарський)* – ведеться підприємствами для забезпечення власних потреб в інформації усіх рівнів управління і є комерційною таємницею конкретного підприємства
- *податковий* – являє собою систему накопичення інформації, необхідної для розрахунків податків та обов'язкових платежів, контролю за їх сплатою, наданням про них своєчасної звітності контролюючим органам;
- *динамічний* – система реєстрації фактів господарського життя, головною метою якої є вимірювання ефективності господарської діяльності;
- *актуарний* – система, що використовує метод подвійного запису і надає інформацію про зміну ринкової вартості підприємства;
- *соціальний* – розширення меж бухгалтерського обліку за двома напрямками – збільшення складу показників бухгалтерської звітності та концентрація уваги на обліку соціальних витрат, основна частина яких пов'язана з екологією (екологічно орієнтований облік);
- *креативний* – облік, в основі якого будь-який науковий метод, що не відповідає загальноприйнятій практиці або встановленим стандартам і принципам; є результатом облікової політики та використовується без прямого порушення законодавства [5, с. 8];
- *стратегічний (прогнозний)*: фінансовий аналіз проблем, що пов'язані з зобов'язаннями, контролем, готівкою та потенціалом [7].

Паралельно функціонує статистичний облік – збір та узагальнення статистичної інформації:

- за показниками господарської діяльності суб'єктів (вид господарського обліку);
- за визначеними на державному рівні соціально-економічними явищами та процесами.

Очевидним є використання зазначеними видами господарського обліку даних бухгалтерського обліку, як гаранта достовірності, об'єктивності та співставності інформації.

За видами бухгалтерський облік поділяють на облік підприємницької діяльності (діяльності підприємств, організацій, об'єднань, що фінансують діяльність власними коштами) та облік бюджетної сфери (діяльності бюджетних установ та організацій).

За формами бухгалтерський облік можна класифікувати:

- а) в залежності *від способу* відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку: з використанням повного або спрощеного Плану рахунків;
- б) в залежності *від рівня деталізації інформації* на рахунках бухгалтерського обліку: аналітичний, синтетичний.
- в) в залежності *від ступеня автоматизації* обробки інформації: за допомогою ручної обробки, з частковою автоматизацією, автоматизований;
- г) в залежності *від періоду, за який узагальнюється інформація*: бухгалтерський облік за звітний період, бухгалтерський облік за певний часовий проміжок (оперативний).

Досить дискусійною є точка зору вітчизняних науковців щодо взаємозв'язки та/або підпорядкованості бухгалтерського, статистичного, податкового та управлінського обліку (табл. 1.1). На наш погляд, узагальнення концептуальних основ зазначених видів обліку підтверджує їх самостійність.

Реальним питанням на сьогодні є реалізація на державному рівні методологічних засад трансформації бухгалтерського обліку як напряму розвитку інформатизації суспільства, зокрема, в розрізі:

1. Формування наукової думки щодо критеріїв ефективного інформаційного джерела в процесі управління діяльністю СГ з урахуванням реалій економічного розвитку України.

РОЗДІЛ 1.

2. Побудови уніфікованого з міжнародною практикою понятійного апарату бухгалтерського обліку (бюджетної сфери та підприємницької діяльності).
3. Науково-практичної діяльності державних, навчальних, професійних структур по обґрунтуванню Концепції бухгалтерського обліку як базового інформаційного джерела систем управління.
4. Розробки концептуальних основ побудови організації обліку з урахуванням економіко-організаційних характеристик СГ різних галузей національної економіки.

Таблиця 1.1.

Концептуальні основи існуючих видів обліку

Критерії	Види обліку			
	Бухгалтерський облік	Статистичний	Податковий	Управлінський (внутрішньогосподарський)
1	2			3
Користувачі	Зовнішні, внутрішні	Зовнішні, внутрішні	Зовнішні, внутрішні	Внутрішні
Відкритість даних	Доступні всім	Доступні всім, за виключенням певного переліку комерційної інформації	Доступні всім	Комерційна таємниця
Обов'язковість ведення	Обов'язковий	Обов'язковий	Обов'язковий для платників податків та обов'язкових платежів	Необов'язковий
Базисна теорія	Подвійного запису	Документальне підтвердження операцій, явищ, подій	Відображення господарської операції в податковому законодавстві	Облік за центрами відповідальності

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

Критерії	Види обліку			
	Бухгалтерський облік	Статистичний	Податковий	Управлінський (внутрішньогосподарський)
1	2			3
Звітність	Фінансова, затверджена на державному рівні	Статистична, затверджена на державному рівні	Податкова, затверджена на державному рівні	Внутрішня
Періодичність звітності	Місячна, квартальна, річна	Декадна, місячна, квартальна, річна	Місячна, квартальна, річна	Оперативна
Об'єкт обліку та звітності	Господарська діяльність суб'єкта	Господарська діяльність суб'єкта, соціально-економічні явища та процеси	Господарська діяльність суб'єкта	Виробнича діяльність суб'єкта
Мета обліку	Складання фінансової звітності для потреб користувачів	Складання статистичної звітності для проведення державних статистичних спостережень	Складання податкової звітності для сплати податків та обов'язкових платежів	Надання інформації керівництву для здійснення ефективного управління діяльністю СГ
Принципи	Принципи обліку, регламентовані П(С) БО 1	Обов'язковість, систематичність, достовірність	Регламентовані чинною системою оподаткування	Обумовлені завданнями управлінського характеру
Базова структура	Балансове рівняння: Актив = Капітал + Зобов'язання	-----	-----	Залежить від поставленої мети

РОЗДІЛ 1.

Критерії	Види обліку			
	Бухгалтерський облік	Статистичний	Податковий	Управлінський (внутрішньогосподарський)
1	2			3
Залежність від статутної діяльності СГ	Залежить від економіко-організаційної структури СГ	Залежить від економіко-організаційної структури СГ	Залежить від економіко-організаційної структури СГ	Залежить від економіко-організаційної структури та технологічних процесів СГ
Відображення часу (націленість)	Здійснені господарські операції	Здійснені господарські операції, зареєстровані явища, процеси	Здійснені господарські операції	Здійснені операцій виробничого циклу
Критерії точності	Абсолютна точність	Абсолютна точність	Абсолютна точність	Можливі відхилення
Ступінь відповідальності	Адміністративна відповідальність	Адміністративна відповідальність	Адміністративна відповідальність	Дисциплінарна (догана, зауваження, тощо)
Елементи методу обліку	Документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки й подвійний запис, баланс і узагальнення даних на звітну дату	Документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання; додатково для статистичних спостережень за господарською діяльністю СГ — рахунки й подвійний запис, баланс і узагальнення даних на звітну дату	Документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки й подвійний запис, узагальнення даних на звітну дату	Документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання — обов'язково; рахунки, подвійний запис — застосовуються в пріоритетному, але не обов'язковому порядку

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

Критерії	Види обліку			
	Бухгалтерський облік	Статистичний	Податковий	Управлінський (внутрішньогосподарський)
1	2			3
Обмеження	Нормативні акти	Нормативні акти	Нормативні акти	Немає
Використання вимірників	Вартісні, кількісні (обмежено)	Вартісні, натуральні	Вартісні	Вартісні, кількісні, натуральні, якісні, трудові
Групування витрат	За елементами витрат	За елементами витрат, статтями калькуляції	За критеріями віднесення витрат до валових	За статтями калькуляції, за способами включення до собівартості, за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат та ін.
Порядок розрахунку результатів	Фінансовий результат від усіх видів діяльності підприємства за звітний період узагальнюється на рахунок «нерозподілені прибутки», «непокріті збитки»	_____	Прибуток до оподаткування як різниця валових доходів та валових витрат, скоригована на амортизацію виробничих необоротних активів	В залежності від мети обліку розраховують прибуток або маржинальний дохід як результат діяльності окремого центру відповідальності

РОЗДІЛ 1.

На даний час все більшої актуальності набуває проблема узгодження бухгалтерського і податкового обліку. Фахівці з бухгалтерського обліку, власники та керівники одностайно стверджують, що ведення бухгалтерського обліку і податкових розрахунків не уніфіковано і відтак здійснюється неефективно, а державна податкова адміністрація нарікає на складність адміністрування і перевірки правильності платежів до бюджету.

Незважаючи на суттєві відмінності у веденні податкового і бухгалтерського обліку, проблема їх узгодження може і повинна бути вирішена. Для цього потрібно здійснити ряд важливих кроків, наперед:

- змінити податкове законодавство про оподаткування прибутку підприємства, де використано терміни та критерії визнання витрат та доходів, що не відповідають методичним засадам Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Зрозуміло, що можливе збереження певних обмежень щодо включення витрат, визнаних у бухгалтерському обліку, до складу валових витрат;
- внести зміни до форми податкової звітності по податку на прибуток: розробити форму, що розкривала б перехід від фінансового результату Ф№2 «Звіт про фінансові результати» до оподаткованого прибутку за даними Декларації з податку на прибуток підприємства;
- уточнити методика відображення на рахунках бухгалтерського обліку сум податкового кредиту, які дають право платнику податку на додану вартість зменшити відповідні податкові зобов'язання та ін.

Організація бухгалтерського обліку сьогодні – пошук раціональної системи відображення операцій і результатів діяльності з урахуванням економіко-організаційних особливостей підприємства, результати впровадження якої гарантують достовірність інформації, її повноцінність для прийняття оперативних та стратегічних управлінських рішень.

Питання для контролю

1. У чому полягає сутність організації бухгалтерського обліку?
2. Розкрийте економічний зміст терміну «організація праці облікового персоналу».
3. Який результат вдалої організації праці облікового апарату?
4. Якими документами регламентується порядок організації та ведення бухгалтерського обліку в Україні?
5. Перерахуйте концептуальні основи організації бухгалтерського обліку.
6. З яких етапів складається організація бухгалтерського обліку?
7. Що здійснюють на першому і другому етапах організації бухгалтерського обліку?
8. У чому полягає третій етап організації бухгалтерського обліку?
9. Як ви розумієте різницю між поняттями «організація» та «ведення» обліку?
10. Назвіть суперечності, що існують на даний час у веденні обліку.
11. Який вид обліку може допомогти власникам отримувати інформацію для обґрунтування інвестиційних рішень?
12. Охарактеризуйте проблему узгодження бухгалтерського та податкового обліку.
13. Які кроки необхідно здійснити для вирішення проблеми узгодження бухгалтерського та податкового обліку?
14. До якої форми податкової звітності пропонується внести зміни та доповнення?
15. Що характерно для організації бухгалтерського обліку сьогодні?

РОЗДІЛ 2.

ОРГАНІЗАЦІЯ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Державне нормативно – правове регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою:

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

Систему нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні можна представити п'ятьма рівнями, кожен з яких охоплює ряд документів:

1. Закони України, тобто нормативно-правові акти вищої юридичної сили, зокрема, Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". В ньому безпосередньо викладено принципи та форми організації бухгалтерського обліку, основи його документального забезпечення та обсяг фінансової звітності, заходи щодо забезпечення достовірності річної фінансової звітності і застосування подвійного запису. В свою чергу, Господарський кодекс України, Закон України "Про господарські товариства» в загальному викладають вимоги до ведення бухгалтерського обліку і подання звітності.
2. Акти вищого органу в системі органів виконавчої влади, тобто постанови Кабінету Міністрів України, що регламентують певні питання обліку та звітності суб'єктів господарювання.
3. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові документи з бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що затверджуються Міністерством фінансів України.
4. Нормативно-правові акти (інструкції, положення, вказівки) та методичні рекомендації Міністерства фінансів України та інших органів, що розробляються і затверджуються на основі положень (стандартів) бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей і потреб певних видів діяльності.

5. Рішення (накази, розпорядження) щодо форм організації бухгалтерського обліку і застосування конкретної облікової політики, які приймаються власником (керівництвом) підприємства на підставі попередніх чотирьох груп документів нормативно-правового забезпечення [60, с.5].

Правові засади регулювання, організації і ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначено Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [18]. Закон поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність згідно із законодавством.

Закон регламентує методологічні засади збору, реєстрації та узагальнення інформації щодо господарських операцій.

Закон про бухгалтерський облік *визначає основним нормативно-правовим документом у системі регулювання бухгалтерського обліку національні Положення (стандарту) бухгалтерського обліку (П(С) БО)* — нормативні документи, затверджені Міністерством фінансів України, що визначають принципи та методи ведення бухгалтерського обліку в розрізі ресурсів, капіталу та результатів діяльності, а також складання фінансової звітності, не суперечать міжнародним стандартам бухгалтерського обліку.

В Україні почався процес реформування системи бухгалтерського обліку та звітності з 1 січня 2000 року. Основні методологічні принципи, якими підприємства керувалися раніше, зазнали істотних змін. Це пов'язано з приведенням національної системи бухгалтерського обліку у відповідність до вимог ринкової економіки та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Ідентифікацію положень міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності наведено у табл. 2.1 [60, с.4].

Традиційно чільне місце в системі регулятивних актів з бухгалтерського обліку відведено Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування. У цьому ми співпадаємо не тільки з країнами СНД, а й з деякими країнами центральної та західної Європи (Болгарія, Франція).

РОЗДІЛ 2.

Таблиця 2. 1

Порівняльна таблиця національних П(С)БО, МСБО, МСФЗ

МСБО, МСФЗ	П(С)БО
1	2
МСФЗ 6 «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин»	ПБО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин»
МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу»	ПБО 19 Об'єднання підприємств»
МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій»	ПБО 34 «Платіж на основі акцій»
МСБО 1» Подання фінансових звітів» МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ»	ПБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» ПБО 2 «Баланс» ПБО 5 «Звіт про власний капітал» ПБО 16 «Витрати»
МСБО 2 «Запаси»	ПБО 9 «Запаси»
МСБО 7 «Звіти про рух грошових коштів»	ПБО 4 «Звіт про рух грошових коштів»
МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»	ПБО 3 «Звіт про фінансові результати» ПБО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»
МСБО 10 «Події після дати балансу»	ПБО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»
МСБО 11 «Будівельні контракти»	ПБО 18 «Будівельні контракти»
МСБО 12 «Податки на прибуток»	ПБО 17 «Податок на прибуток»
МСБО 14 «Звітність за сегментами»	ПБО 29 «Фінансова звітність за сегментами»
МСБО 16 «Основні засоби»	ПБО 7 «Основні засоби»
МСБО 17 «Оренда»	ПБО 14 «Оренда»
МСБО 18 «Дохід»	ПБО 15 «Дохід»
МСБО 19 «Виплати працівникам»	ПБО 26 «Виплати працівникам»
МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу»	ПБО 15 «Дохід»
МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»	ПБО 21 «Вплив змін валютних курсів»
МСБО 22 «Об'єднання підприємств» МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу»	ПБО 19 «Об'єднання підприємств»

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

МСБО, МСФЗ	П(С)БО
1	2
МСБО 23 «Витрати на позики»	ПБО 31 «Фінансові витрати»
МСБО 24 «Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін»	ПБО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін»
МСБО 26 «Облік і звітність щодо програм пенсійного забезпечення»	ПБО 26 «Виплати працівникам»
МСБО 27 «Консолідовані та окремі фінансові звіти»	ПБО 20 «Консолідована фінансова звітність» ПБО 12 «Фінансові інвестиції»
МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства»	ПБО 12 «Фінансові інвестиції»
МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»	ПБО 22 «Вилив інфляції»
МСБО 31 «Частки у спільних підприємствах»	ПБО 12 «Фінансові інвестиції»
МСБО 32 «Фінансові інструменти: розкриття та подання»	ПБО 13 «Фінансові інструменти»
МСБО 33 «Прибуток на акцію»	ПБО 24 «Прибуток на акцію»
МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність»	ПБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»
МСБО 35 «Діяльність, що припиняється» МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»	ПБО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»
МСБО 36 «Зменшення корисності активів»	ПБО 28 «Зменшення корисності активів»
МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи»	ПБО 11 «Зобов'язання»
МСБО 38 «Нематеріальні активи»	ПБО 8 «Нематеріальні активи»
МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» МСФЗ 4 «Страхові контракти»	ПБО 13 «Фінансові інструменти» ПБО 10 «Дебіторська заборгованість» ПБО 12 «Фінансові інвестиції»
МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість»	ПБО 32 «Інвестиційна нерухомість»
МСБО 41 «Сільське господарство»	ПБО 30 «Біологічні активи»
МСБО немає. Є керівні принципи ISAR UNCTAD	ПБО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства»

РОЗДІЛ 2.

Побудова Плану рахунків припускає поєднання методологічної єдності в системі рахунків із самостійністю підприємства в її організації. Для цього Інструкцією передбачено, що за клопотаннями підприємств Міністерством фінансів України для обліку специфічних операцій можуть вводитися нові синтетичні рахунки. Конкретну номенклатуру субрахунків кожне підприємство обирає самостійно (без зміни коду субрахунку) та при необхідності (з урахуванням своєї діяльності та виходячи з потреб управління, аналізу, контролю і звітності) вводить додаткові субрахунки (рахунки другого, третього порядків). Крім того, порядок ведення аналітичного обліку та кореспонденції рахунків, не наведений в Інструкції, встановлюється підприємством, виходячи з норм Інструкцій, П(С)БО, інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку [60, с.16]. На практиці переважна більшість підприємств вводять субрахунки аналітичного обліку за рахунками 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» (в розрізі вітчизняних та іноземних постачальників ТМЦ та послуг), 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» (розрахунки з орендарями, профспілкові внески, стягнення за виконавчими листами тощо), 64 «Розрахунки за податками й платежами» (по кожному податку та обов'язковому платежу), 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» в розрізі дебіторів та ін.

Порядок ведення та організації бухгалтерського обліку і фінансової звітності в банках і бюджетних установах характеризується певними особливостями, які відмінні від бухгалтерського обліку підприємств.

Організацію бухгалтерського обліку в органах державного сектора (крім державних комерційних підприємств) регламентовано на даний час нормативними документами Міністерства фінансів України та Державного казначейства України. Зазначені документи мають суттєві відмінності від Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора (МСБОДС). Для уніфікації вітчизняних та міжнародних принципів бюджетного обліку урядом в 2007 році було затверджено Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки [4].

Реформації підлягають: облік фінансових результатів органів державного сектора (ОДС), їх складових (доходів та витрат), відображення на рахунках бухгалтерського обліку окремих операцій з активами та зобов'язаннями.

Абсолютну розбіжність з міжнародною обліковою практикою має система обліку основних засобів. Наприклад:

- не включаються до собівартості основних засобів витрати, пов'язані з їх придбанням, а списуються на витрати діяльності суб'єкта;
- не встановлюється для основних засобів ліквідаційна вартість;
- вартість проведених ремонтних робіт списується на витрати, незалежно від ймовірності збільшення майбутніх економічних вигод або потенціалу корисності основних засобів після ремонту;
- амортизація не відображає споживання суб'єктом господарювання економічних вигод або потенціалу корисності основного засобу, оскільки нараховується в останній день року незалежно від експлуатації основного засобу.

Невідповідність міжнародній обліковій практиці існує також в бухгалтерському обліку доходів та витрат. Бюджетні кошти визнаються доходами в момент їх надходження на реєстраційний рахунок. Щодо доходів, отриманих ОДС в результаті здійснення госпрозрахункової операцій (власні надходження), то вони визнаються доходами в періоді їх нарахування, якщо є впевненість в надходженні економічних вигод або потенціалу корисності.

Повна неузгодженість вітчизняного обліку з міжнародними обліковими принципами існує в обліку витрат діяльності. ОДС використовують для обліку витрат різні за термінологією та методикою визначення терміни: «видатки» — для операцій, що фінансуються виключно з бюджету, «витрати» — для операцій госпрозрахункового характеру (які можуть відповідно до установчих документів здійснювати зазначені юридичні особи). При цьому видатки обліковуються та визнаються в звітності як за касовим методом (в момент їх оплати), так і за методом нарахування (в періоді їх фактичного здійснення).

Узагальнення найбільш суттєвих змін, що очікують систему бухгалтерського обліку бюджетної сфери України в результаті впровадження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі, наведено в таблиці 2.2.

РОЗДІЛ 2.

Таблиця 2.2

Напрямки реформації обліку діяльності органів
державного сектора в Україні

№ з\п	Операції господарської діяльності ОДС	Відображення в обліку та звітності	
		з урахуванням діючої облікової системи в Україні	З урахуванням МСБОДС [48]
1	2	3	4
1.	Виправлення суттєвої помилки, яка пов'язана з попередніми періодами	Якщо помилка поточного або минулого періоду пов'язана з обліком активів – коригуються сальдо відповідних рахунків активів. Якщо помилка пов'язана з обліком доходів або витрат – коригується рахунок «Результати виконання кошторису» за поточний період.	Сума виправлення суттєвої помилки, яка пов'язана з попередніми періодами, відображається у звітності шляхом коригування сальдо нерозподіленого надлишку або дефіциту на початок періоду, якщо помилка поточного періоду – коригується сальдо нерозподіленого надлишку або дефіциту за поточний період (МСБОДС 3).
2.	Визнання доходів	Фінансування з бюджету визнається доходом ОДС в періоді отримання. За операціями госпрозрахункового характеру дохід визнається як валове надходження економічних вигод або потенціалу корисності протягом звітного періоду, коли чисті активи/власний капітал зростають у результаті цього надходження.	Дохід визнається як валове надходження економічних вигод або потенціалу корисності протягом звітного періоду, коли чисті активи/власний капітал зростають у результаті цього надходження, а не в результаті внесків власників. Суми, зібрані представником органу державної влади чи іншої урядової організації, не є економічними вигодами або потенціалом корисності, що надходять до суб'єкта господарювання, і не ведуть до збільшення активів чи зменшення зобов'язань, тому виключаються з доходу (МСБОДС 9).

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

№ з\п	Операції господарської діяльності ОДС	Відображення в обліку та звітності	
		з урахуванням діючої облікової системи в Україні	З урахуванням МСБОДС [48]
1	2	3	4
3.	Переоцінка запасів	Переоцінка здійснюється у випадку, якщо балансова вартість запасів не дорівнює їх справедливій вартості.	Запаси оцінюються за найменшою з двох оцінок: собівартістю або чистою вартістю реалізації. Запаси оцінюються за найменшою з двох оцінок — собівартістю або поточною відновленою собівартістю, якщо їх утримують з метою: розподілу без оплати або за номінальною платою, споживання в процесі виробництва товарів для розподілу без оплати або за номінальною платою (МСБОДС 12).
4.	Калькуляція собівартості придбаних запасів	Собівартість запасів включає вартість придбання та переробки. Витрати на доставку та приведення їх у теперішній стан списуються на витрати діяльності юридичної особи.	Собівартість запасів включає всі витрати на придбання, переробку та інші витрати, що виникли під час доставки запасів до їх теперішнього місцеперебування та приведення їх у теперішній стан (МСБОДС 12).
5.	Визнання собівартості списаних запасів	Собівартість списаних запасів може визначатись за балансовою вартістю, якщо вони не є взаємозамінними, або, в іншому випадку, за середньозваженою величиною.	Собівартість одиниць використаних запасів, які не є взаємозамінними, та вироблених товарів або наданих послуг, призначених для конкретних проектів, визначається шляхом використання конкретної ідентифікації їхньої індивідуальної собівартості. Для запасів різного характеру або використання можуть бути формули собівартості: «перше надходження — перший видаток» (ФІФО) або за формулою середньозваженої собівартості (МСБОДС 12).

РОЗДІЛ 2.

№ з\п	Операції господарської діяльності ОДС	Відображення в обліку та звітності	
		з урахуванням діючої облікової системи в Україні	З урахуванням МСБОДС [48]
1	2	3	4
6.	Коригування сум, визнаних у фінансових звітах, для відображення подій, які відбуваються у проміжок часу між датою звітності і датою подання звіту	В обліку вітчизняних ОДС не проводиться.	Коригуються суми, визнані в фінансових звітах, для відображення подій, які коригують після дати звітності, якщо: а) події, які свідчать про умови, що існували на дату підготовки звіту (події, що їх коригують після дати підготовки звіту); б) події, які свідчать про умови, що виникли після дати підготовки звіту (події, що їх не коригують після дати підготовки звіту) (МСБОДС 14).
7.	Утримання інвестиційної нерухомості	В обліку вітчизняних ОДС такі об'єкти окремо не визнаються. Витрати на утримання основних засобів, переданих в оренду, компенсуються за рахунок орендаря.	Подальші видатки, пов'язані з інвестиційною нерухомістю, додаються до її балансової вартості, якщо існує ймовірність одержання суб'єктом господарювання майбутніх економічних вигод або потенціалу корисності протягом усього строку експлуатації інвестиційної нерухомості. Усі інші подальші видатки слід визнавати як витрати того періоду, в якому вони понесені (МСБОДС 16).
8.	Нарахування амортизації основних засобів	Нарахування амортизації здійснюється в кінці року у фіксованих відсотках від вартості певної групи основних засобів, незалежно від терміну їх експлуатації.	Систематично здійснюється розподіл вартості основного засобу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації (МСБОДС 17).

Багато досліджень науковців України присвячено проблемам, пов'язаним із застосуванням національних стандартів бухгалтерського обліку. На даний час в українській нормативній базі існують певні недоліки, усунення яких дасть змогу надавати зацікавленим внутріш-

нім та зовнішнім користувачам вичерпну, достовірну та неупереджену інформацію, необхідну для прийняття управлінських рішень. Для усунення цих недоліків необхідно, зокрема [58]:

- удосконалити методологію та порядок ведення бухгалтерського обліку основних засобів (порядку відображення альтернативного підходу до обліку витрат на позики), запасів (докладної регламентації правил бухгалтерського обліку виробничих запасів, тари, МШП, готової продукції), операцій в іноземній валюті (порядку відображення в обліку курсових різниць);
- удосконалити методологію обліку витрат на науково – конструкторські роботи, субсидій та розкриття інформації про державну допомогу;
- здійснити регламентацію методології бухгалтерського обліку в різних галузях народного господарства.

Необхідно внести ряд уточнень як у методик у ведення обліку та формування звітності, так і в деякі законодавчі акти.

Форми фінансових звітів українських підприємств мають певні відмінності від форматів звітності, передбачених четвертою Директивою ЄС. Вимоги до складання звітності згідно з МСФЗ доцільно поширювати лише на підприємства, які мають оприлюднювати звітність згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Актуальним є внесення змін до деяких законодавчих актів, зокрема, до Господарського кодексу щодо поняття та статусу малих і середніх підприємств [47, с.29].

Існують сьогодні розбіжності між сьомою Директивою ЄС, П(С) БО 19 «Об'єднання підприємств», П(С)БО 20 «Консолідовані фінансові звіти» та МСФЗ 22 «Об'єднання підприємств» щодо визначення материнського підприємства та контролю умов складання консолідованих фінансових звітів, а також вивільнення материнського підприємства від обов'язку складання цих звітів.

Потребує принципів змін система статистичної звітності. Статистичну інформацію доцільно обмежити лише узагальненими показниками (про витрати за елементами, основні засоби, капітальні інвестиції), необхідними для управління на макрорівні, а фінансову інформацію формувати, виходячи з потреб широкого кола користувачів з використанням класифікації основних засобів, запасів тощо, прийнятих підприємством. Це дасть змогу усунути існуючу суперечливість інтересів державних органів і суспільства щодо підходів до оцінки та подання інформації у фінансовій звітності.

Деякі національні П(С)БО пропонують досить великий перелік методів обліку певних операцій (нарахування амортизації основних засобів, списання з балансу запасів, нарахування резерву безнадійних боргів та ін.). Так, в П(С)БО 9 наведено п'ять методів оцінки витрачених матеріалів. Доцільно для практики запропонувати один — два методи, що дало б можливість спростити роботу бухгалтерів-практиків, підвищити порівнянність звітної інформації [47, с.20].

Недоліком нормативно-правової бази є те, що в чинних документах не зазначено, чим повинні займатися працівники обліку, які їх права, обов'язки і відповідальність. Тому в наукових працях професор М.В. Кужельний пропонує затвердити на рівні Уряду України Положення про головних (старших) бухгалтерів підприємств, організацій і установ [33, с.49].

Для вдосконалення нормативно-правової бази бухгалтерського обліку слід реалізувати, в першу чергу, наступні заходи:

- удосконалити методологію та порядок ведення бухгалтерського обліку основних засобів (обґрунтувати альтернативний підхід до обліку витрат на позики; чітко визначити методи нарахування амортизації), запасів (докладної регламентації правил бухгалтерського обліку виробничих запасів, тари, МПП, готової продукції; запропонувати один — два методи списання запасів), операцій в іноземній валюті (порядку відображення в обліку курсових різниць) та ін.;
- примітки до річної звітності підприємства при їх оприлюдненні доцільно доповнювати інформацією, що характеризує особливості підприємства, суттєво впливає на формування фінансових результатів діяльності (поточного періоду та на перспективу);
- регламентувати методологію бухгалтерського обліку в різних галузях народного господарства;
- у податковому законодавстві при визначенні оподаткованого прибутку використовувати методика, передбачену П(С)БО та МСФЗ (в Законі України «Про податок на прибуток підприємств» має бути використано методика визначення фінансового результату відповідно до національних Положень бухгалтерського обліку)
- затвердити Положення про головних (старших) бухгалтерів підприємств, організацій і установ, що чітко регламентувало б функції та повноваження працівників обліку.

Питання для контролю

1. З якою метою в Україні здійснюється державне нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності?
2. Охарактеризуйте склад кожного рівня системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку.
3. Який закон визначає правові засади регулювання організації і ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні?
4. На яких суб'єктів господарської діяльності поширюється даний закон і яка його особливість?
5. Визначте основний нормативно-правовий документ у системі регулювання бухгалтерського обліку.
6. Коли в Україні розпочався процес реформування бухгалтерського обліку та звітності?
7. З чим пов'язані істотні зміни в основних методологічних принципах, якими раніше керувалися підприємства?
8. Скільки національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку запроваджено на даний час?
9. Які документи є основними в системі регулювання актів з бухгалтерського обліку?
10. До чієї компетенції віднесено порядок обліку і складання звітності у банках?
11. Хто наділений повноваженнями щодо встановлення порядку ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності про виконання бюджетів та госпрозрахункових операцій бюджетних установ?
12. Наведіть причини, які ускладнюють впровадження дієвої системи державного фінансового контролю органів державного сектору?
13. Розкрийте мету створення міжнародних стандартів фінансової звітності.
14. Що пропонується для усунення недоліків в українській нормативній базі?
15. Перелічіть заходи для вдосконалення нормативно-правової бази бухгалтерського обліку.

РОЗДІЛ 3.

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ

Раціональною вважають таку організацію, за якої облік може найбільш успішно виконувати поставлені перед ним завдання при найменших затратах засобів і праці. Основні передумови раціональної організації обліку на підприємстві наступні.

Вивчення структури, особливостей технології та організації виробництва, що забезпечує правильну організацію обліку господарських процесів, встановлення взаємовідносин окремих підрозділів підприємства з бухгалтерією, визначення порядку документації господарських операцій і документообороту, реєстрації господарських операцій в системі рахунків синтетичного та аналітичного обліку, методики калькулювання собівартості продукції, порядок узагальнення облікової інформації. При цьому визначають також технічні засоби одержання облікової інформації, використання обчислювальної техніки, склад і кваліфікацію облікового персоналу та інші конкретні умови ведення обліку на підприємстві.

Важливими факторами успішного завершення роботи на цьому етапі є прийняття рішень, які б оптимально відповідали економіко-організаційній характеристиці суб'єкта: вирішувались за допомогою працівників діючого штатного складу, не були фінансово обтяжливими, але одночасно забезпечували перспективу розвитку підприємницької діяльності.

Вивчення змісту й обсягу необхідної інформації. Для ринкової економіки притаманними є такі процеси і явища як конкуренція та вільне ціноутворення, що складаються під впливом витрат, попиту або у їх поєднанні. У зв'язку з цим виникає потреба в організації внутрішньогосподарського обліку, який, будучи часткою бухгалтерського обліку, виконував би завдання, пов'язані з управлінням як підприємства в цілому, так і внутрішніми підрозділами, починаючи із ступеня проектування нового товару і закінчуючи його реалізацією. Оскільки така інформація забезпечується за допомогою бухгалтерського обліку, то головним бухгалтером разом з керівними працівниками повинно бути завчасно визначено обсяг інформації, її зміст і строки подання.

Аналітичний облік на підприємстві, як основне джерело управлінської інформації, повинен враховувати стратегічні питання менеджменту та маркетингу суб'єкта, бути максимально наближеним до проблемних управлінських питань, але, разом з тим, не мати зайвих облікових даних та форм звітності.

Вивчення законодавчих і нормативних актів щодо обліку і звітності. Бухгалтерський облік повинен здійснюватися відповідно до чинних законодавчих актів з питань організації обліку, а також галузевих інструкцій. Тільки у такому випадку буде забезпечено єдність методології обліку та одержання звітної інформації, необхідної для контролю, аналізу та оперативного управління як окремим господарством, так і економікою країни в цілому.

На сьогодні питання дотримання принципів національних П(С) БО для вітчизняного суб'єкта господарювання важливі в такій мірі, як і дотримання вимог податкового законодавства. Розмаїття законодавчої бази системи оподаткування, динаміка її змін обумовлюють введення аналітичних субрахунків для відображення операцій, що реєструються за податковими вимогами (тимчасові та постійні різниці, податковий кредит тощо).

Встановлення облікових взаємовідносин бухгалтерії з оперативно відокремленими підрозділами підприємства. Бухгалтерія як складова частина управлінського апарату тісно взаємопов'язана з усіма виробничими підрозділами і службами підприємства. Вона одержує від них потрібну для обліку і контролю документацію і, в свою чергу, забезпечує їх економічною інформацією про результати їхньої роботи [100].

На цьому етапі важливо розподілити ведення обліку та підготовку внутрішньої звітності за окремими підрозділами (матеріально-відповідальними особами). Забезпечення кваліфікованої спеціалізації обліковців – запорука оперативності та достовірності облікових даних.

Визначення цілей адміністративного менеджменту на оперативному та стратегічному рівні. Орієнтація на пріоритетні питання діяльності на даний час та перспективу обумовлює деталізацію обліку, формування внутрішньої звітності, оперативність узагальнення облікових даних.

Оцінка реальних можливостей щодо запровадження оптимальної організації бухгалтерського обліку: обґрунтування та взаємоув'язку

РОЗДІЛ 3.

фінансових ресурсів підприємства, організаційно-технічних його параметрів, кадрового потенціалу з реалізацією визначеної системи організації бухгалтерського обліку та підготовки звітності.

Однією з передумов запровадження наукової організації праці в бухгалтерії є характер технології облікового процесу, оскільки облік можна представити у вигляді декількох безперервних стадій, що охоплюють поточне спостереження, вимірювання, реєстрацію, систематизацію господарських операцій, підготовку, аналіз та контроль показників звітної інформації (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Порівняльна характеристика етапів систем
облікового процесу в Україні та США [57, с.67]

Етапи облікового процесу	
Україна	США
1) обробка первинних документів	1) обробка первинних документів
2) запис проводок до спеціальних журналів (відомостей)	2) запис проводок до загального журналу обліку господарських операцій
3) перенесення даних з журналів до Головної книги	3) перенесення даних з журналу до Головної книги
4) перевірка балансу рахунків Головної книги	4) зведення пробного балансу
5) перенесення даних Головної книги до форм фінансової звітності	5) підготовка робочого облікового звіту
	6) підготовка фінансових звітів на базі робочого облікового звіту
	7) виконання регулюючих проводок
	8) виконання заключних проводок
	9) зведення повного пробного балансу
	10) складання фінансових звітів
	11) виконання зворотних проводок

Техніка обліку — найбільш трудомістка частина облікового процесу, що передбачає вибір форми ведення обліку, організації бухгалтерської служби та формування її взаємозв'язків з іншими службами, робочого плану рахунків, технології обробки даних тощо.

Найбільшу частку в бухгалтерській роботі складають облікові процеси, що поділяються за об'єктами обліку (основні засоби, виробничі запаси, грошові кошти, дебіторська заборгованість тощо); за

комплексами облікових операцій (облік оприбуткування товарно-матеріальних цінностей, списання запасів, касові операції, розрахунки з постачальниками тощо).

Під операцією розуміють сукупність елементарних дій, пов'язаних єдністю цілі або змістом об'єкту праці. Виконувані в ході облікового процесу операції за змістом складають 6 груп: технічні, логічні, аналітичні, творчі, організаційні та допоміжні [57, с.69].

Технічні операції (не потребують значних розумових зусиль, легко автоматизуються) — записи до реєстрів обліку, підрахунок даних первинних документів, відомостей, реєстрів; сортування документів перед передачею до архіву; виписка та розмноження первинних документів.

Логічні операції — упорядкування масивів вихідних даних (кодування документів та їх сортування перед записом до накопичувальних відомостей та реєстрів обліку); підготовка на підставі облікових даних довідок; звірка розрахунків з підприємствами та особами; листування з дебіторами. Операції цієї групи в структурі праці бухгалтерів займають незначну частку.

Аналітичні операції містять елементи різних співставлень: приймання, формальна та логічна перевірка звітів матеріально відповідальних осіб, виявлення та виправлення помилок в обліку; звірка даних бухгалтерського та первинного обліку; складання бухгалтерських розрахунків; інвентаризація.

Творчі операції — складні розрахунки, вибір варіантів рішень на підставі критеріїв, що часто визначаються самим виконавцем. Наприклад, економічний аналіз кошторисів витрат, собівартості продукції в розрізі цехів, оцінка ефективності господарської діяльності, проведення документальних ревізій цехів, підготовка методик, інструкцій, складання планів роботи бухгалтерії тощо.

Організаційні операції відрізняються від попередньої групи адміністративною направленістю, наприклад, підтвердження висновків комісії про списання недостачі чи списання або псування матеріальних цінностей, затвердження та контроль виконання планів роботи бухгалтерії.

Допоміжні — операції з матеріального забезпечення бухгалтерії, ведення діловодства, підшивки документів та архівне їх зберігання; різні разові роботи, що не увійшли до попередніх груп операцій.

РОЗДІЛ 3.

Ефективність облікового процесу пов'язана з кваліфікаційним кадровим забезпеченням на етапах реалізації зазначених операцій.

Для забезпечення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає структуру, форми, методи, технічні засоби, процедури тощо. Технічний аспект облікового процесу полягає у виборі форми ведення бухгалтерського обліку. В свою чергу, форма бухгалтерського обліку виступає як певна система реєстрів, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них. Вона обирається підприємствами самостійно з додержанням єдиних засад бухгалтерського обліку [40, с.9].

З урахуванням особливостей своєї діяльності та технології обробки облікових даних підприємство може застосовувати ручну (меморіально-ордерну, журнально-ордерну, спрощену тощо), механізовану або автоматизовану форми бухгалтерського обліку (остання є пріоритетною на даний час). При цьому, у разі потреби, підприємство може вводити додаткові субрахунки та аналітичні рахунки, додаткову систему реєстрів аналітичного обліку.

Керівництво підприємства завжди намагається модифікувати рекомендовану структуру перелічених реєстрів з метою задоволення першочергових управлінських потреб: вводяться показники за додатковими рахунками аналітичного обліку, усуваються графи за рахунками, що не передбачені робочим Планом рахунків, розробляються реєстри для підготовки внутрішньої звітності тощо.

До форм обліку висувається ряд вимог, зокрема, вони повинні: забезпечувати повноту і реальність відображення в облікових реєстрах всієї облікової інформації; бути економічними, інформаційними для прийняття управлінських рішень; забезпечувати правильне поєднання синтетичного та аналітичного обліку, своєчасне відображення в обліку господарських операцій та складання звітності; забезпечувати проведення економічного аналізу та контролю господарської діяльності підприємства.

Обираючи певну форму бухгалтерського обліку, підприємство повинно дотримуватись її протягом певного періоду часу (не менше 1 року). Про можливу зміну прийнятої форми бухгалтерського обліку в наступному обліковому періоді необхідно вказати в наказі про облікову політику або Примітках до річної фінансової звітності, обґрунтувавши при цьому доцільність змін.

Підприємство самостійно визначає облікову політику, яка є сукупністю принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. *Рекомендований перелік* питань облікової політики для суб'єктів наведено в табл. 3.2.

Підприємство самостійно розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку – систем обробки та підготовки інформації про діяльність для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

Організація адміністративного менеджменту передбачає участь бухгалтера на всіх етапах управління: у складанні та узгодженні бюджетів, розробці стандартів витрат, наданні інформації про минулі події, складанні розрахунків щодо можливих наслідків майбутніх дій та ін. Відображаючи операції, які здійснює підприємство, бухгалтер накопичує дані про витрати і доходи структурних підрозділів підприємства, складає внутрішню звітність, що дає змогу оцінювати результати їх діяльності.

Таблиця 3.2

Рекомендована структура наказу про облікову політику суб'єкта господарської діяльності

№ з\п	Питання, які потребують визначення та затвердження	Для суб'єктів господарювання	
		що займаються підприємницькою діяльністю	що займаються непідприємницькою діяльністю
1	2	3	4
	Рекомендовані Міністерством фінансів України [41]		
1.	Методи оцінки вибуття запасів	+	+
2.	Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів	+	+
3.	Порядок обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат	+	-
4.	Окремий субрахунок обліку транспортно-заготівельних витрат	+	-

РОЗДІЛ 3.

№ з\п	Питання, які потребують визначення та затвердження	Для суб'єктів господарювання	
		що займаються підприємницькою діяльністю	що займаються не підприємницькою діяльністю
1	2	3	4
5.	Методи амортизації необоротних активів	+	-
6.	Вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів	+	+
7.	Застосування класу 8 або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку	+	-
8.	Періодичність зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку	+	-
9.	Метод обчислення резерву сумнівних боргів	+	-
10.	Перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів	+	-
12.	Порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг	+	-
12.	Сегменти, пріоритетного виду сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках	+	+
13.	Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, базу їх розподілу	+	-
14.	Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	+	+
15.	Порядок визначення ступеню завершеності робіт за будівельним контрактом	+	-
16.	Дата визнання придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів	+	-

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

№ з\п	Питання, які потребують визначення та затвердження	Для суб'єктів господарювання	
		що займаються підприємницькою діяльністю	що займаються не підприємницькою діяльністю
1	2	3	4
17.	База розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу	+	-
18.	Поріг суттєвості щодо окремих об'єктів обліку	+	-
19.	Переоцінка (індексація) необоротних активів	+	+
20.	Періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань	+	-
21.	Окремий баланс філій та інших відокремлених підрозділів суб'єкта	+	+
	Обумовлені нормативною системою організації облікового процесу (додатково до рекомендацій Мінфіну)		
22.	Відповідність принципам національних Положень бухгалтерського обліку	+	
23.	Склад комісії для визначення строку корисного використання необоротних активів, вибору методу їх амортизації	+	-
24.	Робочий план рахунків (з субрахунками аналітичного обліку)	+	+
25.	Переоцінка запасів	+	+
26.	Порядок оприбуткування матеріальних цінностей, одержаних на безоплатній основі	+	+
27.	Оприбуткування та списання дорогоцінних металів		
28.	Форми самостійно створених первинних документів	+	+
29.	Програмне забезпечення для автоматизованої обробки даних (ліцензійний номер)	+	+

РОЗДІЛ 3.

№ з\п	Питання, які потребують визначення та затвердження	Для суб'єктів господарювання	
		що займаються підприємницькою діяльністю	що займаються не підприємницькою діяльністю
1	2	3	4
30.	Перелік осіб, які мають право підпису первинних документів (платіжно-розрахункових, документів на зовнішнє переміщення матеріальних цінностей)	+	+
31.	Умови зберігання первинних документів та облікових реєстрів	+	+
32	Перелік осіб, що зобов'язані здійснювати внутрішній контроль (внутрішній аудит) результатів обліку та даних звітності	+	+

Роль бухгалтера у процесі аналізу та контролю полягає в тому, що він здійснює зіставлення фактичних даних про діяльність з планами або бюджетами, розраховує, аналізує та інтерпретує відхилення. Для забезпечення прийняття рішень на різних стадіях та рівнях управління бухгалтер узагальнює, систематизує і надає необхідну інформацію, готує рекомендації щодо можливих наслідків обраного напрямку дії.

Як бачимо, функції, що їх виконує бухгалтер, який обслуговує керівників усередині підприємства, значно ширші, ніж бухгалтера який тільки реєструє господарські операції в системі рахунків методом подвійного запису.

Чисельність облікового апарату і його структура значною мірою залежать від обсягу облікових і контрольних робіт, від форми організації та автоматизації обліку, від масштабів виробництва і структури управління ним. Найбільш поширена така структура апарату бухгалтерії, коли в її складі виділяють відділи з обліку матеріальних цінностей, праці і заробітної плати, затрат на виробництво, готової продукції та її реалізації, а також узагальнення всіх даних обліку і складання звітності. Роботу кожного відділу очолює старший бухгалтер. Для суб'єктів малого підприємництва характерна бухгалтерія в складі 2-3 чоловік: головний бухгалтер, бухгалтер, касир.

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

Збільшення і ускладнення господарських зв'язків в умовах ринку, а звідси — зростання оперативної інформації, необхідної для управління, вимагають подальшого удосконалення організації бухгалтерського обліку, а також підвищення рівня економічних знань та ділової кваліфікації всіх облікових працівників. Раціонально організувати облік можуть тільки спеціалісти, які володіють глибокими знаннями як з методології і техніки бухгалтерського обліку, так і з економіки, права, аналізу та контролю (аудиту).

Питання для контролю

1. Якими є критерії раціональної організації обліку?
2. Що забезпечує вивчення структури, особливостей технології та організації виробництва?
3. Назвіть основне джерело управлінської інформації на підприємстві.
4. Наведіть умову забезпечення єдності методології обліку і одержання звітної інформації.
5. Що необхідно здійснити на етапі встановлення облікових взаємовідносин бухгалтерії з оперативно відокремленими підрозділами підприємства?
6. Яка передумова запровадження наукової організації праці в бухгалтерії?
7. Охарактеризуйте розподіл облікових процесів у бухгалтерській роботі.
8. Яка сутність терміну «операція»?
9. Скільки змістових груп складають виконувані в ході облікового процесу операції?
10. З чим пов'язують ефективність облікового процесу?
11. Перерахуйте вимоги, які висуваються до форм обліку.
12. Яка роль бухгалтера в організації управлінського обліку?
13. Опишіть найбільш поширену структуру апарату бухгалтерії.
14. Що є основою удосконалення обліку для будь-якого суб'єкта?
15. Глибокі знання в яких галузях необхідні для раціональної організації обліку?

РОЗДІЛ 4.

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

4.1. Класифікація статей власного капіталу

Капітал у буквальному розумінні означає головну суму коштів, необхідних для започаткування та здійснення діяльності [15, с.101].

Синонімом капіталу в сучасному економічному трактуванні є *авансований капітал* – грошова сума, яка вкладається засновниками та учасниками в підприємство з метою виконання статутних завдань. За характером витрачання (придбання засобів виробництва і найманої робочої сили) авансований капітал поділяється відповідно на постійний та змінний. В свою чергу, постійний капітал з урахуванням використання та характеру кругообороту розділяється на основний і оборотний.

Основний капітал – це частина постійного капіталу, яка складається з вартості засобів праці (будівель, машин, устаткування) та обертається протягом кількох періодів виробництва.

Оборотний капітал – частина постійного капіталу, що витрачається на придбання на ринку предметів праці (сировини, матеріалів, комплектуючих виробів), на оплату праці робочої сили.

За джерелами формування капітал підприємства ділиться на власний та залучений.

Залучений капітал формується на тимчасовій основі у вигляді довгострокової та короткострокової позики, яка здійснюється у формі банківського кредиту, кредиторської заборгованості підприємства, отриманих цільових та бюджетних коштів на реалізацію статутної діяльності.

Власний капітал це – частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. Економічну сутність власного капіталу можемо виразити у вигляді рівняння [61]:

Власний капітал = Активи – Зобов'язання.

У зв'язку з необмеженим терміном використання власний капітал є джерелом довгострокового фінансування господарської діяльності

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

підприємства, свідчить про відповідальність засновників за ризики підприємницької діяльності в межах належної їм частки в статутному капіталі, є гарантом платоспроможності в межах його розміру.

Згідно з чинним законодавством мінімальний розмір статутного капіталу регламентований лише для господарських товариств та деяких специфічних видів діяльності, пов'язаних з фінансовими операціями.

До моменту реєстрації господарського товариства кожен з учасників зобов'язаний внести *не менше 30% свого внеску*, що підтверджується документами, які видає банк.

Для підприємств всіх інших організаційно-правових форм господарювання його розмір визначається засновниками та залежить, насамперед, від виду та масштабу діяльності.

Вартість внесених до статутного (пайового) капіталу об'єктів інтелектуальної власності та інших нематеріальних активів визначається на договірних засадах між власниками підприємства і суб'єктами права власності на ці об'єкти. Майно, передане в рахунок внесків до статутного капіталу підприємства, оцінюється за погодженою засновниками вартістю.

Якщо на внесок до статутного капіталу майном відсутні документи про підтвердження його вартості, вона визначається за взаємною згодою засновників, про що складається протокол засновницьких зборів. Якщо засновники не можуть прийти до спільної думки з оцінки майна, проводиться експертна оцінка в бюро технічної інвентаризації або в торгово-промисловій палаті.

У випадку змін по внесках до статутного капіталу *вносяться зміни до засновницьких документів, що підлягають державній реєстрації*. Товариство зобов'язане в п'ятиденний термін повідомити орган, який здійснив реєстрацію, про зміни.

Зміни по статтях власного капіталу за даними річної форми звітності Ф.№4 «Звіт про власний капітал» наведено в табл. 4.1.

РОЗДІЛ 4.

Таблиця 4.1

Зміни по статтях власного капіталу

Статутний капітал (граф 3 ф. №4*; рядок 300 ф. №1**)	
<ul style="list-style-type: none">– формування розміру с статутного капіталу; (+)– випуск нових акцій (для акціонерних товариств); (+)– збільшення номінальної вартості акцій; (+)– збільшення кількості акцій номінальної вартості; (+)– реінвестування дивідендів у вигляді акцій; (+)	<ul style="list-style-type: none">– зменшення номінальної вартості акцій; (-)– анулювання акцій (на суму номінальної вартості), викуплених в акціонерів; (-)– повернення частки статутного капіталу при виході учасників на суму, яка зафіксована в установчому договорі; (-)
Пайовий капітал (граф 4 ф. №4; рядок 310 ф. №1)	
<ul style="list-style-type: none">– реєстрація пайових внесків; (+)– повернення внесків (паїв) при виході учасника; (-)	
Додатково вкладений капітал (граф 5 ф. №4; рядок 320 ф. №1)	
<ul style="list-style-type: none">– емісійний дохід (розміщення акцій за ціною, що перевищує їх номінальну вартість); (+)– реалізація викуплених акцій за ціною, що перевищує їх номінальну вартість; анулювання акцій власної емісії, ціна викупу яких менше номінальної вартості; (+)– анулювання акцій власної емісії, ціна викупу яких перевищувала номінальну вартість; (-)– реалізація викуплених акцій за ціною, що менше ціни викупу; (-)	
Інший додатковий капітал (граф 6 ф. №4; рядок 330 ф. №1)	
<ul style="list-style-type: none">– дооцінка необоротних активів; (+)– безплатно одержані необоротні активи ; (+)	<ul style="list-style-type: none">– уцінка необоротних активів; (-)– нарахування амортизації за безплатно одержаними необоротними активами; (-)
Резервний капітал (граф 7 ф. №4; рядок 340 ф. №1)	
<ul style="list-style-type: none">– спрямування частини прибутку на його формування та поповнення; (+)– виплати за рахунок резервного капіталу (дивіденди за привілейованими акціями; відсотки за облігаціями); (-)– покриття збитків; (-)	

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

Нерозподілений прибуток (граф 8 ф. №4)
<ul style="list-style-type: none">– чистий прибуток, одержаний за звітний період (рядок 350 ф.№1 «Баланс» або рядок 220 ф. №2 «Звіт про фінансові результати»); (+)– виплата дивідендів; (-)– чистий збиток за звітний період (рядок 350 ф.№1 «Баланс» або рядок 225 ф. №2 «Звіт про фінансові результати»); (-)– відрахування до резервного капіталу; (-)
При коригуванні залишків на початок звітного періоду:
<ul style="list-style-type: none">– зміна облікової політики (рядок 020 ф. №4 «Звіт про власний капітал»); (+) або (-)– виправлення помилок (рядок 030 ф. №4 «Звіт про власний капітал»); (+) або (-)– інші зміни (рядок 040 ф. №4 «Звіт про власний капітал»); (+) або (-)
Неоплачений капітал (граф 9 ф.№4; рядок 360 ф. №1)
<ul style="list-style-type: none">– заборгованість за внесками учасників до статутного капіталу; (+)– погашення заборгованості шляхом внесення внесків до статутного капіталу; (-)– заборгованість за неоплаченими акціями (частками), які раніше з метою перепродажу були викуплені в інших учасників; (-)
Вилучений капітал (граф 10 ф.№4; рядок 370 ф. №1)
<ul style="list-style-type: none">– фактична собівартість акцій власної емісії (часток), викуплених в акціонерів (учасників); (+)– вилучення капіталу у випадку виходу учасника; (+)– реалізація (перепродаж) викуплених акцій власної емісії (часток) – на суму фактичної собівартості; (-)– анулювання викуплених акцій – на суму фактичної собівартості; (-)

*Ф№4 «Звіт про власний капітал»

** Ф№1 «Баланс»

Засновники відкритого акціонерного товариства (емітенти) повинні публікувати згідно з вимогами законодавства інформацію про випуск акцій, зміст та порядок реєстрації якої встановлюється Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку. Строк відкритої підписки на акції не може перевищувати 6-ти місяців. Емітент видає

РОЗДІЛ 4.

акції покупцеві лише за умови повної оплати їх вартості. Акціонеру замість цінних паперів може бути виданий сертифікат на сумарну номінальну вартість акцій, які йому належать.

Важливим питанням є правильне процедурне проведення та документальне оформлення виходу учасника. Для того, щоб уникнути розбіжностей між учасниками в статуті товариства наводиться порядок виходу учасника з товариства, в якому обов'язково слід передбачити терміни розгляду заяв зборів, порядок голосування тощо.

При виході (виключенні) учасника йому виплачуються: сума його внеску до статутного капіталу (крім акціонерних товариств), частка прибутку, отримана товариством у поточному році.

Вартість частки учасника при цьому виплачується не раніше затвердження фінансового звіту товариства за рік, в якому учасник вийшов з нього, але в строк до 12 місяців з дня виходу.

4.2. Бухгалтерський облік статей власного капіталу

Бухгалтерський облік статутного капіталу починається з моменту реєстрації підприємства в Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України і припиняється в день вибуття підприємства з Державного реєстру в результаті завершення діяльності, банкрутства, реорганізації тощо.

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку залишків по статтях власного капіталу підприємства та облік операцій по їх формуванню наведено в таблиці 4.2.

Таблиця 4.2

Статті власного капіталу

Стаття власного капіталу	Сальдо на рахунку бух. обліку	Зміст статті, відображення її формування на рахунках бухгалтерського обліку
1	2	3
1. Статутний капітал	40	Зареєстрований статутний фонд, в основі якого погоджена між засновниками та учасниками справедлива вартість їхніх часток: Дт46-Кт40

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

Стаття власного капіталу	Сальдо на рахунку бух. обліку	Зміст статті, відображення її формування на рахунках бухгалтерського обліку
1	2	3
2. Пайовий капітал (ПК)	41	Сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його фінансово-господарської діяльності. ПК складається з сум пайових внесків членів споживчого товариства, житлово-будівельних кооперативів, кредитних спілок та інших господарюючих суб'єктів, а також паїв членів колективних сільськогосподарських підприємств: Дт46-Кт41
3. Додатковий вкладений капітал.	421	Дохід, одержаний від розміщення акцій власної емісії за цінами, що перевищують номінальну вартість : Дт46-Кт421
4. Інший додатковий капітал.	423	Розмір дооцінки необоротних активів: Дт10,11,12-Кт423
	424	Справедлива вартість безкоштовно отриманих необоротних активів: Дт10,11,12-Кт424
5. Резервний капітал (РК)	43	Сума резерву, створеного за рахунок прибутку, що використовується підприємством відповідно до напрямів, передбачених в установчих документах (як правило, на покриття непередбачених витрат, погашення боргів перед кредиторами при ліквідації товариства, виплати дивідендів за привілейованими акціями тощо). В акціонерному товаристві РК створюється у розмірі, встановленому установчими документами, але <i>не менше 25% статутного капіталу</i> . Щорічні відрахування на поповнення РК передбачаються установчими документами та здійснюються за рахунок чистого прибутку, але <i>не можуть бути менше 5 % його загальної вартості</i> : Дт443-Кт43
6. Нерозподілений прибуток (непокритий збиток).	441 (442)	Кінцевий фінансовий результат господарської діяльності: Дт79-Кт441- нерозподілений прибуток; Дт443 – Кт79 – непокритий збиток

РОЗДІЛ 4.

Стаття власного капіталу	Сальдо на рахунку бух. обліку	Зміст статті, відображення її формування на рахунках бухгалтерського обліку
1	2	3
7. Неоплачений капітал.	(46)	Сума статутного капіталу, що на дату реєстрації підприємства заявлена, але фактично не внесена засновниками: сальдо за Дт46
8. Вилучений капітал (ВК)	(451 – 453)	Фактична собівартість акцій власної емісії, вилучених товариством у своїх акціонерів. Суми ВК відображають вартість акцій власної емісії, які на певний момент не розміщені серед акціонерів. Вилучені акції повинні бути або перепродані, або анульовані <i>протягом року</i> з моменту вилучення: сальдо за Дт 451 – 453

Особливістю організації обліку акцій є те, що крім організаційних витрат, пов'язаних зі створенням акціонерного товариства, виникають витрати на випуск акцій: гонорар юриста, гонорар аудиторів, витрати на друк сертифікатів та поштові витрати, витрати, які пов'язані з реєстрацією на фондовій біржі, канцелярські та адміністративні витрати, витрати на рекламні проспекти. Такі витрати відносяться до інших операційних витрат підприємства.

Організація обліку власного капіталу має певні особливості ведення аналітичного обліку:

- аналітичний облік неоплаченого капіталу здійснюється за видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств) та за кожним засновником (учасником) господарюючого суб'єкта;
- аналітичний облік додаткового капіталу ведеться за видами та за кожним засновником (учасником). Він організується таким чином, щоб забезпечити керівництво інформацією про напрями використання фондів господарюючого суб'єкта;
- аналітичний облік вилученого капіталу ведеться за видами акцій (вкладів, паїв);
- аналітичний облік резервного капіталу ведеться в окремих відомостях за його видами і напрямками використання.

В таблиці 1.3 додатка 1 наведено кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку власного капіталу.

4.3. Документування операцій по статтях власного капіталу

Документ, що підтверджує внесення часток засновників, — нотаріально завіреним *засновницький отис майна*.

Основними документами для обліку формування статей власного капіталу, в першу чергу, є:

- для неоплаченого капіталу, пайового капіталу: статут, довідки бухгалтерії, видаткові та прибуткові касові ордери, протоколи зборів акціонерів (засновників), установчі договори, накладні, акти оприбуткування, накази тощо;
- для додаткового капіталу: акти приймання-передачі основних засобів, довідки, бухгалтерії, накладні, виписки банку, накази, установчі договори, протоколи зборів акціонерів та учасників, акти переоцінок необоротних активів тощо;
- для вилученого капіталу: реєстр акціонерів, видаткові та прибуткові касові ордери, платіжні доручення, виписки банку, довідки бухгалтерії тощо;
- для резервного капіталу: довідок бухгалтерії, виписки банку, накази, установчі договори, рішення зборів учасників тощо.

Акціонерне товариство не пізніше шести місяців після реєстрації зобов'язане видати акціонерам акції (сертифікати акцій). При цьому закриті акціонерні товариства мають право випускати тільки іменні акції. Обіг акцій фіксується незалежним реєстратором в спеціальному журналі. Реєстраційною інформацією є дані про всіх власників акцій, про час їх придбання, про пакет акцій кожного акціонера.

Для випуску акцій акціонерне товариство подає до реєстраційного органу документи, наведені в таблиці 1.1 додатка 1

Після реєстрації випуску емітенту видається *свідоцтво*, яке є підставою для друку *бланків сертифікатів акцій* (при документарній формі випуску) або для оформлення *глобального сертифікату* в депозитарії (при бездокументарній формі випуску).

Документування операцій зменшення розміру статутного капіталу господарського товариства наведено в таблиці 1.2 додатка 1.

Питання для контролю

1. Що значить термін «капітал» у буквальному розумінні?
2. У чому полягає сутність авансованого капіталу?
3. На які частини поділяють авансований капітал за характером витрачання?
4. Як поділяється постійний капітал з урахуванням використання та характеру кругообороту?
5. Охарактеризуйте економічний зміст залученого власного капіталу.
6. Для яких суб'єктів господарювання чинним законодавством регламентований мінімальний розмір статутного капіталу?
7. Чи підлягають державній реєстрації зміни по внесках до статутного капіталу?
8. Який термін відкритої підписки на акції?
9. Яка умова видачі акції покупцеві?
10. Який документ підтверджує внесення часток засновників до статутного капіталу?
11. Наведіть основні документи для обліку формування статей власного капіталу.
12. Що є підставою для друку емітентом бланків сертифікатів акцій або оформлення глобального сертифікату в депозитарії?
13. З якого моменту починається бухгалтерський облік статутного капіталу підприємства і коли припиняється?
14. Опишіть особливості організації обліку акцій.
15. Які особливості ведення аналітичного обліку власного капіталу?

РОЗДІЛ 5.

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

5.1. Класифікація зобов'язань та забезпечень

Зобов'язання виникають в результаті минулих подій і ведуть в процесі їх погашення до зменшення економічних вигод в майбутньому.

З метою бухгалтерського обліку зобов'язання поділяються на: довгострокові, поточні, забезпечення, непередбачені зобов'язання, доходи майбутніх періодів [63].

Довгострокові зобов'язання погашаються протягом терміну, який не менший 12 місяців і дати складання балансу. Вони не пов'язані з операційною діяльністю, виникають в результаті придбання та продажу необоротних активів, фінансових інвестицій, при користуванні довгостроковими кредитними ресурсами, в операціях фінансової оренди, є відстроченими податковими зобов'язаннями.

Поточні зобов'язання погашаються або протягом операційного циклу, або протягом терміну, що не перевищує 12 місяців з дати складання балансу.

Сума погашення зобов'язання – недисконтована сума грошових коштів, яка, як очікується, буде сплачена (визначається на момент виникнення забезпечення).

Теперішня вартість зобов'язання – дисконтована сума майбутніх платежів, яка як очікується, буде необхідна для погашення забезпечення.

Забезпечення – це зобов'язання, термін погашення якого та сума погашення визначається розрахунково за даними попередніх звітних періодів.

Крім зазначених балансових зобов'язань підприємство обліковує на позабалансовому обліку (рахунок 042) непередбачені зобов'язання, які суттєво можуть вплинути на фінансовий результат та розрахунок яких на дату балансового обліку здійснити практично неможливо.

РОЗДІЛ 5.

Таблиця 5.1

Класифікація зобов'язань та забезпечень

Види зобов'язань	Класифікація зобов'язань за видами	Критеріальна ознака	Рахунки обліку
1	2	3	4
Довгострокові	Довгострокові кредити банків	Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються %, відображаються на балансі за теперішньою вартістю, визначення якої залежить від умов та виду зобов'язання	501-504
	Інші довгострокові фінансові зобов'язання		505-506
Поточні	Короткострокові кредити банків	Відображаються в балансі за теперішньою вартістю	601-606
	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями		611-612
	Короткострокові векселі видані		621-622
	Кредиторська заборгованість за товари (роботи, послуги)		631-632
	Поточна заборгованість за отриманими авансами		681
	Поточна заборгованість з бюджетом		641, 643, 644
	Поточна заборгованість за позабюджетними платежами		642
	Поточна заборгованість зі страхування		651-655
	Поточна заборгованість з оплати праці		661-662
	Поточна заборгованість з учасниками		671-672
	Поточна заборгованість за внутрішніми розрахунками		682-684
	Інші поточні зобов'язання		685

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

Види зобов'язань	Класифікація зобов'язань за видами	Критеріальна ознака	Рахунки обліку
1	2	3	4
Забезпечення для відшкодування майбутніх витрат	На виплати відпусток працівникам (з урахуванням зборів на соц. страхування)	Суму утворених забезпечень визнають витратами	471
	На додаткове пенсійне забезпечення		472
	На виконання договірних зобов'язань		473
	На реструктуризацію		474
	На виконання зобов'язань за обтяжливими контрактами		474

Методику створення забезпечень показано в таблиці 5.2.

Таблиця 5.2

Створення забезпечень для відшкодування майбутніх витрат

Забезпечення	Методика створення	Рахунок обліку
1	2	3
На виплату відпусток працівникам (з урахуванням внесків на соц. страхування)	Частка фактично нарахованих відпускних (обов'язкових страхових внесків на відпускні) за минулий рік в загальному фонді оплати праці минулого року, помножена на фактичний фонд оплати праці звітного періоду (з урахуванням змін штатного розпису, нормативної бази з питань нарахування страхових внесків тощо)	471\відп. 471\соц.стр.
На додаткове пенсійне забезпечення	Частка нарахувань на додаткове пенсійне забезпечення за минулий рік в загальному фонді оплати праці минулого року, помножена на фактичний фонд оплати праці звітного періоду з урахуванням зміни контингенту працівників, які уклали відповідну угоду з пенсійним фондом	472

РОЗДІЛ 5.

Забезпечення	Методика створення	Рахунок обліку
1	2	3
На виконання гарантійних зобов'язань	Відношення фактичних витрат на гарантійне обслуговування за минулий рік до річних обсягів реалізації товарів (послуг), що мали гарантійне обслуговування в минулому році, помножене на отриману виручку від реалізації товарів (послуг) звітного періоду на умовах гарантійного обслуговування.	473

5.2. Бухгалтерський облік зобов'язань та забезпечень

Особливості обліку забезпечень:

- обґрунтування створення забезпечення, визначення його первісної величини та методика списання затверджуються відповідними розпорядженнями керівника підприємства;
- облікова вартість створеного забезпечення на дату створення та розрахунок щомісячного його списання визначається розрахунком, підписаним відповідними посадовими особами;
- залишок забезпечення переглядається на кожну дату балансу та в разі потреби коригується з урахуванням зміни показників, що впливають на розрахунок забезпечення;
- під час проведення річної інвентаризації забезпечення інвентаризуються: перевищення суми створення над фактичним його списанням сторнується, у випадку перевищення суми списання над розрахунковою сумою створення забезпечення розмір його донараховується.

Приклад розрахунку забезпечення на виплату відпусток. Підприємство в 2007 нарахувало відпустки своєму адміністративному персоналу на суму 36000 грн. (фонд оплати праці 2007-го року становив 80000 грн.), страхові внески на суму 14400 грн. Протягом 2008 року фактична сума відпускних склала 37000 грн., сума страхових внесків на обов'язкове соціальне страхування – 15100 грн., фонд оплати праці 2008 року – 86000 грн.

Коефіцієнт для створення забезпечення:

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

- на виплату відпускних на 2008 рік з урахуванням відсутності змін штатного розпису $36000:80000=0,45$;
- на страхові внески $14400:80000=0,18$.

Протягом 2008 року щомісячно в залежності від фактично нарахованого фонду оплати праці на витрати відноситься сума забезпечення (грн.):

- на виплату відпускних Дт92 – Кт471\відп. – ФОП факт. х 0,45;
- на нарахування страхових внесків Дт92 – Кт471\с.с. – ФОП факт. х 0,18.

Річна сума забезпечення склала :

- на виплату відпускних $86000 \times 0,45 = 38700$ (грн.);
- на нарахування зборів по обов'язковому соціальному страхуванню $86000 \times 0,18 = 15480$ (грн.).

Фактичні нарахування відпускних в 2008 р.: Дт471\відп. – Кт661 – 37000 грн., нарахування страхових внесків на суми відпускних – Дт471\с.с. – Кт651-653 – 15100 грн.

На дату балансу нараховані забезпечення прирівнюються до фактично здійснених витрат, для яких вони створені. В даному випадку річний розмір нарахованих забезпечень сторнується в грудні 2008 р.:

- на суму відпускних Дт471\відп. – Кт92 – 1800 грн. ($38700 - 37000$);
- на суму страхових внесків Дт471\с.с – Кт92 – 380 грн. ($15480 - 15100$).

Приклад нарахування забезпечення на гарантійні зобов'язання.

Підприємство реалізує побутову радіоелектронну апаратуру на умовах гарантійного обслуговування протягом півроку після продажу. У 2007р. було надано ремонтів на суму 30000 грн. Фактичні витрати по гарантійному обслуговуванню склали 4500 грн. (це 15% від обсягу реалізації).

В I кварталі 2008 реалізовано такої апаратури на 8000 грн. Фактичні витрати по гарантійному обслуговуванню склали 1100 грн., в тому числі заробітна плата радіомеханікам разом із обов'язковими страховими внесками по соціальному страхуванню 700 грн., вартість використаних комплектуючих – 400 грн.

Нарахування забезпечення по гарантійних зобов'язаннях за перший квартал:

Дт23 – Кт473 – 1200грн. ($8000 \times 0,15$).

РОЗДІЛ 5.

Фактичні витрати по гарантійному обслуговуванню в першому кварталі 2008 р.:

- нарахована зарплата з нарахуваннями страхових внесків Дт473 – Кт66,651-653 – 700 грн.;
- списані комплектуючі Дт473 – Кт20 – 400грн.

На річну дату звітності сума забезпечення інвентаризується за рішенням керівника (вона може коригуватись протягом року, якщо елементи розрахунку по його створенню суттєво змінились) – донараховується, якщо фактичні витрати по гарантійному обслуговуванню більші від суми нарахованого забезпечення і навпаки.

Кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку зобов'язань наведено в таблицях 2.1-2.6 додатка 2.

5.3. Облік доходів майбутніх періодів

За кредитом рахунка 69 «Доходи майбутніх періодів» узагальнюється інформація щодо одержаних доходів у звітному періоді, які підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах. За дебетом цього рахунка відображається списання таких доходів на відповідні рахунки обліку доходів та включення до складу доходів звітного періоду.

Аналітичний облік доходів майбутніх періодів ведеться за їх видами, датами утворення і визнання доходами звітного періоду.

Доходами майбутніх періодів, зокрема, є: отримані кошти за культурмасові заходи, що будуть відбуватись в наступних періодах, оплата за гарантійне обслуговування протягом визначеного часу в перспективі тощо.

В таблиці 2.7 додатка 2 наведено основні операції, пов'язані з визнанням доходів майбутніх періодів, їх списання на доходи звітного періоду.

5.4. Документування зобов'язань

Кредитні взаємовідносини встановлюються на підставі кредитного договору, що укладається між кредитором і позичальником в письмовій формі.

Кредитний договір повинен містити наступні положення: визначення сторін угоди та основні зобов'язання цих сторін (зобов'язання

банку надавати грошові кошти в розпорядження позичальника) і зобов'язання позичальника повернути суму з відсотками; сума позики; графік повернення позики; розмір відсоткової ставки і обставини, за яких вона може бути змінена; сума комісійних по виданій позиції; належні банку виплати у зв'язку з використанням кредиту і забезпечення цього кредиту заставою; умови використання кредиту позичальником; строк погашення позики; зобов'язання позичальника надавати банку інформацію та документи про його фінансовий стан.

Первинними документами з обліку зобов'язань з оренди є розрахунки та довідки бухгалтерії, платіжні доручення, виписки банку, акти приймання-передачі основних засобів, видатковий касовий ордер тощо.

Відображення в бухгалтерському обліку зобов'язань за виконані роботи (надані послуги) здійснюється на підставі акту приймання-передачі виконаних робіт (наданих послуг).

Основні документи, на підставі яких проводиться нарахування податків до бюджету:

- по ПДВ – податкова накладна;
- по податку на прибуток – первинні документи за операціями, що формують валові доходи і валові витрати, довідки бухгалтерії;
- по податку з доходу – розрахунково-платіжна відомість;
- по ресурсних податках та платежах – розрахунки бухгалтерії;
- штрафні санкції податкових органів оформляються за допомогою актів або протоколів.

Податкова накладна складається постачальником для розрахунку суми ПДВ, що є податковим зобов'язанням постачальника. Продавець товару (робіт, послуг), який зареєстрований як платник ПДВ, зобов'язаний надати покупцю податкову накладну, що дає право на одержання податкового кредиту.

У податковій накладній повинні обов'язково заповнюватися такі реквізити: дата виписки; порядковий номер; особи – продавець і покупець, їх індивідуальні податкові номери, місцезнаходження і номер телефону продавця і покупця, номери свідоцтв про реєстрацію платників податку на додану вартість; умови продажу; форма проведення розрахунків; номенклатура поставки товарів (робіт, послуг) продавця; одиниці виміру товару; кількість, ціна продажу одиниці продукції без урахування ПДВ, обсяг продажу без урахування ПДВ, що підлягає оподаткування за ставками 20%, 0%, звільнення від ПДВ; загальна

РОЗДІЛ 5.

сума коштів, що підлягає сплаті без ПДВ; податок на додану вартість і загальна сума ПДВ; надбавки і знижки, надані покупцю.

Перерахування податків та обов'язкових платежів здійснюється на підставі платіжних доручень. Крім того, про сплату податків можуть свідчити виписки банку.

Для забезпечення оплати підприємством-покупцем бажаних цінностей на його адресу від постачальника виставляється рахунок (*рахунок-фактура*), в якому вказується кількість, ціна і загальна сума (з урахуванням ПДВ) щодо їх оплати. В свою чергу, перерахування коштів на розрахунковий рахунок постачальника здійснюється за допомогою *платіжного доручення*. Підтвердженням здійснення оплати постачальнику є виписка банку по розрахунковому рахунку підприємства.

Більш детально первинний облік розрахункових операцій розкрито в розділах 6-8.

Питання для контролю

1. Розкрийте економічний зміст терміну «зобов'язання».
2. Як поділяються зобов'язання з метою бухгалтерського обліку ?
3. Дайте визначення довгострокових і поточних зобов'язань.
4. Які зобов'язання є забезпеченнями?
5. Які зобов'язання підприємства обліковують на позабалансовому рахунку 042?
6. Опишіть особливості обліку забезпечень.
7. У якому випадку на річну дату звітності здійснюється інвентаризація суми забезпечень?
8. Що вважають підставою кредитних взаємовідносин?
9. Наведіть положення, які повинен містити кредитний договір.
10. Перелічіть первинні документи з обліку зобов'язань з оренди.
11. На підставі яких документів проводиться нарахування податків до бюджету?
12. Хто складає податкову накладну?
13. Назвіть основні реквізити податкової накладної.
14. Які документи використовують для сплати податків і платежів?
15. За якими ознаками здійснюють аналітичний облік доходів майбутніх періодів?

РОЗДІЛ 6.

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ДОВГОСТРОКОВИХ АКТИВІВ

6.1. Облік основних засобів

Аналітичний та синтетичний облік необоротних активів здійснюється на рахунках класу 1.

Основні засоби (ОЗ) – це необоротні активи, що використовуються в господарській діяльності підприємства не менше року, мають свою вартісну оцінку (для більшості підприємств, зокрема, платників півтону на прибуток, ця вартість на момент оприбуткування не менше 1000 грн.) та матеріальну основу.

Одиницею обліку основних засобів відповідно до П(С)БО 7 є об'єкт основних засобів [66].

Об'єкт основних засобів визнається як актив у тому випадку, якщо існує вірогідність, що підприємство отримуватиме від використання його у майбутньому економічні вигоди, тобто в обліку на балансі можуть бути основні засоби виробничого призначення а також ті об'єкти, які забезпечують функціонування соціально-побутової сфери підприємства.

ОЗ, які не мають балансової (залишкової) вартості, але від використання яких підприємство очікує отримати економічну вигоду, підлягають переоцінці до їх справедливої вартості.

Основні засоби класифікуються по групах:

- інвестиційна нерухомість (рах. 100)
- земельні ділянки (рах.101);
- капітальні витрати на поліпшення земель (рах.102);
- будинки, споруди та передавальні пристрої (рах.103);
- машини та обладнання (рах.104.);
- транспортні засоби (рах.105.);
- інструменти, прилади, інвентар (меблі) (рах.106);
- робоча і продуктивна худоба (рах.107);

РОЗДІЛ 6.

- багаторічні насадження (рах.108);
- інші основні засоби (рах.109).

ОЗ оприбутковуються по *первісній вартості* – історичній (фактичній) собівартості необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

Первісна вартість об'єкта основних засобів, придбаного на умовах компенсації грошового виразу їх вартості, згідно з п.8 П(С)БО 7 включає:

- суми, які сплачують постачальникам основних засобів і підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів;
- витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрати на встановлення, монтаж, наладку основних засобів;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Якщо для придбання або створення основного засобу підприємство користувалось кредитом банку, то витрати на відсотки за користування кредитом згідно з п.8 П(С)БО 7 не включаються до первісної вартості основних засобів, а відносяться на витрати того періоду, протягом якого вони оплачувались (Дт 951).

Винятком є створення кваліфікаційного активу – активу, що потребує суттєвого часу для його створення. Відповідно до П(С)БО 31 проценти за користування кредитними ресурсами за такими операціями підлягають капіталізації [77].

Кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку операцій купівлі основних засобів за грошові кошти наведено в таблиці 3.2 додатка 3.

Первісна вартість основних засобів, створених господарським способом, визначається як сума прямих та загальновиробничих ви-

трат, безпосередньо пов'язаних з їхнім виготовленням, але остаточна величина ОЗ по завершенню робіт *не повинна перевищувати справедливої вартості створених основних засобів*. В іншому випадку сума перевищення списується на фінансові результати діяльності підприємства (Дт 976).

Фактичне списання елементів прямих та загальновиробничих витрат проводиться з кредиту відповідних рахунків обліку за дебетом рахунка 15. Типовими елементами витрат по виготовленню основних засобів можуть бути (П(С)БО 16) [67]:

а) прями виробничі витрати: вартість використаних на виробництво виробничих запасів, заробітна плата з нарахуваннями по соціальному страхуванню задіяних в операціях робітників, амортизація виробничих основних фондів. Облік операцій формування прямих виробничих витрат: Дт152 – Кт201, 661, 651-653, 131.

б) загальновиробничі витрати: витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління виробничим підрозділом, відрахування на соціальні заходи та медичне страхування апарату управління, витрати на оплату службових відряджень тощо), амортизація необоротних активів виробничого підрозділу, комунальні послуги для виробничого підрозділу та інші елементи виробничих витрат, що безпосередньо вплинули на вартість створених основних засобів. Облік операцій: Дт152 – Кт661, 651-653, 631, 131-133.

По завершенню процесу виготовлення (за оформленим актом виконаних робіт) основний засіб оприбутковується в певну групу: Дт101-109 – Кт152.

У випадку безоплатного отримання, внеску до статутного фонду основний засіб оприбутковується за **справедливою вартістю** – поточною ринковою вартістю, а за відсутності такої вартості – оціненою вартістю, яку підприємство сплатило б за актив у випадку операцій між поінформованими, зацікавленими і незалежними сторонами, виходячи з наявної інформації. *У випадку безоплатного отримання необоротних активів дохід визначається за сумою амортизації таких активів одночасно з її нарахуванням.*

Кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку з безоплатного одержання основних засобів подано в таблиці 3.3 додатка 3.

РОЗДІЛ 6.

Облік подібного та неподібного обміну

Подібні об'єкти – об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливу вартість (п.4 П(С)БО 7).

Первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого основного засобу. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю отриманого в результаті обміну об'єкта є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду.

Облік обмінних операцій з необоротними активами здійснюється за принципами подібного обміну у випадку, коли різниця між справедливою вартістю активів, що обмінюються, не перевищує, зокрема, 10% [69].

Приклад 1. Підприємство обмінює автомобіль первісною вартістю 30000 грн., сумою нарахованого зносу на дату проведення операції 10000 грн. на основний засіб справедливою вартістю 20100 грн. Переоцінка не проводилась, отже, балансова вартість об'єкта, що підлягає обміну, приймається рівній його справедливій вартості.

№ з\п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
1.	Списано залишкову вартість автомобіля, що передається. Одночасно на суму податкового зобов'язання з ПДВ, що виникло (якщо підприємство є платником ПДВ)	377 377	105 641	20000 4000
2.	Знос автомобіля, що передається	131	105	10000
3.	Оприбутковано подібний об'єкт за залишковою вартістю. Одночасно на суму ПДВ	152 105 641	631 152 631	20000 20000 4000
4.	Проведено взаємозалік заборгованостей	631	377	24000

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

Приклад 2. В результаті обміну автомобіля (умова прикладу 1) отримано автомобіль справедливою вартістю 19900 грн.

№ з\п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
1.	Списано залишкову вартість автомобіля, що передається. Одночасно на суму податкового зобов'язання з ПДВ, виходячи зі звичайної ціни (20000 x 0,2), (якщо підприємство є платником ПДВ)	377	105	20000
		377	641	4000
2.	Знос автомобіля, що передається	131	105	10000
3.	Оприбутковано автомобіль за справедливою вартістю. Одночасно на суму ПДВ (19900 x 0,2)	152	631	19900
		105	152	19900
		641	631	3980
4.	Різниця між залишковою та справедливою вартістю автомобіля (з урахуванням суми ПДВ)	976	377	120
		793	976	120
5.	Проведено взаємозалік заборгованостей	631	377	24000

Основні засоби також можуть надходити до підприємства в результаті обміну не тільки на основні засоби, але й на всі інші активи. Первісна вартість основних засобів, одержаних у результаті такого обміну, дорівнюватиме справедливій вартості переданих активів, відкоригованих на суму грошових доплат (відшкодувань), якщо такі мали місце.

Відображення подальших витрат, пов'язаних з експлуатацією основних засобів, у бухгалтерському обліку відповідно до П(С)БО 7 залежить від їх впливу на майбутні економічні вигоди, що очікуються від використання відремонтованого (модернізованого) об'єкта основних засобів.

Витрати на ремонт та обслуговування основних засобів, в результаті яких відновлюються, зберігаються чи підтримуються на попередньому рівні економічні вигоди від використання відремонтованого об'єкта основних засобів, відносяться до витрат звітного періоду.

Витрати, пов'язані з модернізацією основних засобів, що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод від використання відремонтованих об'єктів, додаються до первісної вартості об'єктів.

Кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку витрат, пов'язаних з ремонтом основних засобів, показано в таблиці 3.4 додатка 3.

Переоцінка може проводитись підприємством не частіше одного разу на рік у випадку, коли балансова вартість *суттєво* відрізняється від справедливої (більш як на 10 відсотків). У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт. Переоцінена первісна вартість та сума нарахованого зносу визначається множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки. Індекс дорівнює результату від ділення справедливої вартості основного засобу, що переоцінюється, на його залишкову вартість. Відомості про зміни первісної вартості та суми зносу основних засобів заносяться до реєстрів їх аналітичного обліку.

Якщо в обліковій політиці зазначено переоцінку, підприємство не має права відмовитись від неї до того моменту, коли всі основні засоби певного класу, що переоцінюються, не будуть списані з балансу.

Сума дооцінки залишкової вартості включається до складу додаткового капіталу. Сума уцінки зменшує додатковий капітал, а у випадку перевищення розміру уцінки над кредитовим сальдо по рах.423 — списується на витрати. Якщо після уцінки підприємство проводить дооцінку основних засобів, на суму попередніх витрат визнається дохід, решта до оцінки списується на додатковий капітал.

Приклад 3. До проведення дооцінки первісна вартість основних засобів — 1200 грн., сума нарахованого зносу — 960 грн. (залишкова вартість — 240 грн.). Справедлива вартість, до якої проводиться уцінка, — 200 грн. Коефіцієнт уцінки: $240:200=1,2$. На момент уцінки залишок по рахунку «Інший додатковий капітал» (Кт 423) — 20 грн..

Розрахункова сума зносу після проведення уцінки: $960:1,2=800$ (грн.), первісної вартості $1200:1,2=1000$ (грн.).

1. Сторнування суми нарахованого зносу: Дт 131 — Кт 10 — (960 — 800) = 160 (грн.).

2. Віднесення уцінки на зменшення додаткового капіталу в межах наявного кредитового сальдо: Дт 423 — Кт 10 — 20 (грн.).

3. Різниця між сумою уцінки первісної вартості об'єкта основних засобів, зменшенням зносу та кредитовим сальдо рахунку «Інший додатковий капітал» включається до витрат звітного періоду.

Дт 975 – Кт 10 – (200-160-20) = 20 (грн.).

Амортизація основних засобів

Амортизація основних засобів здійснюється за методами, визначеними П(С)БО 7. Сума, що амортизується, визначається по кожному об'єкту основних засобів:

$$A = C \setminus B - LB \quad (6.1)$$

де $C \setminus B$ – первісна вартість або переоцінена вартість об'єкта основного засобу;

LB – ліквідаційна вартість його, встановлена підприємством на момент передачі в експлуатацію.

При визначенні строку корисного використання враховуються: очікуване використання об'єкта з урахуванням його потужності або продуктивності; фізичний та моральний знос; правові та інші обмеження щодо використання об'єкта тощо.

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання об'єкта і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

Амортизація починає нараховуватись з місяця, наступного за місяцем передачі ОЗ в експлуатацію, припиняється – з наступного місяця після списання об'єкта з балансового обліку.

Метод амортизації підприємство визначає самостійно, як елемент облікової політики.

Методи нарахування амортизації:

1. Виробничий. Приймається обліковою політикою підприємства у випадку, коли нерівномірне спрацювання основного засобу можна визначити через планову потужність. Місячна сума амортизації дорівнює добутку фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, що амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує випустити (надати) з використанням цього об'єкта.

Приклад. Оприбутковано основний засіб вартістю 42000 грн., строк корисної експлуатації 4 роки, очікувана ліквідаційна вартість

РОЗДІЛ 6.

по завершенню експлуатації – 600 грн. Об'єктом заплановано виробити 120000 одиниць продукції. Виробнича ставка амортизації дорівнює:

$$BC = (42000 - 600) : 120000 = 0,345.$$

Місячна величина амортизації дорівнює: $0,345 \times$ Фактичний місячний обсяг продукції.

2. Прямолінійний. Річна сума амортизації визначається діленням вартості, що амортизується, на очікуваний період часу використання об'єкта основних засобів. Розрахунок місячної суми амортизації за умовою попереднього прикладу:

$$A_{\text{міс.}} = (42000 - 600) : 4\text{роки} : 12\text{міс.} = 862,5 \text{ (грн.)}.$$

3. Зменшення залишкової вартості. Річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість. Застосовується у випадку необхідності прискореної амортизації.

За даними попередньої умови річний відсоток амортизації дорівнює:

$$1 - \sqrt[4]{(600 : 42000)} = 0,66 \text{ (або 66 \%)}.$$

Місячний відсоток амортизації (одна дванадцята частина річного) нараховується на залишкову вартість об'єкта на початок року.

4. Метод прискореного зменшення залишкової вартості. Річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється.

5. Кумулятивний. Річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт (Кк) розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного строку використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання.

Для наведеного, як приклад, об'єкта річна сума амортизації дорівнює:

$$A_{\text{річна}} = (42000 - 600) \cdot K_k$$

Сума числа років корисного використання об'єкта: $4+3+2+1=10$.

При використанні останніх трьох методів до кінця терміну експлуатації об'єкта річний розмір амортизації зменшується.

6. Податковий. Передбачає застосування правил нарахування амортизації, викладених в ст.8 Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» [20].

Зміни щодо цих методів визнаються як зміни облікової політики. перелічені методи можна комбінувати.

Сума нарахованих амортизаційних відрахувань обліковується за кредитом рахунка 131:

- за дебетом рахунка 23 і 91, коли основний засіб приймає безпосередню участь у виробництві продукції (наданні послуг);
- за дебетом рахунка 92 для ОЗ адміністративного призначення;
- за дебетом рахунка 93 для ОЗ, призначених для забезпечення збуту готової продукції (товарів, послуг);
- за дебетом рахунка 949 – для ОЗ, що забезпечують функціонування об'єктів соціальної інфраструктури.

Вибуття основних засобів

Згідно з п.33 П(С)БО 7 об'єкт основних засобів виключається з активів (списується з балансу) у випадку його вибуття у результаті продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом.

У тому випадку, коли ціна реалізації менша від залишкової вартості, бухгалтерські записи подібні, але фінансовим результатом від реалізації основних засобів буде збиток.

Облік реалізації на умовах розрахунку з покупцем в наступних періодах, розрахунку авансовими платежами подібний. Різниця полягає в обліку суми ПДВ в розрахункових документах.

Приклад 4. Підприємство *реалізувало* по безготівковому розрахунку обладнання первісною вартістю 22000 грн., сумою нарахованого зносу 6000 грн. по ціні 24000 грн.

РОЗДІЛ 6.

№ з\п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
1.	Дохід від реалізації обладнання	311	712	24000
2.	Відображення суми ПДВ (якщо підприємство є платником ПДВ)	712	641	4000
3.	Залишкова вартість реалізованого основного засобу	286	104	16000
4.	Знос реалізованого обладнання	131	104	6000
5.	Визначення фінансового результату	791	943	16000
		712	791	20000

Прибуток склав 4000 гривень.

Реалізація на умовах готівкового розрахунку, розрахунку з покупцем в наступних періодах: Дт301(361) – Кт742, Дт742 – Кт641 (податкові зобов'язання виникають в періоді відвантаження). У випадку, коли покупець розрахувався авансовими платежами в попередніх періодах, зобов'язання по ПДВ необхідно сплатити в періоді отримання авансу:

- Дт643 – Кт641 – нараховані податкові зобов'язання в періоді отримання авансу;
- Дт742 – Кт643 – сума ПДВ в накладній на відвантаження ОЗ (в періоді відвантаження).

Приклад 5. Ліквідується транспортний засіб первісною вартістю 16000 грн., сумою нарахованого зносу 15000 грн. В результаті ліквідації отримано запчастини справедливою вартістю 600 грн., нараховано зарплату працівникам, задіяним в операціях ліквідації, на суму 300 грн., нараховано обов'язкові збори на зарплату по соціальному страхуванню на суму 100 грн.

№ з\п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
1.	Залишкова вартість ліквідованого транспортного засобу	976	105	1000
2.	Знос ліквідованого основного засобу	131	105	15000

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

№ з\п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
3.	Витрати, пов'язані з ліквідацією :			
	-нарахована зарплата працівникам;	976	661	300
	-нараховані збори на зарплату	976	65	100
4.	Відображено суму ПДВ, нараховану на залишкову вартість (якщо підприємство є платником ПДВ)	976	641	200
5.	Одержано запчастини в результаті ліквідації основних засобів	207	746	600
6.	Визначення фінансового результату:	793	976	1000
	• Списання на збитки	793	976	300
		793	976	100
		793	976	200
	• Списання на прибутки	746	793	600

Збиток від ліквідації складає 1000 гривень.

Приклад 6. Підприємство здійснило *інвестицію до статутного фонду* іншої юридичної особи шляхом передачі офісного інвентарю первісною вартістю 17000 грн., сумою нарахованого зносу 5000 грн. за оціненою справедливою вартістю 15000 грн.

№ з\п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
1.	Залишкова вартість переданого інвентарю	14	106	12000
2.	Знос переданого основного засобу	131	106	5000
3.	Різниця між залишковою вартістю переданого інвентаря та його справедливою вартістю	14	746	3000
4.	Списання різниці (п.3) на фінансовий результат	746	793	3000

Прибуток складає 3000 гривень.

Оперативна оренда основних засобів

Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» визначає *оперативну оренду* як господарську операцію фізичної чи юридичної особи, що передбачає передачу орендарю права користування основними фондами на строк, що не перевищує строку їх повної амортизації, з обов'язковим поверненням таких основних фондів їх власнику після закінчення строку дії орендної угоди [20].

Облік в орендаря. Згідно з Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, якщо орендна плата сплачується орендарем авансом, такі суми відображаються в орендаря на рахунку 39. Орендар щомісяця на суму орендної плати робить запис за кредитом рахунка 685.

Що стосується відображення орендної плати, яку орендар має сплатити за користування об'єктом оренди, то такі витрати визнаються витратами операційної діяльності в періоді отримання орендних послуг.

Загальний вигляд та черговість записів на рахунках, що будуть в орендаря за операціями операційної оренди, наведено в таблиці 3.5 додатка 3.

Облік в орендодавця. Орендодавець не списує об'єкт оперативної оренди з балансу, а відображає його у звичайному порядку (пункт 16 П(С)БО 14) у складі необоротних активів [78]. При передачі об'єкта в оперативну оренду він не передає інвентарної картки орендареві, а тільки переміщує її в окремий розділ картотеки.

Амортизація за такими об'єктами операційної оренди нараховується орендодавцем у звичайному порядку. Щомісяця за переданими в операційну оренду об'єктами орендодавець нараховує за встановленими нормами амортизацію з відображенням за дебетом рахунка 949 «Інші витрати операційної діяльності» в кореспонденції з кредитом рахунка 131 «Знос основних засобів». Наприкінці місяця ці витрати орендодавець списує в дебет рахунку 791 «Результат від основної діяльності».

Інші витрати (страхування об'єктів оренди, комунальні послуги, охорона), якщо вони за згодою сторін виконуються орендодавцем, обліковуються теж на рахунку 949 з обов'язковим списанням в кінці звітного періоду на рах.791.

Дохід від операційної оренди визнається операційним доходом відповідного звітного періоду (Кт713).

Витрати орендодавця, пов'язані з укладанням угоди про оперативну оренду, визнаються витратами операційної діяльності того звітного періоду, в якому вони мали місце (Дт 949).

Облік оперативної оренди у орендодавця показано в таблиці 3.6 додатка 3.

Особливості обліку фінансового лізингу

Фінансова оренда – оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом (П(С)БО 14).

Фінансовий лізинг – це договір лізингу, в результаті укладення якого лізингоодержувач на своє замовлення отримує в платне користування від лізингодавця об'єкт лізингу на строк, не менший строку, за який амортизується 60 відсотків вартості об'єкта лізингу, визначеної в день укладання договору (Закон про лізинг).

Орендар відображає в бухгалтерському обліку одержаний у фінансову оренду об'єкт одночасно як актив і зобов'язання. Таке відображення здійснюється за найменшою на початок строку оренди оцінкою. Найменша оцінка оренди – це або справедлива вартість активу, або теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів.

Теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів, відповідно до п. 4 П(С)БО 14, – це платежі, що підлягають сплаті орендарем протягом строку оренди (за вирахуванням вартості послуг та податків, що підлягають сплаті орендодавцю, і непередбаченої орендної плати), збільшені:

- 1) для орендаря – на суму його гарантованої ліквідаційної вартості;
- 2) для орендодавця – на суму його гарантованої ліквідаційної вартості.

Якщо орендар має намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання, мінімальні орендні платежі складаються з мінімальної орендної плати за весь строк оренди та суми, яку слід сплатити згідно з угодою на придбання об'єкта оренди.

У свою чергу, послуги, що підлягають сплаті орендодавцю, – це, очевидно, комунальні послуги. А податки, що підлягають сплаті орендодавцю, – це сума податку на додану вартість, яка обов'язково включається в суму орендної плати.

А відповідно до п. 4 П(С)БО 14, гарантована ліквідаційна вартість:

- 1) для орендаря – частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем або пов'язаною з ним стороною;

РОЗДІЛ 6.

2) для орендодавця – частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем або незалежною третьою стороною, здатною за своїм фінансовим станом відповідати за гарантією.

Крім гарантованої ліквідаційної вартості, згідно з П(С)БО 14, може бути і негарантована ліквідаційна вартість. Негарантована ліквідаційна вартість – це частина ліквідаційної вартості об'єкта оренди, отримання якої орендодавцем не забезпечується або гарантується лише пов'язаною з ним стороною.

Якщо об'єкт передається орендарю, гарантованою сумою є ліквідаційна вартість. Але якщо після закінчення терміну оренди об'єкт не переходить до орендаря, ліквідаційна вартість може бути гарантована або не гарантована.

Водночас, відповідно до Закону про прибуток, фінансова оренда передбачає обов'язкову подальшу передачу права власності на об'єкт оренди.

Теперішня вартість об'єкта фінансової оренди не буде задовольняти власника через кілька років. Мабуть, саме тому П(С)БО 14 і пропонує розглянути таке явище, як орендна ставка відсотка. Орендна ставка відсотка – це ставка відсотка, при використанні якої теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів дорівнює справедливій вартості об'єкта фінансової оренди на початок терміну оренди.

Різниця між сумою мінімальних орендних платежів та вартістю об'єкта фінансової оренди, за якою він був відображений у бухгалтерському обліку орендаря на початку строку фінансової оренди, є фінансовими витратами орендаря і відображається у бухгалтерському обліку і звітності лише в сумі, що відноситься до звітного періоду. Розподіл фінансових витрат між звітними періодами протягом строку оренди здійснюється із застосуванням орендної ставки відсотка на залишок зобов'язань на початок звітного періоду.

Теперішня вартість мінімальних орендних платежів (ТВА) орендаря розраховується за формулою:

$$TBA = A \times \left[1 + \left(1 - \frac{1}{(1+i)^{n-1}} \right) \div i \right],$$

де **A** – сума мінімального орендного платежу, що сплачується регулярно (ануїтет);

n – кількість періодів, за які сплачується орендна плата і нараховуються відсотки;

i – ставка відсотка для вказаного періоду.

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

Затрати орендаря на поліпшення об'єкта фінансової оренди, що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувались від його використання, відображаються як капітальні інвестиції, що включаються до вартості об'єкта фінансової оренди.

Амортизація об'єкта фінансової оренди нараховується орендарем протягом періоду очікуваного використання активу.

Загальний вигляд та черговість проведення, що будуть в орендаря за операціями фінансової оренди, наведено в табл.6.1.

Таблиця 6.1.

Облік фінансової оренди в орендаря

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1	2	3	4
1	Одержання об'єкта фінансової оренди за теперішню вартістю суми мінімальних орендних платежів (справедливою вартістю)	10, 11, 12	531
2	Сплата орендних платежів у частині, що дорівнює їх теперішній вартості (справедливий вартості)	531	31
3	Сплата орендних платежів у частині фінансових витрат	684	31
4	Списання орендних платежів на витрати в частині фінансових витрат	952	684
5	Амортизація (знос) об'єкта фінансової оренди	23, 91, 92, 93	13
Відображення витрат на ремонт об'єкта оренди			
6	Списання вартості матеріалів, що були використані для ремонту (відновленню первісного ресурсу об'єкта оренди)	23, 91, 92, 93, 94	20
7	Відображення нарахування заробітної плати працівників, що займалися ремонтом об'єкта фінансової оренди	23, 91, 92, 93, 94	661
8	Відображення нарахувань на заробітну плату працівників, що займалися ремонтом об'єкта фінансової оренди	23, 91, 92, 93, 94	65
Поліпшення об'єкта фінансової оренди, здійснюване господарським способом			
9	Відображення фактично понесених витрат на суму:		
	використаних виробничих запасів	15	20
	нарахованої заробітної плати	15	661
	нарахувань на заробітну плату	15	65
	інших витрат	15	63

РОЗДІЛ 6.

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1	2	3	4
10	Віднесення зазначених витрат на збільшення первісної вартості об'єкта фінансової оренди	10, 11	15
Поліпшення об'єкта фінансової оренди, здійснюване підрядним способом			
11	Відображення витрат на реконструкцію, модернізацію, добудування, дообладнання	15	63
12	Відображення податкового кредиту по ПДВ	641	63
13	Віднесення зазначених витрат на збільшення первісної вартості об'єкта оренди	10, 11	15

Відповідно до П(С)БО 14:

1) **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);

2) залишкова вартість об'єкта фінансової оренди виключається з балансу орендодавця з відображенням у складі інших витрат (собівартості реалізованих необоротних активів).

П(С)БО 14 окремо визначає фінансову оренду, що надається виробником об'єкта оренди.

Отже, якщо орендодавцем є виробник об'єкта фінансової оренди, то дебіторська заборгованість орендаря відображається як сума визначеного доходу (виручки) від реалізації готової продукції і теперішньої негарантованої ліквідаційної вартості об'єкта фінансової оренди одночасно з визнанням доходу (виручки) від реалізації готової продукції.

У цьому випадку дохід такого орендодавця від операції з надання об'єкта у фінансову оренду визнаватиметься за найменшою з двох оцінок:

- справедливою вартістю цього об'єкта;
- теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів, обчисленою за ринковою ставкою відсотка.

Теперішня вартість, відповідно до П(С)БО 11, – це дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшко-

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

дування), яка очікується, буде необхідна для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

Теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів (дорівнює справедливій вартості об'єкта) розраховується за формулою:

$$TBA = A \times \left[\left(1 - \frac{1}{(1+i)^n} \right) \div i \right].$$

У таблиці 6.2 наведено типові проведення з відображення операцій з фінансової оренди в орендодавця.

Таблиця 6.2.

Облік фінансової оренди в орендодавця

Зміст господарських операцій	Дт	Кт
1	2	3
Зміст об'єктів основних засобів у фінансову оренду орендареві	161	10
Нараховано орендний платіж до одержання в частині погашення вартості об'єкта оренди	377	161
Нараховано винагороду за здані у фінансову оренду необоротні активи	373	732
Відображення залишкової вартості об'єкта після закінчення терміну фінансової оренди	377	167

6.2. Облік інших необоротних активів

Інші необоротні матеріальні активи обліковуються на рах.11 і класифікуються за групами:

- бібліотечні фонди (рах.111);
- малоцінні необоротні матеріальні активи (рах.112);
- тимчасові (нетитульні) споруди (рах.113);
- природні ресурси (рах.114);
- інвентарна тара (рах.115);
- предмети прокату (рах.116);
- інші необоротні матеріальні активи (рах.117).

РОЗДІЛ 6.

Вартісна ознака віднесення малоцінних необоротних активів до основних засобів визначається в наказі про облікову політику підприємства.

Облік інших необоротних матеріальних активів відповідає вимогам П(С)БО 7 (аналогічно основним засобам) в питаннях переоцінки, поліпшення, оприбуткування та вибуття. При придбанні будь-яким способом (купівля, самостійне виготовлення) для обліку використовується рахунок 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів».

За дебетом рахунка 11 відображається:

- надходження придбаних, створених або безоплатно отриманих інших необоротних матеріальних активів за первісною вартістю (приклад 10);
- сума витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єктів;
- сума дооцінки вартості таких об'єктів.

За кредитом рахунка 11 відображається:

- вибуття об'єктів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності їх критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації;
- сума уцінки інших необоротних матеріальних активів.

Ліквідація інших необоротних активів, собівартість реалізованих необоротних матеріальних активів відображаються з використанням рахунка 97 «Інші витрати». Фінансовий результат від їх вибуття визначається як різниця між доходом від операції вибуття і сумою залишкової вартості об'єктів, непрямих податків і витрат, пов'язаних з операцією вибуття, і обліковується на рах.793 «Результат від іншої звичайної діяльності».

Метод амортизації інших необоротних активів обирається підприємством самостійно, з урахуванням очікуваного способу одержання економічних вигод від їх використання (П(С)БО 7).

Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може також нараховуватись: прямолінійно; у першому місяці використання об'єкта у розмірі 50% вартості, яка амортизується, і решта 50% вартості у місяці їх виключення зі складу активів; у першому місяці використання у сумі 100% їх вартості.

Приклад 7. Підприємство придбало малоцінні необоротні матеріальні активи для забезпечення потреб своєї діяльності (елементом

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

облікової політики підприємства є визнання іншими необоротними активами малоцінних необоротних активів собівартістю до 1000 грн.):

- письмові столи у кількості 10 шт. за ціною 138 грн. (10шт. x 138грн. = 1380 грн.);
- стільці у кількості 10 шт. за ціною 60 грн. (10 шт. x 60 грн. = 600 грн.);
- 10 шт. полиць для книжок загальною вартістю 420 грн.

Вартість перевезення сторонніми організаціями – 120 грн. Підприємство зареєстровано як платник ПДВ, вартість придбання наведено з урахуванням ПДВ.

№ з\п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
1.	Оплачено рахунок магазину за офісні меблі	371	311	2400
2.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	644	400
3.	Відображено вартість перевезення офісних меблів	153	631	100
4.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	631	20
5.	Оприбутковано офісні меблі на склад	631 153	371 631	2400 2000
6.	Відображено розрахунки по податковому кредиту з ПДВ	644	631	400
7.	Оплачено рахунок за транспортування	631	311	120
8.	Передані в експлуатацію: • столи (10 шт.) • стільці(10 шт) • полиці для книг (10 шт.)	112 112 112	153 153 153	1150 500 350
9.	Відображено суму зносу в розмірі 100% амортизованої вартості	92	132	2000
10.	Списано суму зносу на фінансові результати	791	92	2000

6.3. Облік нематеріальних активів

Нематеріальний актив (НА) – немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду, більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, надання послуг, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам [56].

Підприємство здійснює облік нематеріальних активів на *рахунку 12, ввівши субрахунки аналітичного обліку:*

- 121 – права користування природними ресурсами;
- 122 – права користування майном;
- 123 – права на комерційні призначення;
- 124 – права на об'єкти промислової власності;
- 125 – авторське право та суміжні з ним права;
- 127 – інші нематеріальні активи.

Облік операцій з нематеріальними активами відповідає принципам обліку аналогічних операцій з основними засобами в питаннях:

- переоцінки;
- виготовлення нематеріальних активів власними силами;
- оприбуткування на платній та безоплатній основі, в тому числі як внесок до статутного капіталу;
- списання з балансу в результаті реалізації, ліквідації та безоплатної передачі;
- подібного та неподібного обміну;
- оперативної та фінансової оренди.

Перелічені питання детально розглянуто вище.

Облік створення та придбання нематеріального активу наведено в таблицях 3.7, 3.8 додатка 3.

Нарахування амортизації по НА здійснюється протягом строку корисного використання активу, який встановлюється підприємством при його оприбуткуванні, але не більше 20 років. Сума, що амортизується, визначається аналогічно основним засобам. Метод амортизації підприємство обирає самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то *амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. Під час розрахунку вартості, що амортизується, ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля*, крім випадків:

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

Нарахування амортизації по *НА (як і по основних засобах)* починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив став придатним для використання, припиняється – починаючи з місяця, наступного за місяцем його вибуття.

Термін корисного використання *НА* та метод його амортизації переглядаються в кінці звітнього періоду, якщо в наступному періоді очікуються зміни строку корисного використання нематеріального активу або зміни умов отримання майбутніх економічних вигод. Амортизація нематеріального активу нараховується без обмеження, виходячи з нового методу нарахування амортизації і строку використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем змін.

6.4. Особливості обліку фінансових інвестицій

Облік довгострокових фінансових вкладень ведеться на рахунках:

- 141 *«Інвестиції пов'язаним сторонам за методом участі у капіталі»;*
- 142 *«Інші інвестиції пов'язаним сторонам»;*
- 143 *«Інвестиції непов'язаним сторонам».*

Пов'язані сторони — особи, стосунки між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу або здійснювати суттєвий вплив на прийняття фінансових і оперативних рішень пішою стороною.

Інвестиції пов'язаним сторонам за методом участі у капіталі — рахунок бухгалтерського обліку різних форм інвестицій, спрямованих у дочірні підприємства.

За дебетом рахунка 141 відображаються суми, що становлять частку інвестора в капіталі підприємства.

Облік довгострокових інвестицій у дочірні, асоційовані і спільні підприємства здійснюється на рахунку 141 *«Інвестиції пов'язаним сторонам за методом участі у капіталі».*

Облік довгострокових інвестицій у підприємства, що не підпадають під визначення дочірніх, асоційованих або спільних через недостатність частки інвестора в їхньому капіталі, потрібно вести на рахунку 143 *«Інвестиції непов'язаним сторонам»* за собівартістю (якщо це пайові цінні папери — акції, не призначені для продажу) або за амортизованою собівартістю (якщо це боргові цінні папери — довгострокові векселі і довгострокові облигації).

Що стосується рахунка 142 *«Інші інвестиції пов'язаним сторонам»*, то при значеній він для обліку довгострокових боргових цінних паперів (облігацій, векселів) дочірніх, асоційованих і спільних підприємств.

За дебетом рахунка 142 відображається вартість придбаних у пов'язаних осіб довгострокових облигацій, а також надання їм необлігаційних позик у кореспонденції з рахунками коштів або розрахунків, за кредитом — їх вибуття, зменшення на вартості у кореспонденції з рахунками розрахунків. Довгострокові фінансові інвестиції на рахунку 142 обліковуються за собівартістю або справедливою (ринковою) вартістю, а облигації — за амортизованою собівартістю.

Боргові цінні папери виражають позичання грошей. До них належать комерційні (товарні) векселі, грошові та ощадні сертифікати. Довгострокові зобов'язання та інші документально оформлені зобов'язання з терміном виконання понад один рік як довгострокові фінансові інвестиції на рахунку 143 обліковуються за собівартістю або справедливою (ринковою) вартістю, а векселі та облигації — за амортизованою собівартістю.

Облік інвестицій наведено в таблицях 3.9-3.11 додатка 3.

6.5. Облік довгострокових векселів

Довгострокові векселі поділяються на два види.

1. Довгострокові векселі, виписані або індосовані безпосередньо боржником. Такі векселі прибуткуються на рахунок *«Довгострокові векселі одержані»* і показуються у звітному балансі за рядком 050 *«Довгострокова дебіторська заборгованість»*. Ці довгострокові векселі, подібно до короткострокових з аналогічної групи, визнаються дебіторською заборгованістю (рах.162).

2. Довгострокові векселі, придбані з метою отримання інвестиційного доходу, тобто такі, що використовуються як довгострокові фінансові вкладення. Такі векселі прибуткуються на рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» (крім рахунка 141) і показуються в однойменній статті звітного балансу за рядком 045. Зазначені довгострокові векселі визнаються борговими цінними паперами або фінансовими векселями.

6.6. Документування операцій з необоротними активами

Для первинного обліку всіх видів основних засобів (далі — ОЗ), а також для групового обліку однотипних об'єктів ОЗ, що надійшли в експлуатацію в одному календарному місяці та мають одне й те саме виробничо-господарське призначення, технічну характеристику й вартість застосовують *інвентарну картку обліку основних засобів*. Інвентарну картку ведуть у бухгалтерії на кожний об'єкт або групу об'єктів. При груповому обліку до неї записують окремі об'єкти ОЗ за позиціями. Форму заповнюють в одному примірнику на підставі «Акта (накладної) приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» (форма ОЗ-1), технічної та іншої документації.

Підставою для відміток про вибуття об'єктів ОЗ при переданні їх іншому підприємству (організації), а також про переміщення в середині підприємства служить «Акт (накладна) приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» (форма № ОЗ-1); при списанні об'єкта ОЗ внаслідок старіння та зносу — «Акт на списання основних засобів» (форма № ОЗ-3). Записи про закінчені роботи з добудування, дообладнання, реконструкції та модернізації, ремонту об'єкта ведуть у картці на підставі «Акта приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів» (форма № ОЗ-2). У розділі «Коротка індивідуальна характеристика об'єкта» записують тільки основні якісні та кількісні показники об'єкта ОЗ, зазначають найважливіші прибудови, пристосування та пристрої до об'єкта. Причому обмежуються двома-трьома найважливішими якісними показниками, бажано виключаючи дублювання даних з технічної та іншої документації на цей об'єкт.

РОЗДІЛ 6.

У випадку групового обліку ОЗ коротку індивідуальну характеристику в інвентарній картці дають не за кожним об'єктом окремо, а в цілому за всією групою.

Якщо у результаті реконструкції (модернізації), добування та дообладнання значно змінилися якісні та кількісні показники в характеристиці об'єкта, у попередній інвентарній картці неможливо відобразити всі показники, що характеризують реконструйований (модернізований, дообладнаний) об'єкт в цілому, її заміняють на нову. Стару інвентарну картку зберігають, як довідковий документ. Після заповнення інвентарної картки основних засобів її необхідно зареєструвати в *Описі інвентарних карток* з обліку основних засобів. Опис в одному примірнику складає бухгалтерія підприємства за кожною класифікаційною групою (видом) основних засобів.

Вибуття об'єкта основних засобів зазначають в інвентарній картці основних засобів, яку вилучають із картотеки. Цю інформацію обов'язково відображають у графі «*Відмітка про вибуття*» форми № ОЗ-7. Акт списання основних засобів (форма № ОЗ-3) не поширюється на списання автотранспортних засобів. Для них затверджена інша форма акта, а саме – *Акт на списання автотранспортних засобів* (форма № ОЗ-4).

Як і при списанні будь-якого іншого об'єкта ОЗ, рішення про списання об'єкта автотранспорту приймає комісія, яку призначає керівник підприємства. Акт № ОЗ-4 складають у двох примірниках: перший передають до бухгалтерії, другий залишається в особи і є підставою для здавання на склад матеріальних цінностей і металобрухту, що залишився в результаті списання.

Картку обліку руху основних засобів (форма № ОЗ-8) застосовують для обліку руху об'єктів основних засобів у разі, коли облікову документацію обробляють вручну. Підставою для її заповнення є дані інвентарних карток за відповідними класифікаційними групами ОЗ. Після заповнення картку обліку руху обов'язково зв'язують з даними синтетичного обліку.

Форму (№ ОЗ-9) використовують для обліку кожного окремого об'єкта основних засобів за місцем їх знаходження (експлуатації) та за матеріально відповідальними особами. Дані цього списку мають бути тотожні записам в інвентарних картках обліку основних засобів (форма ОЗ-6), які веде бухгалтерія підприємства.

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

Відомість нарахування амортизації відноситься до групувальних та накопичувальних відомостей, являє собою відомість розрахунку балансової вартості об'єктів ОЗ і визначення суми амортизаційних відрахувань по кожному з них.

Інформація про господарські операції підприємства за звітний період з облікових регістрів переноситься у згрупованому вигляді до Головної книги та бухгалтерських звітів.

Аналогічному документуванню підлягають операції з нематеріальними активами та іншими необоротними матеріальними активами.

Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів (форма №МШ-2) застосовується для обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів, виданих під розписку працівнику для тривалого користування. Заповнюється в одному примірнику на кожного, хто одержав ці предмети.

Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів (форма №МШ-4) застосовується для оформлення поломки та втрати предметів. Його складають в одному примірнику на одного або декількох працівників. При втраті МНМА з вини працівника акт складають у двох примірниках (один залишається у матеріально відповідальній особі, а другий передають в бухгалтерію для утримання у встановленому порядку вартості втраченого предмета).

Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів (форма №МШ-6) застосовується для обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів, які видаються працівникам підприємства в індивідуальне користування за встановленими нормами. Картка в одному примірнику зберігається у матеріально відповідальній особі. У випадку втрати взятих предметів спецодягу або запобіжних засобів в особовій картці за формою №МШ-6 в рядку загубленого предмета в розділі «Повернено» робиться запис «Акт вибуття № ___ і дата».

Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів (форма №МШ-8) застосовується для оформлення списаних морально застарілих, зношених і непридатних для подальшого використання спецодягу, спецвзуття та інших МНМА і здавання їх матеріально відповідальній особі для утилю. Акт складається в одному примірнику комісією на підставі разових актів вибуття (форма №МШ-4). Після

РОЗДІЛ 6.

здавання цих предметів до утилю акт разом із розпискою матеріально відповідальної особи здають до бухгалтерії. На різні види малоцінних предметів акти на списання складаються окремо.

Одиницею обліку **бібліотечного фонду** є примірник – кожна окрема одиниця книги, що надходить на підприємство. Підприємство зобов'язане вести сумарні та індивідуальний облік книг, що надходять до бібліотечного фонду і вибувають в установлених одиницях обліку.

Формою сумарного обліку є *книга або журнал*, що містить відомості про надходження та вибуття з фонду. Підставою для внесення періодичних видань до книги сумарного обліку є акт, який складається в міру завершення надходження періодичних видань протягом року.

Вибуття окремих одиниць відображаються у книзі сумарного обліку на основі акта про виключення окремої одиниці з бібліотечного фонду.

Основним нормативним документом на території України, що визначає умови видачі користування і повернення **предметів прокату**, є Порядок надання у тимчасове користування громадянам предметів культурно-побутового призначення та господарського споживання, затвердженого наказом Українського союзу об'єднань підприємств і організацій побутового обслуговування населення від 16 грудня 1999 року № 46.

Згідно Порядку надання у тимчасове користування предметів покату громадянам оформлюється договором (замовлення-зобов'язання) за *формою ПО-П*, яка є документом суворої звітності. Ця форма обов'язкова до використання всіма суб'єктами господарювання, які надають побутові послуги населенню на території України. В ній зазначаються дані про отримання предметів на прокат, їх стан, кількість і вартість. Обов'язково вносяться паспортні дані замовника, який своїм підписом затверджує знання правил щодо користування, збереження, отримання предметів та їх повернення у справному вигляді.

Форма ПО-П2 (квитанція, копія квитанції) заповнюється аналогічно замовленню-зобов'язань. Вона призначена для приймання грошових коштів за прокат, за продовження строку прокату, за несвоєчасне повернення предметів прокату.

6.7. Аналіз необоротних активів

Враховуючи особливості руху необоротних активів, доступність та достовірність джерел інформації найбільш раціональними, на наш погляд, є напрямки проведення структурно – динамічного аналізу та аналізу коефіцієнтів.

Аналіз необоротних активів підприємства має свої особливості, зокрема:

- структурно – динамічний аналіз передбачає вивчення динаміки структурного складу активів, співставлення результатів для встановлення їх оптимальних співвідношень з основними показниками господарської діяльності відповідного періоду;
- параметричний аналіз доцільно проводити за даними основних форм фінансової звітності.

Завданнями *аналізу необоротних активів* є:

- аналіз складу та структури необоротних активів;
- аналіз надходження та вибуття необоротних активів;
- аналіз забезпеченості необоротними активами;
- аналіз ефективності використання необоротних активів.

Інформаційною базою для аналізу необоротних активів є первинна документація руху необоротних активів, зведена інформація в відомостях, реєстрах, журналах-ордерах, основні форми фінансової звітності підприємства.

Показники наявності та використання необоротних активів наводяться в таких формах фінансової звітності, як Ф№1 «Баланс», Ф№2 «Звіт про фінансові результати», Ф№5 «Примітки».

Методику визнання необоротних активів в Ф№1 «Баланс» наведено в табл. 3.1 додатка 3.

Структурно-динамічний аналіз необоротних активів досліджує абсолютні зміни їх фактичних значень та питомої ваги в розрізі окремих груп. Оптимальна структура повинна відповідати періоду, в якому підприємство досягло оптимальних фінансових результатів.

Приклад структурно – динамічного аналізу необоротних активів наведено в табл. 6.1.

РОЗДІЛ 6.

Таблиця 6.1

Аналіз структури та динаміки необоротних активів
за даними Ф№1 «Баланс» (на прикладі ВАТ «Горизонт»)

Показники	Рядок Ф№1	Абсолютні величини, тис.грн.		Питома вага (%) в загальній величині необоротних активів		Зміни	
		На по- чаток року	На кінець року	На по- чаток року	На кінець року	В абсо- лютних величинах	У пи- томій вазі
1.Нематері- альні активи	010	11,5	13,5	0,77	0,89	+2,0	+0,12
2.Основні засоби	030	1362,5	1361,3	90,22	90,07	-1,2	-0,15
3.Інші необоротні мат. активи	070	136,1	136,6	9,01	9,04	+0,5	+0,03
Всього необоротних активів		1510,1	1511,4	100	100	+1,3	

Аналіз свідчить про активний рух необоротних активів підприємства. Поряд із зменшенням балансової вартості основних засобів зростає балансова вартість інших необоротних активів. Для визначення ефективності системи постачання необоротних активів необхідно:

- вивчити обґрунтованість планування капітальних вкладень;
- дослідити оптимальність вибору постачальників (ціновий фактор, територіальне розташування, відповідність технічних характеристик об'єктів сучасним вимогам тощо);
- переконатись в правильності визначення первісної вартості оприбуткованих активів, відображенні її в документах первинного обліку;
- переконатись в своєчасності передачі в експлуатацію об'єктів.

Рівень забезпеченості підприємства необоротними активами, ефективність їх використання визначає аналіз коефіцієнтів – параметричний аналіз. Практичне проведення такого аналізу підприємницькими структурами дозволяє визначити ряд найбільш доступних в обчисленні показників (адже результати повинні мати властивість

порівняння та узагальнення з іншими підприємствами аналогічної статутної діяльності). Такими показниками можуть бути: коефіцієнт їх оновлення, вибуття, руху, коефіцієнти зношення та придатності, фондоозброєність праці, коефіцієнт технічної озброєності, коефіцієнт потенційної та фактичної енергоозброєності.

Коефіцієнт оновлення ($K_{\text{онов.}}$) розраховується за формулою 6.2:

$$K_{\text{онов}} = \frac{HA_{\text{о}}}{HA_{\text{к}}}, \quad (6.2)$$

де **Онл** — вартість оприбуткованих в звітному році необоротних активів (збільшення сальдо по рядках 011,031, 070 Ф№1);

Онл — первісна вартість всіх необоротних активів (значення зазначених вище рядків) на кінець періоду.

Коефіцієнти зношення та придатності (відповідно $K_{\text{зн}}$ і $K_{\text{пр}}$) використовуються для оцінки технічного стану необоротних активів (формули 6.3, 6.4):

$$K_{\text{зн}} = \frac{З}{HA_{\text{к}}}, \quad (6.3)$$

$$K_{\text{пр}} = \frac{(HA_{\text{к}} - З)}{HA_{\text{к}}}, \quad (6.4)$$

де $З$ — сума нарахованого зносу за період експлуатації НА

Для більш повної характеристики технічного стану необоротних активів потрібно проаналізувати їх віковий склад. Такий аналіз дає можливість оцінити експлуатаційні можливості необоротних активів та необхідність їх заміни. Оцінка обладнання за термінами експлуатації сприяє раціональному відбору об'єктів, що потребують першої чергової заміни або модернізації.

Для характеристики забезпеченості необоротними активами найбільш загальним є показник *фондоозброєності праці* ($K_{\text{фо}}$), яка визначається відношенням середньої вартості ОЗ до числа працівників (формула 6.5):

$$K_{\text{фо}} = \frac{OF_{\text{д}}}{Ч_{\text{р}}}, \text{ грн. \чол.} \quad (6.5)$$

де **Онл** - середньорічна (балансова) вартість ОЗ;

РОЗДІЛ 6.

Rd – середньоспискова чисельність робітників на кінець року.

Коефіцієнт потенційної енергоозброєності ($K_{\text{пe}}$) відображає міцність двигунів і електроапаратів, що встановлені на підприємстві для використання у господарській діяльності, в розрахунку на одного робітника (формула 6.6):

$$K_{\text{пe}} = \frac{E}{\text{ЧР}}, \text{ кВт}\backslash\text{чол.} \quad (6.6)$$

де **M**- потужність встановлених двигунів і апаратів, кВт. Дані про потужність встановлених двигунів і апаратів можна отримати з технічних паспортів та інвентарних карток.

Коефіцієнт фактичної енергоозброєності ($K_{\text{фe}}$) – фактична кількість енергії, яку використовують на господарські цілі, в розрахунку на одну відпрацьовану людину – годину (формула 6.7):

$$K_{\text{фe}} = \frac{E}{\text{ЧР}}, \text{ кВт}\backslash\text{люд.-год.} \quad (6.7)$$

де **E** – показник використання електроенергії на господарські потреби, кВт (облік за даними підключених до виробничих основних фондів електролічильників).

ЧР – час, відпрацьований робітниками, люд.-год. (за певний період).

Для характеристики забезпеченості промислового підприємства основними засобами найчастіше використовуються показники:

– *фондозабезпеченості* – характеризує потреби підприємства в основних засобах для виробництва одиниці продукції або виконання одиниці робіт

$$\Phi_{\text{в}} = \frac{\text{Oвп}}{\text{OФ}}, \text{ грн/грн.} \quad (6.8)$$

де – $\overline{\text{OФ}}$ – середньорічна вартість основних фондів (середнє значення р. 030 Ф№1)

Oвп – обсяг випущеної продукції (Ф №2, р 010)

– *механозабезпеченості* – показує потребу підприємства в активній частині ОЗ для виконання одиниці продукції чи одиниці робіт

$$M_3 = \frac{\overline{\text{OФакт}}}{\text{Oвп}}, \text{ грн./грн.} \quad (6.9)$$

Економічна ефективність використання ОФ характеризується системою натуральних і вартісних показників, основними з яких є:

- *фондовіддача* – показує обсяг виробленої продукції на одиницю середньорічної вартості основних засобів

$$\Phi_{\text{в}} = \frac{\text{Овп}}{\text{ОФ}}, \text{ грн./грн.} \quad (6.10)$$

- *рентабельність ОФ* – показує величину прибутку загального або чистого, який припадає на 100 грошових одиниць вартості ОФ

$$\text{Роф} = \frac{\text{Пзаг(чист)}}{\text{ОФ}} \cdot 100\% \quad (6.11)$$

Пзаг (чист) – значення рядка 170 Ф№2

Застосування нормативних значень до всіх підприємств є, на нашу думку, економічно недоцільним. Навіть якщо не брати до уваги галузеві особливості, підприємство в різні періоди своєї діяльності може мати різний нормативний рівень показників. Відтак, доцільним є застосування в процесі аналітичної роботи середньогалузевих показників, цільових (рекомендованих інвестором), оптимальних або критичних (розрахованих експертами для конкретного підприємства), усереднених за часом (отриманих підприємством у найбільш сприятливі періоди його існування).

В міжнародній практиці аналізу необоротних активів застосовуються розглянуті вище принципи структурно – динамічного та параметричного аналізу. Досить цікавим є проведення аналізу операцій заміни необоротних активів [79, с.249]. В цьому контексті розглядаються два питання:

- коли виводити актив з експлуатації;
- як спрогнозувати наступний (майбутній) цикл заміни?

Пряме порівняння заміни обладнання в різних часових рамках не ефективне. Наприклад, якщо аналізувати вибір між заміною обладнання кожні 2 роки або кожні 3 роки, порівнювати загальні витрати експлуатації немає рації (вартість трьохрічної експлуатації більша вартості двоохрічної).

Для обчислення еквівалентних щорічних витрат застосовують як альтернативні три методи:

1. Найменший спільний множник. Для наведеного вище прикладу це – 6: витрати 3-х циклів по 2 роки порівнюються з витратами 2-х циклів по 3 роки.

РОЗДІЛ 6.

2. Визначені часові рамки. Для певного класу необоротних активів розглядається визначений період експлуатаційних витрат (наприклад, 10 років). Таким чином, поточні витрати порівнюються з дисконтованими витратами певного часового проміжку.
3. Еквівалент річних витрат. Всі технічно обумовлені витрати, пов'язані з певним періодом експлуатації, розглядаються як «щорічний витратний еквівалент» протягом всього даного та наступних циклів. Еквівалент коригується при суттєвих змінах його складових.

Питання для контролю

1. Розкрийте сутність основних засобів.
2. Які критерії визнання основних засобів активами?
3. Які групи основних засобів ви знаєте?
4. Що включає первісна вартість об'єкта основних засобів, придбаного на умовах компенсації грошового виразу їх вартості?
5. Чим характеризуються подібні об'єкти?
6. Перерахуйте методи нарахування амортизації та дайте коротку характеристику кожного метода.
7. Якою є класифікація інших необоротних матеріальних активів?
8. На яких субрахунках здійснюється облік нематеріальних активів?
9. Наведіть термін, по закінченню якого припиняється нарахування амортизації по нематеріальних активах.
10. На яких рахунках ведуть облік фінансових інвестицій?
11. Охарактеризуйте види довгострокових векселів.
12. Які документи використовують для первинного обліку основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів?
13. Опишіть умови видачі в користування і повернення предметів прокату.
14. Визначте предмет аналізу необоротних активів.
15. За допомогою яких показників визначають рівень забезпеченості підприємства необоротними активами, ефективність їх використання?

РОЗДІЛ 7.

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ.

7.1. Облік запасів

Запаси – *активи, які:* утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством. Обов'язковим критерієм визнання запасів є їх споживання (реалізація) *протягом операційного циклу чи протягом 12 місяців з дати балансу.*

Аналітичний та синтетичний облік запасів здійснюється на рахунках 20,21,22,23,24,25,26,27,28.

Облік операцій, пов'язаних із запасами, регламентує П(С)БО 9 [70]. З метою відображення на рахунках бухгалтерського обліку запаси класифікуються:

- виробничі запаси (рах.201-209);
- поточні біологічні активи (рах. 211-213)
- малоцінні та швидкозношувані предмети (рах.22);
- виробництво (рах.23);
- брак у виробництві (рах.24);
- напівфабрикати (рах.25);
- готова продукція (рах.26);
- продукція сільськогосподарського виробництва (рах. 27);
- товари (рах. 281-286)

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

Первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю);
- суми ввізного мита;

РОЗДІЛ 7.

- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- затрати на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування та відсотки за комерційний кредит постачальників;
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається собівартість їх виробництва, яка складається з прямих та розподілених загальновиробничих витрат.

Первісною вартістю запасів, що внесені до статутного капіталу підприємства, безкоштовно отриманих запасів визнається погоджена сторонами, які приймають участь в операції, справедлива вартість.

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

Первісна вартість запасів, що придбані в обмін (або частковий обмін) на неподібні запаси, дорівнює справедливій вартості переданих запасів, збільшених (зменшених) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) в процесі обміну.

Операції подібного і неподібного обміну розглянуто в розділі обліку необоротних активів.

Особливу увагу необхідно приділяти транспортним витратам, які понесло підприємство при доставці запасів. У випадку, якщо транспортні витрати можна ідентифікувати до певної поставки (наприклад, визначена сума в товарно-транспортній накладній, рахунку транспортної організації тощо), вартість послуг включається до первісної вартості отриманих запасів з розрахунком на одиницю оприбуткування:

- Дт 20,22 – Кт631 – транспортні послуги без ПДВ;
- Дт 641(644) – Кт631 – ПДВ в розрахункових документах.

Якщо в підприємства немає можливості конкретно визначити вартість доставки певних запасів (на балансі є власний транспорт,

який транспортує запаси від постачальників протягом звітного місяця), відповідна сума витрат визначається розрахунком за місяць. До уваги беруть: амортизацію транспортного засобу, заробітну плату з нарахуваннями водія та експедитора, витрачене пальне, ремонтні роботи та інші витрати, заактовані керівництвом підприємства як такі, що безпосередньо виникли в операціях транспортування запасів. Облік транспортних витрат здійснюється на рах.209 (торгівельними підприємствами – на рах.289).

При відпуску запасів у виробництво, продажу та іншому вибутті оцінка запасів здійснюється за одним з таких методів:

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

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один з наведених методів, що затверджується як елемент облікової політики підприємства.

Запаси, які відпускаються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють одне одного, оцінюються за ідентифікованою собівартістю.

Оцінка за середньозваженою собівартістю проводиться по кожній одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів.

Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються в тій послідовності, у якій вони надходили.

Оцінка за нормативними затратами полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством.

Оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні середнього проценту торговельної націнки товарів. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари.

Застосування різних методів відповідно формує різні показники собівартості виробництва, наданих послуг (приклад 1).

Приклад 1. Залишок запасів на початок листопада 2008 р. за даними інвентаризації – 400 шт. по ціні 20 грн. Протягом місяця придбано: 8.11. – 200 шт. по 30 грн.; 22.11. – 400 шт. по 40 грн.; 26.11. – 300 шт. по 45 грн. На кінець місяця залишок на складі – 300 штук. Кількість списаних за місяць запасів: $400+(200+400+300) - 300 = 1000$ (шт.).

Варіант перший – підприємство обрало для визначення собівартості списаних з балансу запасів метод ФІФО.

Собівартість списаних запасів: $400 \times 20 + 200 \times 30 + 400 \times 40 = 30000$ (грн.).

Вартість залишку (не списаним залишились запаси останнього надходження): $300 \times 45 = 13500$ (грн.).

Варіант другий – підприємство обрало для визначення собівартості списаних з балансу запасів метод середньозваженої собівартості.

Середня вартість запасів, що підлягають списанню:

$(400 \times 20 + 300 \times 30 + 400 \times 40 + 300 \times 45) : (400 + 300 + 400 + 300) = 36$ (грн.).

Собівартість списаних запасів: $1000 \times 36 = 36000$ (грн.).

Вартість залишку: $300 \times 36 = 10800$ (грн.).

Запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Чиста вартість реалізації запасів – очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію. Чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва та збут.

Сума, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації, списується на інші операційні витрати звітного періоду з відображенням вказаної вартості в обліку: Дт 946 – Кт 20, 22, 26, 27, 28.

Уцінка проводиться на підставі Положення про порядок уцінки і реалізації продукції, що залежала, з групи товарів широкого вжитку, продукції виробничо-технічного призначення та надлишкових товарно – матеріальних цінностей (ТМЦ) [71].

Підприємство може самостійно прийняти рішення щодо уцінки ТМЦ. Комісія проводить інвентаризацію ТМЦ, що підлягають уцінці. Розміри уцінки визначаються на підставі експертних оцінок з урахуванням ступеня втрати споживчих властивостей. Дані про уцінені товари (продукцію) записують в опис-акт.

Приклад 2. За даними інвентаризації на 1.01.2008 р. залишок купівельних напівфабрикатів на складі становив 100 шт. первісною вартістю 50 грн. За рішенням керівництва підприємства проводиться уцінка до чистої вартості реалізації – 40 грн. за одиницю. Облік уцінки: Дт946 – Кт202 – $100 \times (50 - 40) = 1000$ (грн.).

На кінець наступного звітного періоду (кварталу) залишок таких напівфабрикатів становив 30шт., чиста вартість реалізації – 60грн. за одиницю. Облік дооцінки *в межах попередньої уцінки*: Дт202 – Кт716 – $30 \times (50 - 40) = 300$ (грн.).

Вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів (рах.22), що передані в експлуатацію, виключають зі складу активів з подальшою організацією оперативного-кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації та матеріально відповідальними особами протягом строку їх фактичного використання.

Порядок проведення **інвентаризації** визначено Інструкцією по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, ТМЦ, грошових коштів, документів та розрахунків [24]. Відповідальність за організацію інвентаризації несе керівник підприємства. Проведення інвентаризації є обов'язковим:

- перед складанням річної фінансової звітності, крім майна, цінностей, коштів і зобов'язань, інвентаризація яких проводилась не раніше 1 жовтня звітного року (*інвентаризація будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів основних фондів може проводитись один раз у три роки, а бібліотечних фондів — один раз у п'ять років; інвентаризація готівки та бланків цінних паперів є щоквартальною*);
- при зміні матеріально відповідальних осіб;
- при встановленні фактів крадіжок або зловживань;
- за приписом судово-слідчих органів;
- у разі техногенних аварій, пожежі чи стихійного лиха;
- у разі ліквідації підприємства.

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

При проведенні раптових інвентаризацій всі ТМЦ підготовляються до інвентаризації у присутності інвентаризаційної комісії, в інших випадках — завчасно.

РОЗДІЛ 7.

Взаємний залік лишків і нестач внаслідок пересортиці може бути допущено тільки щодо ТМЦ однакового найменування і в тотожній кількості за умови, що лишки і нестачі утворилися за один і той же період, що перевіряється, та у однієї і тієї ж особи, яка перевіряється.

Розмір збитків від розкрадання, нестачі визначається у відповідності до Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення, матеріальних цінностей за балансовою вартістю цінностей (з урахуванням амортизаційних відрахувань), але не нижче 50% від балансової вартості на момент встановлення такого факту з урахуванням індексів інфляції, які щомісячно визначає Міністерство статистики, відповідного розміру податку на добавлену вартість та розміру акцизного збору за формулою [72]:

$$Pз = [(Бв - А) \cdot Іінф. + ПДВ + Азб], \quad (7.1)$$

де ***Pз*** – розмір збитків;

Бв – балансова вартість на момент встановлення факту розкрадання;

А – амортизаційні відрахування;

Іінф. – загальний індекс інфляції;

ПДВ – розмір податку на додану вартість (у карбованцях);

Азб – розмір акцизного збору.

Вартість вузлів, деталей, напівфабрикатів та іншої продукції, що виготовляється підприємством, визначається, виходячи із собівартості її виробництва з нарахуванням середньої норми прибутку на цю продукцію з застосуванням коефіцієнта 2.

Розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення бланків цінних паперів та документів суворого обліку обчислюється із застосуванням коефіцієнта:

а) 5 – до номінальної вартості, зазначеної на бланках цінних паперів та документів суворого обліку, або до вартості документів, встановленої законодавством;

б) 50 – до вартості придбання (виготовлення) бланків цінних паперів та документів суворого обліку, на яких не зазначена номінальна вартість, або вартість яких не встановлена законодавством.

Із сум, стягнутих відповідно до цього порядку, здійснюється відшкодування збитків, завданих підприємству. Залишок коштів перераховується до Державного бюджету України.

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

Облік результатів інвентаризації запасів:

1. Надлишок запасів при інвентаризації підлягає оприбуткуванню:
Дт 20,22,26.. – Кт719.
 2. Списання нестачі в межах норм:
 - 2.1. Матеріалів, комплектуючих, запчастин: Дт 23,92,949 – Кт 20.
 - 2.2. Готової продукції: Дт 901 – Кт 26.
 3. Списано нестачу запасів понад норм на витрати:
 - 3.1. Списано по балансовій вартості: Дт 947 – Кт 20,22,26
 - 3.2. Відновлення ПДВ: Дт 947 – Кт 641.
 - 3.3. Списано нестачу (разом з ПДВ) на фінансові результати: Дт 791 – Кт 947.
 4. Урахування вартості списаних ТМЦ на позабалансових рахунках:
Дт 072 – за обліковими цінами (прийємо умовно вартість А).
 5. Встановлено винну особу:
 - 5.1. Віднесено нестачу на винну особу за обліковими цінами: Дт 375-Кт 716-А.
 - 5.2. Списано вартість ТМЦ з позабалансового обліку Кт 072.
 - 5.3. Віднесено нестача на винну особу в розмірі різниці у вартості між оцінкою згідно Порядку та обліковими цінами: Дт 375-Кт 716-В.
 - 5.4. Нарахування суми ПДВ (шоста частина вартості компенсації) та інших платежів до бюджету (сума компенсації за мінусом ПДВ та балансової вартості недостачі): Дт 716-Кт 641 – В.
 - 5.5. Компенсація нестачі винною особою: Дт 311,301,20,22,26-Кт 375-(А+В).
 - 5.6. Віднесено відшкодування раніше списаних активів (в розмірі їх балансової вартості) на фінансовий результат: Дт 716-Кт 791-А.
- Облік основних операцій, пов'язаних з запасами, наведено в таблиці 4.4 додатка 4.

ТМЦ, нематеріальні активи, грошові документи, цінні папери відпускають споживачам або передаються безоплатно тільки за довіреністю одержувача.

Кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку оборотних активів наведено в додатку 4:

- облік операцій із запасами в табл. 4.4;
- типову кореспонденцію за рахунком 23 «Виробництво» в табл. 4.6;

- типову кореспонденцію за рахунком 26 «Готова продукція» в табл. 4.7;
- типову кореспонденцію за рахунком 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» в табл. 4.8;
- типову кореспонденцію за рахунком 34 «Короткострокові векселі одержані» в табл. 4.10;
- типову кореспонденцію за рахунком 371 «Розрахунки за виданими авансами» в табл. 4.11;
- типову кореспонденцію за рахунком 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» в табл. 4.13.

7.2. Облік грошових коштів та розрахунків

Каса й касові операції

Підприємство може зберігати у своїй касі готівку в межах ліміту залишку готівки в касі на кінець робочого дня, що встановлюється установою банку основного рахунку підприємства. *У разі, якщо ліміт залишку готівки в касі підприємства взагалі не встановлено, вся наявну готівку в касі на кінець дня має бути здано до банку.*

Готівкова виручка підприємства та інші касові надходження можуть використовуватися нею в необхідних розмірах для забезпечення господарських потреб, у тому числі на виплати, пов'язані з оплатою праці, *при умові систематичної і повної сплати податків та внесення обов'язкових платежів до державних цільових фондів* у порядку та строки, визначені чинним законодавством. У випадку наявності податкової заборгованості здійснюються виплати, пов'язані з оплатою праці, виключно за рахунок коштів, отриманих в установах банку.

Підприємства мають право зберігати протягом 3 робочих днів понад встановлений ліміт у касах готівку, що одержана в банку для виплати заробітної плати, заохочень, допомог усіх видів, компенсацій, стипендій, відряджень. Після закінчення цих строків суми готівки, що не використані за призначенням, повертаються в банк не пізніше наступного робочого дня. Готівка, що видана під звіт, але через якісь причини не витрачена (частково або в повній сумі), має бути повернена до каси підприємства *протягом двох робочих днів, включаючи день отримання готівкових коштів під звіт (за відрядженням — не пізніше трьох робочих днів після повернення з відрядження).*

Протягом одного операційного дня за одним або кількома документами певному суб'єкту господарювання не можна видавати більше як 10000 гривень.

Кожне підприємство має одну центральну касу, веде одну касову книгу, аркуші якої мають бути пронумеровані, прошнуровані і опечатані сургучною або мастичною печаткою. Кількість аркушів у касовій книзі засвідчується підписами керівника і головного бухгалтера підприємства. Зроблені виправлення завіряються підписами касира, а також головного бухгалтера або особи, що його заміщує.

Приміщення каси має бути ізольовано, а двері до каси під час здійснення операцій – замкнуті з внутрішнього боку. Уся готівка зберігається у металевих шафах. Ключі від металевих шаф і печатки зберігаються у касирів. Враховані дублікати ключів в опечатаних касирами пакетах, скриньках тощо, зберігаються у керівників. *Не рідше одного разу на квартал проводиться їх перевірка комісією.*

Після видання наказу про призначення касира на роботу керівник підприємства зобов'язаний під розписку ознайомити його з цим Порядком, після чого з касиром укладається договір про його повну матеріальну відповідальність.

Не рідше одного разу на рік проводиться ревізія каси. Залишок готівки в касі звіряється з даними обліку по касовій книзі. У разі виявлення ревізією нестачі або лишку готівки в касі в акті вказується сума нестачі або лишку та обставини їх виникнення.

Перевірки дотримання порядку ведення операцій з готівкою здійснюють органи Державної податкової служби України, Державної контрольно-ревізійної служби України, Міністерства внутрішніх справ України, фінансові органи та установи комерційних банків.

Відповідальність за дотримання порядку ведення операцій з готівкою покладається на керівника підприємства.

Приймання готівки проводиться прибутковими касовими ордерами, підписаними головним бухгалтером або особою, ним уповноваженою. Готівка, не виправдана прибутковими касовими ордерами, вважається надлишком каси і зараховується в дохід підприємства [73].

Видача прибуткових касових ордерів і видаткових документів на руки особам, що вносять або одержують гроші, забороняється. Видаткові та прибуткові ордери реєструються в спеціальному журналі. Видача грошей з каси, не підтверджена розпискою одержувача у видатковому документі, вважається нестачею і стягується з касира.

Облік операцій по готівкових розрахунках наведено в таблиці 4.5. додатка 4.

Підзвітною особою може бути працівник підприємства у випадку використання виданих йому готівкових коштів на господарські потреби (придбання канцтоварів, розрахунки за послуги тощо) або відрядження. Видача коштів з каси на господарські потреби здійснюється на підставі заяви працівника з обґрунтуванням їх цільового використання, акцептованій керівником підприємства. Підстава для видачі коштів на відрядження – наказ на відрядження, належно оформлене і зареєстроване в спеціальному журналі посвідчення на відрядження.

Витрати на відрядження підзвітної особи відшкодовуються лише за наявності документів, що підтверджують зв'язок такого відрядження з основною діяльністю підприємства – посвідчення на відрядження з відмітками сторін про вибуття та прибуття у відрядження та документів, що підтверджують фактичні витрати [28].

Витрати на відрядження здійснюються в межах коштів, передбачених на відрядження та у межах граничних норм добових витрат (таблиця 4.14 додатка 4).

Днем вибуття у відрядження вважається день відправлення транспортного засобу з місця постійної роботи відрядженого працівника, а днем прибуття із відрядження – день прибуття транспортного засобу.

Фактичний час перебування у відрядженні визначається за відмітками у посвідченні про відрядження щодо вибуття з місця постійної роботи і прибуття до місця постійної роботи. При відрядженні особи, яка працює за сумісництвом, середній заробіток зберігається в тому підприємстві, що його відрядило.

Строк відрядження визначається керівником підприємства, або його заступником, але *не може перевищувати 30 календарних днів*.

При відрядженні працівника строком на один день або в таку місьцевість, звідки працівник має змогу щодня повертатись до місця постійного проживання, добові відшкодовуються за повну добу.

Витрати відрядженим працівникам на наймання житлового приміщення на підставі підтверджуючих документів відшкодовуються у розмірі фактичних витрат, з урахуванням побутових послуг, що надаються у готелях (прання, чищення, лагодження та прасування одягу), за користування холодильником, телевізором.

Працівникові відшкодовуються також витрати на бронювання місця у готелях у розмірі не більше як 50 відсотків його вартості за одну добу згідно з підтверджуючими документами.

Якщо працівник підприємства перебуває у відрядженні з метою участі в конференціях, переговорах, пов'язаних з основною діяльністю підприємства, та забезпечується безкоштовним харчуванням, добові виплачуються в розмірах: 80% від розміру добових витрат при одноразовому харчування, 55% – при двохразовому, 35% – при трьохразовому харчуванні.

Після повернення працівника з відрядження керівник підприємства може прийняти рішення про відшкодування витрат, не передбачених Інструкцією про службові відрядження, які потрібно віднести до сукупного оподаткованого доходу підзвітної особи з відповідним оподаткуванням прибутковим податком та нарахуванням зборів на обов'язкове соціальне страхування.

У разі тимчасової непрацездатності відрядженого працівника на загальних підставах відшкодовуються витрати на наймання жилого приміщення і сплачуються добові. Дні тимчасової непрацездатності не включаються до строку відрядження.

Згідно прикінцевих положень Закону «Про податок на додану вартість» суми ПДВ, які виділені в квитках та готельних документах, в накладних на придбання ТМЦ та актах отриманих послуг вартістю до 20 грн., відшкодовуються без податкової накладної [19].

Розрахунки з підзвітними особами проводяться через касу і обліковуються на рахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами» за кожною підзвітною особою.

При оформленні Звіту про використання коштів підзвітною особою на бланку в обов'язковому порядку ставиться кореспонденція рахунків операцій підтверджених витрат (таблиця 4.12 додатка 4).

Облік безготівкових розрахунків

Безготівкові розрахунки можуть здійснюватись [27]:

1. *Платіжними дорученнями* – розрахунок за ініціативою платника (найбільш поширена форма).
2. *Розрахунковими чеками* – платіж здійснюється за ініціативою підприємства-платника шляхом використання ліміту розрахункової чекової книжки.

РОЗДІЛ 7.

3. *Платіжними вимогами-дорученнями* – оплата за ініціативою одержувача платежу. Зокрема, в окремих випадках заборгованість за отримані послуги (теплокомуненергії, водопостачання тощо) погашається після акцепту керівником підприємства платіжної вимоги-доручення надавача послуг.
4. *Векселями* – цінними паперами, які гарантують оплату за домовленою відстрочкою.

Інколи практикують розрахунки через відкриття акредитиву. **Акредитив** – доручення банку покупця іногородньому банку постачальника про оплату його рахунків на умовах, передбачених в акредитивній заяві покупця. Акредитив відкривається лише для одного постачальника. Акредитивна форма розрахунків гарантує постачальнику негайну оплату. Відкриває підприємство (покупець) в своєму або іншому банку за рахунок власних коштів. Невикористані акредитиви автоматично перераховуються на розрахунковий рахунок.

У разі затримки банком одержувача зарахування грошових надходжень на рахунок клієнта понад вказаний термін (в день подання платіжного доручення, платіжної вимоги-доручення або наступного дня) банк виплачує на користь одержувача коштів пеню в розмірі, передбаченому угодою сторін на здійснення розрахунково-касового обслуговування, але не вище подвійної облікової ставки Національного банку України, що діяла в період, за який стягується пеня.

Підприємство має право відкривати довільну кількість рахунків в національній валюті:

Вид рахунку	Призначення рахунку
1	2
Поточний	Зберігання грошових коштів і здійснення всіх видів банківських операцій
Бюджетний	Зберігання грошових коштів і здійснення всіх видів банківських операцій, надходження бюджетних компенсацій
Кредитний	Отримання кредитних ресурсів та їх використання
Вкладний (депозитний)	Операції за депозитним договором (крім розрахункових операцій та видачі готівки)

При відкриття рахунку підприємство *протягом трьох днів* повинно повідомити про це ДПІ по місцю реєстрації [71]. Облік типових

операцій по безготівкових розрахунках в національній валюті наведено в таблиці 4.15 додатка 4.

Облік операцій в іноземній валюті регламентує П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [74]. Методологічною основою обліку операцій в іноземній валюті є нормативно врегульовані процедури перерахунку курсової різниці.

Результати **перерахунку курсової різниці** в залежності від типу операції обліковуються в складі фінансових доходів\витрат від операційної діяльності або іншої звичайної діяльності.

Операційна курсова різниця виникає в операційній діяльності, до якої належать, насамперед, реалізація підприємством зайвих активів, оперативна оренда та інші операції статутної діяльності, що здійснюються в іноземній валюті. Позитивна курсова різниця обліковується по Кт714, від'ємна – по Дт945.

Неопераційна курсова різниця виникає в операціях інвестиційного та фінансового характеру, що пов'язані з рухом необоротних активів, фінансових інвестицій, залученням кредитних ресурсів тощо. Позитивна курсова різниця обліковується по Кт744 від'ємна – по Дт974.

Балансова вартість іноземної валюти – перерахована в гривні іноземна валюта за офіційним валютним обмінним курсом Національного банку України, що діяв на дату отримання (нарахування) або перерахування іноземної валюти безпосередньо на дату здійснення такої операції. У разі купівлі іноземної валюти за гривні балансовою вартістю інвалюти вважається сума гривень, сплачена платником податку на прибуток в зв'язку з такою купівлею. У разі купівлі однієї іноземної валюти за іншу іноземну валюту балансова вартість придбаної іноземної валюти визначається на рівні балансової вартості валюти, що була продана.

Не співпадають вимоги національних облікових положень та податкового законодавства в питаннях перерахунку курсових різниць. Згідно П(С)БО 21 *не підлягають перерахунку в зв'язку зі зміною обмінного курсу гривні протягом такого звітного періоду:*

- доходи, отримані (нараховані) платником податку в іноземній валюті у зв'язку з продажем товарів (робіт, послуг) протягом звітного періоду, перераховані в гривні за офіційним валютним курсом Національного банку України, що діяв на дату отримання (нарахування) таких доходів;

РОЗДІЛ 7.

- витрати, понесені (нараховані) платником податку в іноземній валюті протягом звітного періоду в зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), вартість яких відноситься до валових витрат, визначені в сумі, що дорівнює балансовій вартості такої іноземної валюти;
- будь-яка заборгованість платника податку або перед платником податку, основну суму якої виражено в іноземній валюті від моменту її виникнення до погашення.

Перерахунку в гривні за офіційним курсом на дату складання балансу підлягає курсова різниця, яка виникає:

- у разі продажу (погашення) будь-якої заборгованості платника податку протягом звітного періоду на момент здійснення такої операції;
- будь-яка іноземна валюта або заборгованість в іноземній валюті, що перебували на обліку платника податку на кінець звітного періоду, перераховуються за курсом НБУ, що діяв на останній робочий день такого звітного періоду.

Особливої уваги потребують сплачені\отримані аванси в іноземній валюті. Сума попередньої оплати, здійснена з метою придбання немонетарних активів і отримання робіт (послуг), при включенні до вартості цих активів перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату сплати авансу. Суми отриманих авансів в рахунок наступних експортних поставок при включенні до складу доходу звітного періоду перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату одержання авансу. Тобто, *на відміну від податкового законодавства, на дату складання балансу та на момент завершення операції авансові платежі згідно П(С)БО 21 не перераховуються.*

Купівля підприємством іноземної валюти для наступного використання в своїй діяльності (придбання обладнання, відрядження працівників за кордон та інші операції) здійснюються на загальних підставах.

Придбана іноземна валюта повинна бути використана протягом п'яти робочих днів з часу зарахування її на поточний рахунок підприємства на цілі, вказані в заяві на купівлю іноземної валюти. У разі порушення термінів придбана валюта продається уповноваженими банками на міжбанківському валютному ринку. При цьому позитив-

на курсова різниця, що може виникнути за такою операцією, щоквартально направляється до Державного бюджету України, а негативна — відноситься на результати господарської діяльності підприємства.

Відрядження за кордон можуть здійснюватись лише за наказом (розпорядженням) керівника підприємства після затвердження завдання, в якому має бути визначена мета виїзду, термін, умови перебування за кордоном (у разі поїздки за запрошенням додається його копія з перекладом) і кошторису витрат.

Термін відрядження визначається керівником, але не може перевищувати 60 календарних днів. Підприємство забезпечує працівника коштами в національній валюті країни, куди відряджається працівник, або у вільно конвертованій валюті у вигляді авансу на поточні витрати. Щоб розрахувати суму авансу на відрядження застосовують офіційний курс Національного банку України. У разі відсутності в підприємства валютних коштів, грошові кошти видаються працівнику під звіт у національній валюті для самостійної купівлі відповідної іноземної валюти.

Якщо працівник отримав аванс на відрядження за кордон і не виїхав, він повинен на наступний день повернути до каси підприємства кошти тими одиницями, якими було отримано аванс.

Фактичний час перебування у відрядженні за кордоном визначається:

- у разі відрядження до країн, з якими встановлено повний прикордонний контроль, — за відмітками контрольно-пропускних пунктів (до авансового звіту додається ксерокопія паспорту з відмітками митниці, що замінює посвідчення про відрядження);
- у разі відрядження до країн, з якими не встановлено або спрощено прикордонний контроль, — згідно з відмітками сторони, що відряджає та приймає.

Добові витрати за час перебування у відрядженні відшкодовуються в межах граничних норм:

- за кожний день відрядження, включаючи день виїзду та приїзду;
- у разі включення витрат на харчування до рахунків на наймання жилого приміщення в межах граничних норм з урахуванням кількості разів харчування на добу.

За час затримки в дорозі без поважних причин працівникові не виплачується заробітна плата, не відшкодовуються добові витрати, витрати на наймання жилого приміщення та інші витрати.

Коли працівникові для остаточного розрахунку за відрядження необхідно виплатити додаткові кошти або в разі неотримання ним з поважних причин коштів на відрядження, виплата здійснюється у національній валюті України за офіційним обмінним курсом гривні до іноземних валют, встановленим Національним банком України на день погашення заборгованості. Не дозволяється направляти у відрядження та видавати аванс працівнику, який не відзвітував про витрачені кошти у попередньому відрядженні.

7.3. Облік дебіторської заборгованості

Порядок бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості та її відображення у фінансовій звітності регулюються П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» [76]. Дебіторську заборгованість визнають активом тільки тоді, коли можна достовірно визначити її суму та існує ймовірність її погашення боржником. Якщо такої ймовірності немає, суму дебіторської заборгованості слід списати на витрати.

З цією метою проводиться інвентаризація дебіторської заборгованості на дату балансу, в результаті якої здійснюється списання на витрати звітного періоду сума безнадійного боргу.

Дебіторська заборгованість поділяється на довгострокову та короткострокову.

Довгостроковою дебіторською заборгованістю визнається заборгованість, яка не виникає в ході нормального операційного циклу і буде погашена після 12 місяців з дати балансу.

Поточна дебіторська заборгованість (короткострокова) — це заборгованість, що виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом 12 місяців з дати балансу.

Оскільки віднесення заборгованості до поточної або довгострокової прив'язане до дати балансу, на вказану дату слід переглядати довгострокову заборгованість окремих дебіторів за термінами її погашення.

Для обліку сум дебіторської заборгованості застосовується декілька видів оцінок.

1. *Дисконтована вартість майбутніх платежів, що очікуються для погашення цієї заборгованості.* Виникає в обліку орендодавця при наданні в фінансову оренду необоротного активу в сумі мінімаль-

них орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості за вирахуванням фінансового доходу, що підлягає отриманню, з визнанням іншого доходу (доходу від реалізації об'єкта оренди) (ПБО 14).

2. *Чиста реалізаційна вартість* – різниця між первісною вартістю поточної дебіторської заборгованості і сумою резерву сумнівних боргів.
3. *Первісна вартість* – вартість дебіторської заборгованості на момент виникнення. Оцінка за первісною вартістю застосовується для всіх видів довгострокової і поточної дебіторської заборгованості.

Облік виникнення такої заборгованості:

- переплата та\або авансова оплата по бюджетних податках і платежах, зборах по обов'язковому соціальному страхуванню Дт641,642,651-653 – Кт311;
- виданий попередній аванс в рахунок наступних платежів Дт371 – Кт311;
- невідзвітована сума підзвітною особою Дт372 – Кт301;
- безпроцентна позика своїм працівникам Дт377 – Кт 301, 311;
- віднесення нестачі на винну особу Дт375 – Кт716 тощо.

Для того, щоб визнати в бухгалтерському обліку дебіторську заборгованість безнадійною, досить, щоб була виконана одна з умов:

- закінчився строк позовної давності (3 роки);
- існує впевненість у тому, що боржник не погасить свою заборгованість.

Безнадійна дебіторська заборгованість списується в момент її визнання за рахунок резерву сумнівних боргів. Якщо *для списання безнадійної заборгованості покупців (замовників) не вистачило резерву сумнівних боргів, різниця списується на витрати періоду.*

Після списання безнадійної дебіторської заборгованості підприємство зобов'язано враховувати її суму на позабалансовому рахунку не менше трьох років для спостереження за можливістю її стягнення.

Списання безнадійної заборгованості в бухгалтерському обліку показано в таблиці 4.9 додатка 4.

П(С)БО 10 передбачає наступні методи формування резерву сумнівних боргів для дебіторської заборгованості:

- виходячи із платоспроможності окремих дебіторів;
- питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході від реалізації;
- на основі класифікації дебіторської заборгованості.

Перший метод заснований на результатах аналітичного обліку дебіторської заборгованості по кожному дебітору. Якщо конкретний дебітор визнаний неплатоспроможним, то на суму його заборгованості слід збільшити резерв сумнівних боргів.

При здійсненні підприємством досить великої кількості операцій краще використовувати останній метод формування резерву сумнівних боргів, який є базовим і заснований на періодизації дебіторської заборгованості. За кожною групою заборгованості на підставі спостережень і досвіду, а також даних бухгалтерського обліку за минулі періоди (звітний рік) визначається коефіцієнт сумнівності. Суть розрахунку коефіцієнта сумнівності полягає у визначенні для кожної групи дебіторської заборгованості відсотка неоплачених рахунків, тобто відсотка непогашеної заборгованості. Резерв сумнівних боргів визначається, як сума добутків заборгованості за кожною групою на відповідні коефіцієнти сумнівності.

7.4. Основні документи первинного обліку оборотних активів

Типовими первинними документами для запасів є наступні форми.

Форма М-1 «Журнал обліку вантажів, що надійшли», використовується для обліку і контролю за надходженням і оприбуткуванням усіх запасів, що надійшли до підприємства. Керівник призначає відповідального за ведення даного журналу працівника, який здійснює записи у форму М-1 в міру надходження запасів. Підставою для такого запису є «Прибутковий ордер» М-4, «Акт про приймання матеріалів» М-7 або «Товаротранспортна накладна» 1-ТН.

«Прибутковий ордер» складається в одному примірнику матеріально відповідальною особою (комірником) у день надходження цінностей і залишається у нього до моменту передачі в бухгалтерію за «Реєстром №... приймання-здачі документів» М-13.

Загальновідомо, що на практиці «Прибутковий ордер» оформляється, як правило, у двох, а то й у трьох примірниках під «копірку». Перший примірник залишається у матеріально відповідальній особі (комірника) до моменту передачі його в бухгалтерію, а другий видається особі, яка доставила і здала запаси на склад. Третій примірник, як правило, залишається у матеріально відповідальній особі підприєм-

ства (комірника) і в бухгалтерію не передається. При отриманні запасів безпосередньо від постачальників, доставлених їхнім транспортом або транспортом стороннього підприємства, «Прибутковий ордер» не оформляється, оскільки документом, що оформляє надходження запасів, у цьому разі є «Товаротранспортна накладна» форми №1-ТН.

Форма М-7 «Акт про приймання матеріалів» використовується для оформлення приймання матеріальних цінностей з кількісними або якісними відхиленнями від даних, вказаних у договорі або в супровідних документах постачальника, а також у разі надходження запасів без супровідних документів. «Акт про приймання матеріалів» М-7 складається в 2-х примірниках приймальною комісією, яка призначається наказом керівника. До складу комісії обов'язково мають бути включені представники постачальника або транспортної організації, що доставила вантаж, і матеріально відповідальна особа — працівник підприємства, яка приймає вантаж. Можливим є залучення представника незацікавленого підприємства (юридичної, аудиторської фірми тощо), наприклад, у разі виникнення спірних моментів або коли необхідно оцінити запаси, що надійшли без супровідних документів. Акт завіряється керівником підприємства або особою, уповноваженою відповідним наказом.

Після складання «Акт про приймання матеріалів» М-7 з іншими первинними супровідними документами передаються:

- один примірник, доданий до форми М-13, — у бухгалтерію для обліку руху отриманих запасів;
- другий примірник — в юридичний відділ (юристу) для підготовки і відправлення листа-претензії постачальнику.

При оформленні надходження запасів за актом М-7 прибутковий ордер М-4 не оформляється.

Підприємства, які в своїй виробничій діяльності постійно використовують одні і ті ж види запасів, застосовують для оформлення відпуску таких запасів зі складу типові *форми М-8, М-9, М-28 і М-28а «Лімітно-забірна картка» (ЛЗК)*.

ЛЗК виписують на одне або кілька найменувань матеріалів (номенклатурних номерів) із зазначенням тільки кількості (без зазначення ціни) у двох примірниках з терміном дії на місяць. ЛЗК підписують керівник або працівник, який встановив ліміт.

РОЗДІЛ 7.

Форма М-8 використовується для багаторазового відпуску одного найменування (номенклатурного номера) запасів протягом одного місяця.

Форма М-9 використовується для чотириразового відпуску лімітованих запасів протягом одного місяця.

Форма М-11 «Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів» використовується для обліку руху запасів всередині підприємства, а також стороннім юридичним і фізичним особам. «Накладну-вимогу на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів» виписують у двох примірниках і підписують головний бухгалтер або уповноважена особа. В момент відпуску запасів сторонній організації її представник, довірена особа, має пред'явити оформлену на неї довіреність форми М-2 або М-2б, яка залишається в організації-постачальника. У цьому разі при оформленні форми М-11 бажано в рядку «Підстава» зазначити номер і дату довіреності, за якою були відпущені запаси.

Особливу увагу необхідно приділити організації обліку запасів на складі. Для цього призначена *форма М-12 «Картка №... складського обліку матеріалів»*, яка використовується для обліку наявності і руху запасів на складі за кожним найменуванням, номенклатурним номером окремо, ведеться в одному примірнику, як правило, комірником і зберігається у нього.

Форма М-13 використовується для реєстрації прибутково-видаткових документів, які здаються у бухгалтерію. Реєстр М-13 оформляється матеріально відповідальною особою в одному примірнику в момент передачі первинних документів у бухгалтерію. Оформляється реєстр у міру необхідності, тобто може складатися кілька разів на день за надходженням або видачею запасів, але не рідше ніж один раз на день, якщо цього дня відбувався рух запасів. Перш ніж здати первинні документи разом з реєстром М-13 у бухгалтерію, матеріально відповідальна особа має на підставі цих документів записати прибуток або видаток у картки складського обліку або інші реєстри обліку. На практиці реєстр М-13, як правило, складається у двох примірниках, один із яких залишається у комірника (матеріально відповідальної особи), а другий передається у бухгалтерію разом з первинними документами за підписом бухгалтера на першому примірнику.

Форма М-14 «Відомість обліку залишків матеріалів на складі» призначена для відображення залишків запасів на складі підприємства на кінець облікового періоду. Заповнюється на підставі даних форми М-12 «Картка складського обліку матеріалів», в якій після кожного запису з прибутку або видатку запасів, що враховуються в ній, виводиться залишок на складі. Але спочатку бухгалтерія перевірить відповідність усіх записів у формі М-12 наявним первинним документам і підтвердить правильність виведення залишку запасів на кінець місяця. А відтак залишок переноситься з форми М-12 «Картка складського обліку матеріалів» у форму М-14 «Відомість обліку залишків матеріалів на складі». Відповідність залишків запасів у «Картці складського обліку матеріалів» й у «Відомості обліку залишків матеріалів на складі» підтверджує особа, відповідальна за перевірку даних картки і відомості. Як правило, це працівник бухгалтерії.

Форма М-15 «Акт про приймання обладнання» використовується для оформлення надходження на склад підприємства обладнання, призначеного для встановлення, монтажу на об'єкті, що будується.

Форма М-16 «Матеріальний ярлик» застосовується для характеристики, позначення запасів, що знаходяться у місцях зберігання. Заповнюється «Матеріальний ярлик» комірником, причому на кожен номенклатурний номер — окремий бланк. «Матеріальний ярлик» закріплюється на полиці, стелажі, ящику, контейнері тощо, тобто у місці зберігання відповідного виду запасу або на самому запасі, і є для нього своєрідним паспортом.

Надалі первинні документи разом з «Матеріальним звітом» здаються у бухгалтерію для перевірки зазначених даних.

Призначення основних документів первинного обліку оборотних активів, характер та мету їх функціонування наведено в таблиці 4.17 додатка 4.

7.5. Аналіз оборотних активів

Для підприємств актуальним є своєчасна оцінка забезпечення оборотними коштами, визначення реальної потреби в коштах для реалізації операцій, передбачених статутною діяльністю. Таку оцінку можна отримати, проаналізувавши абсолютні та відносні показники забезпечення запасами та їх використання.

РОЗДІЛ 7.

Достовірність отриманих показників підтверджується реєстрацією відповідних операцій на рахунках бухгалтерського обліку. В свою чергу, дані бухгалтерського обліку мають оприлюднюватись в формах звітності.

Для підприємств одним з основних звітних документів, який відображає реальні залишки оборотних активів на початок кварталу, є Баланс (Форма №1). Методику визнання запасів в Ф№1 показано в таблиці 4.1. додатка 4, дебіторської заборгованості – в таблиці 4.2, грошових коштів – в таблиці 4.3. цього ж додатка.

Джерелом інформації для проведення аналізу запасів є, в першу чергу, наступні затверджені форми первинного обліку запасів: М-1 «Журнал обліку вантажів, що надійшли»; М-2 «Довіреність»; М-2а «Акт списання бланків довіреностей»; 3 «Журнал реєстрації довіреностей»; М-4 «Прибутковий ордер»; М-7 «Акт про приймання матеріалів»; М-8,9,28 «Лімітно-забірна картка»; М-14 «Відомість обліку залишків матеріалів на складі»; М-19 «Матеріальний звіт»; М-21 «Інвентаризаційний опис №...»; форма №1-ТН «Товаротранспортна накладна» та інші. Зведена облікова інформація по запасах наводиться в реєстрах (журналах-ордерах, відомостях) по рахунках 20,21,22,23,25-28.

Підприємство, насамперед, повинно визначити оптимальну структуру постачання запасів в залежності від потреб, ефективності служб постачання, наявності фінансування.

Джерела надходження запасів можна узагальнити таким чином: централізовані поставки; безоплатні надходження запасів; оприбуткування в результаті демонтажу необоротних активів; оприбуткування надлишків при інвентаризації.

Для того, щоб визначити, якою мірою підприємство забезпечено запасами, необхідно:

- вивчити порядок розрахунку й обґрунтованість договорів про поставку матеріальних ресурсів, умови поставок;
- визначити характер запасів і зміну їх структури;
- перевірити обґрунтованість використання запасів та потребу в них;
- виявити можливості зменшення запасів, потреби в матеріальних ресурсах;
- розробити заходи щодо зниження вартості зайвих запасів.

Планова потреба підприємства в надходженні запасів ресурсів від постачальників визначається балансовим методом за формулою 7.2 [39]:

$$M = M_{пл} - M_n + M_n, \quad (7.2)$$

де ***D*** — планове надходження матеріальних ресурсів від різних джерел.

Опл — планова потреба в запасах для забезпечення господарської діяльності звітного періоду;

Rd — залишки запасів на початок звітного періоду (відповідні рядки Ф№1 «Баланс»);

Rd — норматив залишків на кінець звітного періоду (розрахункова величина з урахуванням залишків запасів на кінець попередніх періодів).

Після перевірки потреби в запасах визначають джерела їх покриття та забезпечення. До внутрішніх джерел забезпечення належить власне виробництво, використання відходів. До зовнішніх зараховують надходження від постачальників за договорами.

Аналіз термінів та обсягів поставок запасів за укладеними договорами пов'язаний з перевіркою залишків відповідних матеріалів на складі. Наявні запаси мають задовольняти потребу підприємства в матеріалах на період інтервалів між поставками.

Забезпеченість виробничими запасами (Z_{\min}) підприємства визначається як співвідношення (формула 7.3):

$$Z_{\min} = \frac{M_n}{D_z}, \quad (7.3)$$

де Z_{\min} — кількість днів безперервної діяльності з урахуванням наявних мінімальних залишків запасів (дні);

Rd — добова потреба у виробничих запасах (загальна потреба / 360), тис. грн./день.

За даними Балансу можна визначити зміни в структурі загального обсягу активів з наступним співставленням отриманих результатів джерелами їх формування, з показниками фінансового стану підприємства.

Для характеристики джерел формування запасів за даними обліку використовують кілька показників, що відображають різний рівень охоплення певних видів джерел.

РОЗДІЛ 7.

Трьом показникам наявності джерел формування запасів відповідають наступні *показники забезпеченості* запасів джерелами їх формування:

- надлишок (+) або недостача (-) власних обігових коштів дорівнює різниці величини власних обігових коштів і величини запасів;
- надлишок (+) або недостача (-) довготермінових джерел формування запасів дорівнює різниці величини довготермінових джерел формування запасів і величини запасів;
- надлишок (+) або недостача (-) загальної величини основних джерел формування запасів дорівнює різниці величини основних джерел формування запасів і величини запасів.

Приклад структурно-динамічного аналізу виробничих запасів запропоновано в таблиці 7.1.

Таблиця 7.1

Структурно-динамічний аналіз виробничих запасів

Показники	Рах. обліку	Абсолютні величини (тис. грн.)		Питома вага (%)		Зміни	
		на початок року	на кінець року	на початок року	на кінець року	в абсол. величинах (тис.грн.)	у питомій вазі
1	2	3	4	5	6	7	8
Сировина й матеріали	201	2,8	2,3	70,0	64,0	-0,5	-6,0
МШП	22	0,6	0,8	15,0	22,0	+0,2	+7,0
Паливо	203	0,4	0,1	10,0	3,0	-0,3	-7,0
Інші запаси	209	0,2	0,4	5,0	11,0	+0,2	+6,0
Разом запасів		4,0	3,6	100,0	100,0	-0,4	

Надлишок запасів або недостатні розміри їх залишків можуть виникати в результаті:

- наявності помилок в розрахунках їх потреби;
- перевитрачання запасів, значного відхилення фактичних витрат від нормативних;

– недотримання постачальниками договірних зобов'язань (порушення термінів, зниження якості) і т.д.

Головні завдання **аналізу за допомогою фінансових коефіцієнтів**:

– розрахувати співвідношення запасів до інших показників, які оприлюднює підприємство в своїй звітності, що найбільш точно відображали б забезпеченість запасами, питому частку запасів в активах підприємства, матеріалоємність господарської діяльності;

– визначити для підприємства певної галузі бажаний рівень значених коефіцієнтів, який би відповідав періоду безперебійної діяльності, досягненню оптимальних показників фінансового стану

Коефіцієнт забезпеченості за фактом (КЗ) розраховується як відношення вартості фактично поставлених запасів (Зфп) до планової потреби (Мпл):

$$K3 = \frac{Зфп}{Мпл}, \quad (7.4)$$

де **Зфп** – фактично оприбутковані запаси за звітний період.

Коефіцієнт співвідношення витрат і надходжень запасів К4:

$$K4 = \frac{Вз}{Зфп}, \quad (7.5)$$

де **Вз** – списання запасів за звітний період (рядки 040,230 Ф№2 «Звіт про фінансові результати»).

Коефіцієнт оборотності запасів (обороту) – $K_{об.з.}$ – визначається діленням собівартості реалізації на середню суму запасів:

$$(\Phi. \text{ № 2, р. 040}) / (\Phi. \text{ №1, (р. 100+ р. 120 + р. 130 + р. 140)}) \quad (7.6)$$

Економічний зміст: кількість оборотів коштів, інвестованих у запаси. Напрямок позитивних змін – в сторону збільшення. Чим вище значення коефіцієнту, тим ефективніше підприємство організовує свої взаємовідносини з постачальниками та покупцями.

Період одного обороту запасів (днів) – $Ч_з$ – визначається діленням кількості днів в році на коефіцієнт оборотності запасів:

$$\mathcal{C}_3 = \frac{360}{K_{0.3}}, \quad (7.7)$$

Економічний зміст: період, протягом якого запаси трансформуються в кошти. Напрямок позитивних змін – в сторону зменшення, якщо це не перешкоджає нормальному процесу виробництва, не загрожує дефіцитом матеріальних ресурсів.

Коефіцієнт оборотності готової продукції (оборотів) – $K_{г.п.}$ – визначається діленням чистої виручки від реалізації продукції на середню вартість готової продукції:

$$(\Phi. \text{ № 2, р. 035}) / (\Phi. \text{ № 1, р. 130}) \quad (7.8)$$

Економічний зміст: у скільки разів виручка перевищує середні запаси готової продукції. Напрямок позитивних змін – в сторону збільшення, що вказує на підвищення попиту на продукцію (при стабільному рівні цін).

Важливим питанням є визначення оптимальної структури запасів в загальних активах підприємства. Найточніше загальну структуру активів характеризує **коефіцієнт співвідношення запасів до необоротних активів** ($K1$), який обчислюють за формулою:

$$K1 = \frac{З}{Ha}, \quad (7.9)$$

де **З** – залишок запасів на початок (кінець) звітного періоду (відповідні рядки Ф№1 «Баланс»);

Ha – залишок необоротних активів на початок (кінець) звітного періоду (підсумок I розділу активу Балансу).

В міжнародній практиці аналізу запасів досить актуальними є два питання:

- скільки замовляти запасів?
- коли замовляти повторно?

Для визначення розміру повторного замовлення обчислюють показник «економічного розміру замовлення» (ЕРЗ):

$$ЕРЗ = \sqrt{(2xCoxD / Cn)}, \quad (7.10)$$

де, **Co** – умовно-постійні витрати замовлення (в основному, це – середня вартість поставки);

D – річна потреба (в натуральних показниках);

Cn – витрати на зберігання одиниці замовлення протягом року [99].

Коефіцієнтний (параметричний) аналіз дебіторської заборгованості

Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості (обороті) – $K_{д.з.}$ – визначається діленням чистої виручки від реалізації продукції на середню суму дебіторської заборгованості:

$$(Ф.№2,р.035)/(Ф.№1,р.050+р.170+р.180+р.190+р.200+р.210) \quad (7.11)$$

Економічний зміст: у скільки разів виручка перевищує середню дебіторську заборгованість, свідчить про розширення або зниження товарного кредиту, наданого підприємством. Напрямок позитивних змін – в сторону збільшення, що свідчить про прискорення погашення заборгованості.

Період погашення дебіторської заборгованості (днів) – $Ч_{д.з.}$ – визначається діленням кількості днів в році на коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості :

$$Ч_{д.з.} = \frac{360}{K_{д.з.}}, \quad (7.12)$$

Економічний зміст: середній період інкасації дебіторської заборгованості, тобто період її погашення. Напрямок позитивних змін – в сторону зменшення, особливо в умовах інфляції; збільшення, якщо додаткова вартість коштів компенсується додатковим прибутком від збільшення обсягів реалізації.

Питання для контролю

1. Наведіть обов'язкові критерії визнання запасів.
2. З яких фактичних витрат складається первісна вартість запасів, придбаних за плату?
3. Яким чином можуть обліковуватись транспортні витрати, що понесло підприємство при доставці запасів?

РОЗДІЛ 7.

4. Перерахуйте методи оцінки запасів при відпуску у виробництво, продажі та іншому вибутті.
5. Яким нормативним документом регламентується порядок проведення інвентаризації товаро-матеріальних цінностей?
6. Назвіть випадки, у яких заборонено видавати довіреності.
7. Як часто проводиться раптова інвентаризація каси?
8. Хто і за яких умов може бути підзвітною особою?
9. За допомогою яких документів можуть здійснюватись безготівкові розрахунки?
10. У яких випадках виникають операційні та неопераційні курсові різниці?
11. Перелічіть види оцінок, що використовують для обліку сум дебіторської заборгованості.
12. Дайте характеристику типовим первинним документам для обліку запасів.
13. Які дії застосовують для визначення міри забезпеченості підприємства запасами?
14. За яких умов може виявитись надлишок запасів чи недостатні розміри їх залишків?
15. Які основні показники використовуються для параметричного аналізу оборотних активів?

РОЗДІЛ 8.

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ, ДОХОДІВ І РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

8.1. Облік доходів та витрат

За принципами національних П(С)БО доходи підприємств обліковуються в розрізі операційної діяльності, фінансових операцій, іншої звичайної діяльності та надзвичайних подій [26].

Доходи від операційної діяльності включають:

- доходи від реалізації продукції, товарів, послуг, передбачених статутними документами як основний вид діяльності;
- інші операційні доходи (від реалізації іноземної валюти, реалізації інших оборотних активів, списання кредиторської заборгованості, відшкодування раніше списаних активів тощо).

Попередньо обліковані на рахунках 70,71, в кінці звітного періоду вони в повному обсязі (без ПДВ) списуються на результати операційної діяльності: Дт70,71 – Кт791.

Підприємства мають можливість створювати філії та інші підприємства для отримання додаткових джерел фінансування своєї статутної діяльності. Крім того, вони можуть розміщувати тимчасово вільні кошти на депозитних рахунках, отримуючи пасивні доходи, а також отримувати від обслуговуючого банку відсотки за користування тимчасово вільними коштами на поточному рахунку. Такі доходи є **фінансовими доходами**, в кінці звітного періоду підлягають списанню на фінансові результати: Дт72,73 – Кт792.

Підприємство проводить операції з необоротними активами: уцінку необоротних активів, реалізацію зайвих та списання непридатних необоротних активів. Перелічені операції, а також операції реалізації фінансових інвестицій, списання позитивної неопераційної курсової різниці, дохід від безоплатно одержаних необоротних активів формують **інші доходи** і підлягають списанню на результати від іншої звичайної діяльності Дт74 (без ПДВ) – Кт793

Крім того, в разі непередбачених екстремальних подій можуть виникнути *результати надзвичайних подій*.

В результаті співставлення доходів та витрат формуються прибутки (збитки) в розрізі видів діяльності, що дає змогу не тільки здійснювати аналітичний облік, а й аналізувати напрямки діяльності підприємства та джерела покриття витрат.

Визнання доходів від операційної діяльності визначено П(С)БО 15 в разі реалізації умов [79]:

- покупцеві (споживачеві) передаються всі ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукт реалізації;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод;
- сума доходу і витрат, пов'язаних з операцією реалізації, може бути достовірно визначена;
- у випадку реалізації послуг достовірно визначена ступінь завершеності операції з надання послуг.

Облік доходів від реалізації товарів (робіт, послуг) наведено в таблиці 5.1 додатка 5, інші операційні доходи – в табл. 5.2 додатка.

Дохід, що виникає в результаті використання активів підприємства іншими сторонами, визнається у вигляді процентів, роялті та дивідендів і називається пасивним доходом.

Проценти – це плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, що заборговані підприємству.

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

Дивіденди – частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі інвестованого підприємства.

Порядок визнання такого доходу:

- проценти визнаються в тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку користування відповідними активами;
- роялті визнаються за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди;
- дивіденди визнаються доходами в період прийняття рішення про їх виплату.

Облік основних операцій по отриманню підприємством пасивних доходів показано в таблиці 5.3 додатка 5, облік доходів звичайної діяльності – в таблиці 5.4 додатка 5.

Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення власного капіталу внаслідок його вилучення) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. *Витрати визнаються в періоді їх здійснення (нараховання), незалежно від дати оплати.*

Підприємство може мати витрати, які відповідно можливо або неможливо прямо пов'язати з доходом, для отримання якого вони здійснені. В першому випадку вони визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням такого доходу. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Витратами операційної діяльності можуть бути:

- витрати по забезпеченню господарської діяльності підприємства;
- витрати по виконанню програм (проектів), що мають цільове фінансування, інші витрати операційної діяльності, які обліковуються на рахунку 94.

В кінці звітного періоду вони повністю списуються на фінансові результати: Дт791 – Кт92,93,94.

Облік формування адміністративних витрат здійснюється по дебету рахунку 92 «Адміністративні витрати» в кореспонденції з кредитами рахунків фактично понесених витрат. Облік типових операцій по формуванню адміністративних витрат показано в таблиці 5.5 додатка 5.

Витрати на збут включають витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (робіт, послуг) і обліковуються за дебетом рахунка 93. Облік типових операцій по формуванню витрат на збут показано в таблиці 5.6 додатка 5.

Кореспонденцію рахунків обліку інших операційних витрат показано в таблиці 5.7 додатка 5.

До ***фінансових витрат*** відносяться витрати на проценти (за користування отриманими кредитами, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати, пов'язані із залученням позикового капіталу. Облік

РОЗДІЛ 8.

таких витрат здійснюється на рахунках 95 «Фінансові витрати» та 96 «Втрати від участі в капіталі».

Втрати від участі в капіталі є збитками від інвестицій, що обліковуються за методом участі в капіталі. В кінці місяця такі витрати списуються на *результати фінансових операцій*: Дт792 – Кт95,96.

Типові операції, що формують фінансові витрати, наведено в табл. 5.8 додатка 5.

До складу *інших витрат* включаються витрати, що виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом або реалізацією продукції (робіт, послуг).

Протягом звітного періоду ці витрати обліковуються на рахунку 97 «Інші витрати».

Типові кореспонденції рахунків обліку інших витрат показано в таблиці 5.9 додатка 5.

В кінці звітного періоду інші витрати діяльності списуються повністю на *результати іншої звичайної діяльності*: Дт793 – Кт97.

Надзвичайні події — це екстраординарні події, пов'язані з метеорологічними явищами, які не може передбачити підприємство.

Доходами в таких випадках будуть отримані підприємством майнові та грошові цінності, які списуються на результат надзвичайних подій:

- Дт20,301,311 – Кт75 – визнання доходів;
- Дт75 – Кт794 – списання доходів на фінансові результати.

Витрати, пов'язані з ліквідацією чи попередженням надзвичайних подій, теж будуть списуватись на результат надзвичайних подій:

- Дт99 – Кт20,661,651-653 – фактично понесені витрати;
- Дт794 – Кт99 – списання витрат на фінансові результати.

Для обліку витрат, які здійснені, але, як очікується, будуть визнані підприємством в наступних періодах, використовується рахунок 39 "**Витрати майбутніх періодів**". Насамперед, до таких витрат відносяться сплачені авансом орендні платежі, оплата страхового поліса, передплата на періодичні видання тощо.

Витрати майбутніх періодів, що забезпечують господарську діяльність підприємства: оплата за підписку на наступні періоди, підготовка до початку діяльності, оплата оренди приміщення наперед тощо.

За дебетом рахунка 39 відображається накопичення витрат майбутніх періодів, за кредитом — їх списання (розподіл) та включення до складу витрат звітного періоду.

Облік витрат майбутніх періодів показано в таблиці 5.10 додатка 5.

8.2. Реформація фінансових результатів діяльності

Узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій обліковується на рахунку 79 «Фінансові результати». За кредитом рахунку відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом — суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток. Сальдо рахунку списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Сума використаного прибутку списується в межах наявного кредитового сальдо рахунку 441 за дебетом цього рахунка, а на суму, що перевищує сальдо, — за дебетом рахунка 442.

Формування нерозподіленого прибутку показано в таблиці 5.11 додатка 5.

Податкове законодавство в критеріях визнання доходів та витрат має суттєві відмінності від національних Положень бухгалтерського обліку (додаток 6).

Перелік податків та обов'язкових платежів, що сплачують підприємства відповідно до чинного законодавства, з узагальненням об'єкта оподаткування на рахунках бухгалтерського обліку наведено в додатку 7.

8.3. Аналіз фінансового стану

Умовою забезпечення реалізації основної статутної діяльності підприємства є його фінансова стійкість, що характеризує ступінь фінансової незалежності щодо володіння своїми ресурсами та їх використанням.

Фінансову стійкість можна оцінювати за різними критеріями [23, с.83]:

- рівнем покриття запасів стабільними джерелами фінансування;
- платоспроможністю підприємства (потенційною спроможністю покрити термінові зобов'язання мобільними активами);

РОЗДІЛ 8.

– часткою власних або стабільних джерел у сукупних джерелах фінансування.

Для характеристики фінансової стійкості розглянемо *абсолютні та відносні* показники за результатами операцій, що є типовими для підприємств, реєструються в обліку, результати здійснення яких визнаються у формах звітності.

Загальноприйнятою формулою визначення власних оборотних коштів є різниця між оборотними активами та короткостроковими зобов'язаннями підприємства, або різниця між сумою власного капіталу і довгострокових зобов'язань та необоротними активами.

Відповідно до забезпеченості запасів варіантами фінансування можливі наступні типи фінансової стійкості:

1. *Абсолютна стійкість* – для забезпечення запасів достатньо власних оборотних коштів; платоспроможність підприємства гарантована.
2. *Нормальна стійкість* – для забезпечення запасів, крім власних оборотних коштів, залучаються довгострокові кредити та позики; платоспроможність гарантована.
3. *Нестійкий фінансовий стан* – для забезпечення запасів, крім власних оборотних коштів та довгострокових кредитів і позик, залучаються короткострокові кредити і позики; платоспроможність порушена, але її можна відновити.
4. *Кризовий стан* – для забезпечення запасів не вистачає власних оборотних коштів, кредитів і позик. Підприємству загрожує банкрутство.

Приклад визначення типу фінансової стійкості за абсолютними показниками наведено в табл. 5.12 додатка 5.

Серед відносних показників фінансової стійкості, в першу чергу, варто зупинитись на таких коефіцієнтах [38, с.226]:

1. *Коефіцієнт забезпечення запасів власними коштами*. Розраховується відношенням суми власних оборотних коштів до вартості запасів. Показує, якою мірою запаси покриті власними коштами для виконання заходів статутної діяльності (рекомендована величина – не менше 0,8).
2. *Коефіцієнт маневреності власного капіталу*. Розраховується як відношення власних оборотних коштів до власного капіталу. Показує, яка частина власного капіталу знаходиться в обігу, тобто

дає змогу вільно маневрувати цими засобами (рекомендована величина – не менше 0,1).

3. *Стабільність структури оборотних коштів*. Розраховується як відношення суми власних оборотних коштів до всієї сукупності оборотних активів. Зростання цього показника є позитивною тенденцією (рекомендована величина – не менше 0,5).
4. *Коефіцієнт реальної вартості основних засобів*. Розраховується як відношення залишкової вартості основних фондів до сукупності всіх активів підприємства, відображає питому вагу основних засобів у загальному капіталі.

Приклад розрахунку відносних показників фінансової стійкості наведено в табл. 5.13 додатка 5.

Аналіз абсолютних та відносних показників фінансової стійкості свідчить про покращення господарської діяльності підприємства: підвищилась платоспроможність за рахунок збільшення частки власних оборотних коштів, в результаті чого збільшилась маневреність власного капіталу. Це дозволить підприємству впевнено розпочинати реалізацію запланованих заходів, розширити сфери своєї діяльності.

За результатами аналізу фінансової стійкості підприємства не досить визначити правильні пропорції розподілу капіталу між фондами основних коштів і оборотних активів – важливо забезпечити, щоб *основні та оборотні кошти вкладалися у відповідні активи з найбільшою віддачею*. Про нераціональне використання фонду основних коштів свідчать: неоптимальне співвідношення між активною та пасивною частинами необоротних активів (зниження питомої ваги активної частини); наявність невстановленого протягом тривалого часу устаткування; витрати на реконструкцію та модернізацію основних засобів при низьких розрахунках їх ефективності, недотримання технічних умов експлуатації тощо. Нераціональне використання оборотних активів найчастіше виражається у систематичному накопиченні понаднормативних запасів, зростанні дебіторської заборгованості всіх видів, необґрунтованому використанні залишків коштів на рахунках підприємства.

Фінансовий стан підприємства оцінюється його платоспроможністю – здатністю платити за своїми боргами та зобов'язаннями за конкретний період часу.

РОЗДІЛ 8.

Фінансова рівновага являє собою співвідношення власних і позикових коштів, при якому за рахунок власних коштів повністю погашаються боргові зобов'язання [35, с.93].

Для визначення типу фінансової стійкості в більшості випадків використовується трикомпонентний показник [37, с.97]:

$$\bar{S} = \{S_1(\pm E\mathbf{e}), S_2(\pm E\mathbf{m}), S_3(\pm E\mathbf{c})\}, \quad (8.1)$$

де функція визначається таким чином:

$$S(X) \begin{cases} 1, \text{ якщо } X \geq 0 \\ 0, \text{ якщо } X < 0 \end{cases} \quad (8.2)$$

Зміст показників балансової моделі наведено в табл. 5.14 додатка 5. Оперуючи вказаними показниками, визначимо виділені вище типи фінансової стійкості підприємства:

1. Абсолютна стійкість фінансового стану:

$$\begin{cases} \pm E\mathbf{e} < 0 \\ \pm E\mathbf{m} < 0. \bar{S} = (0, 0, 0). \\ \pm E\mathbf{c} < 0 \end{cases} \quad (8.3)$$

2. Нормальна стійкість фінансового стану:

$$\begin{cases} \pm E\mathbf{e} < 0 \\ \pm E\mathbf{m} < 0. \bar{S} = (0, 0, 0). \\ \pm E\mathbf{c} < 0 \end{cases} \quad (8.4)$$

3. Нестійкий фінансовий стан:

$$\begin{cases} \pm E\mathbf{e} < 0 \\ \pm E\mathbf{m} < 0. \bar{S} = (0, 0, 0). \\ \pm E\mathbf{c} < 0 \end{cases} \quad (8.5)$$

4. Кризовий фінансовий стан:

$$\begin{cases} \pm E\mathbf{e} < 0 \\ \pm E\mathbf{m} < 0. \bar{S} = (0, 0, 0). \\ \pm E\mathbf{c} < 0 \end{cases} \quad (8.6)$$

Забезпеченість платоспроможності в часі – це процес, який прямо пов'язаний зі зміцненням фінансового стану підприємства, що неможливо без вивчення базових співвідношень фінансових показників за певний проміжок часу, в першу чергу, наступних (табл. 8.1):

1. **Величина власного капіталу.** Характеризує ту частину власного капіталу підприємства, яка є джерелом покриття поточних активів підприємства. Цей розрахунковий показник залежить як від структури активів, так і від структури джерел коштів. Зростання цього показника в динаміці – позитивна тенденція.
2. **Маневреність грошових коштів.** Зростання цього показника в динаміці – позитивна тенденція.
3. **Коефіцієнт покриття загальний.** Характеризує співвідношення оборотних активів і поточних зобов'язань. Для нормального функціонування підприємства цей показник має бути більшим за одиницю. Зростання його – позитивна тенденція. Орієнтовне значення показника залежатиме від щоденної потреби підприємства у вільних грошових ресурсах.
4. **Коефіцієнт швидкої ліквідності.** Аналогічний коефіцієнту покриття, але обчислюється за вужчим колом поточних активів (з розрахунку виключають найменш ліквідну їх частину – виробничі запаси).
5. **Коефіцієнт абсолютної ліквідності (платоспроможності).** Він показує, яку частину короткострокових зобов'язань можна за необхідності погасити негайно. Рекомендована нижня межа цього показника – 0,2.
6. **Частина власних оборотних коштів у покритті запасів.** Це вартість запасів, яка покривається власними оборотними коштами. Має суттєве значення для підприємств торгівлі. Рекомендована нижня межа цього показника – 50%.
7. **Коефіцієнт покриття запасів.** Розраховується як співвідношення величини стабільних джерел покриття запасів і суми запасів. Якщо значення цього показника є меншим за одиницю, то поточний фінансовий стан підприємства вважають недостатньо стійким.

РОЗДІЛ 8.

Таблиця 8.1

Показники оцінки ліквідності та платоспроможності

№ з/п	Показник	Порядок розрахунку
1	2	3
1	Величина власного капіталу	Підсумок звіту про власний капітал (форма 4)
2	Маневреність грошових коштів	Грошові кошти : Власний капітал
3	Коефіцієнт покриття загальний	Оборотні активи : Поточні зобов'язання
4	Коефіцієнт швидкої ліквідності	(Оборотні активи – Запаси + Витрати майбутніх періодів) : Поточні зобов'язання
5	Коефіцієнт абсолютної ліквідності (платоспроможність)	Грошові кошти та їх еквіваленти : Поточні зобов'язання
6	Частка власних оборотних коштів у покритті запасів	Власні оборотні кошти : Запаси
7	Коефіцієнт покриття запасів	Стабільні джерела покриття запасів : Запаси
8	Коефіцієнт автономії (незалежності)	Власний капітал : Майно підприємства

Показники фінансової стійкості наведено в таблиці 5.15 додатка 5.

В міжнародній практиці господарюючий суб'єкт для аналізу своєї діяльності використовує комплексну систему показників господарської діяльності (ПГД). Всі елементи ПГД тісно пов'язані одне з одним і поділяються на дві основні групи:

- оціночні показники (прибуток, товарооборот, чистий дохід тощо);
- показники витрат діяльності (витрати на оплату праці, амортизацію, матеріально-енергетичні ресурси тощо).

Поряд з цим, для потреб планування використовують показники якості наданих послуг, реалізованої продукції, рівня обслуговування споживачів, показники підготовки та перепідготовки кадрів та ін. [34, с.140].

Міжнародна практика фінансового аналізу результатів діяльності юридичних осіб належну увагу приділяє показнику ліквідності як в

широкому, так і в більш вузькому значенні. Перший з цих підходів до визначення ліквідності передбачає аналіз здатності підприємства виконати всі без винятку зобов'язання, взяті на себе, які впливають з його статуту та інших засновницьких документів. Другий підхід (найпоширеніший, вважається багатьма авторами єдино правильним підходом) трактує ліквідність лише як здатність розрахуватись за своїми поточними фінансовими зобов'язаннями шляхом перетворення активів на гроші. Щодо формульного розрахунку, то досить цікавим показником для підприємств є здатність розрахуватись за своїми поточними зобов'язаннями перед усіма кредиторами наявними ліквідними оборотними активами (коефіцієнт поточної активності) [35, с.369]:

$$Kп = \frac{O - Oлп - Oнл}{Пк}, \quad (8.7)$$

де **Rd** — коефіцієнт поточної ліквідності;

D — загальна сума капіталу, вкладеного в оборотні фонди та фонди обігу;

Oлп — капітал, вкладений у витрати майбутніх періодів;

Oнл — капітал, вкладений у неліквідні оборотні активи;

Rd — короткотерміновий позиковий капітал, поточні зобов'язання.

В міжнародній практиці досить широко використовується *коефіцієнт поточної ліквідності* $Kп$ (Current Ratio), що показує, наскільки донор (кредитор) застрахований від втрат внаслідок недотримання умов фінансування [96, с.67].

$$Kп = \frac{Oк}{Зк}, \quad (8.8)$$

де **Oк** — оборотний капітал (поточні активи);

Зк — короткотермінові зобов'язання.

Вважається, чим більший цей коефіцієнт, тим надійніше положення підприємства. Однак, занадто високе його значення може свідчити про нерациональне управління: неповне використання грошових коштів, необґрунтовано великі залишки матеріальних запасів, невірну кредитну політику тощо. На практиці вважається, що коефіцієнт покриття 2:1 для більшості підприємств близький до нормального.

Заслуговує на увагу *коефіцієнт негайної ліквідності* $Kн$. (Acid Test), в чисельнику якого стоять виключно високоліквідні активи:

$$K_n = \frac{C + P + D}{Kk}, \quad (8.9)$$

- де **C** – грошові кошти підприємства;
P – високоліквідні цінні папери;
D – поточна дебіторська заборгованість;
Kk – поточна кредиторська заборгованість.

Ключова ідея цього показника в тому, щоб оцінити вірогідність короткотермінових зобов'язань на випадок серйозних фінансових труднощів, виходячи з припущення, що товарно-матеріальні запаси не являють собою ніякої цінності.

Належна увага в міжнародній практиці аналізу приділяється розробці фінансової політики суб'єкта господарювання, взаємозв'язку фінансової стратегії та тактики. Зокрема, в Методичних рекомендаціях по розробці фінансової політики підприємств Мінекономіки Росії *стратегічними завданнями розробки фінансової політики* визначено:

- оптимізацію структури капіталу;
- досягнення прозорості фінансово-економічного стану для учасників, інвесторів, кредиторів;
- забезпечення інвестиційної привабливості;
- створення ефективного механізму управління підприємством;
- використання ринкових механізмів залучення фінансових ресурсів. Заходами в рамках виконання перелічених завдань є: проведення ринкової оцінки активів, розробка програм по скороченню кредиторської заборгованості та негрошових розрахунків, *проведення аналізу фінансового стану*, проведення інвентаризації майна та здійснення оптимальної реструктуризації майнових активів.

Міжнародна практика управлінської політики з метою оптимізації фінансового стану передбачає першочергове проведення наступних заходів:

- вибір оптимальної облікової політики (в питаннях амортизації необоротних активів, списання запасів, нарахування резервів сумнівних та безнадійних боргів та ін.);
- розрахунок потреби в ресурсах;
- управління оборотними активами, кредиторською заборгованістю з метою контролю черговості термінів фінансування

- активів (для цього обираються існуючі в практиці способи – хеджування, фінансування за визначеними першочерговими термінами);
- розробку довготермінової стратегії у вигляді бізнес – плану, передбачивши в ньому аналіз споживчого ринку, маркетингові дослідження на 3-5 років, розділи виробничо-технологічної, інноваційної та кадрової політики тощо [38, с.231].

Питання для контролю

1. З чого складається дохід від операційної діяльності?
2. Які доходи вважають фінансовими, іншими доходами та результатами надзвичайних подій?
3. Наведіть умови визнання доходу від операційної діяльності.
4. Що являє собою пасивний дохід?
5. Які витрати вважаються витратами звітного періоду?
6. Перерахуйте види витрат операційної діяльності.
7. Який порядок реформації фінансових результатів?
8. За допомогою яких критеріїв можна оцінити фінансову стійкість підприємства?
9. Опишіть чотири типи фінансової стійкості відповідно до забезпеченості запасів варіантами фінансування.
10. Які ви знаєте відносні показники фінансової стійкості?
11. Що необхідно забезпечити за результатами аналізу фінансової стійкості?
12. Охарактеризуйте сутність фінансової рівноваги.
13. Назвіть складові системи показників, що використовуються господарюючим суб'єктом у міжнародній практиці для аналізу діяльності.
14. Як у міжнародній практиці визначається коефіцієнт поточної активності підприємства?
15. Перелічіть заходи для оптимізації фінансового стану, які передбачає міжнародна практика управлінської політики.

РОЗДІЛ 9.

ОКРЕМІ ПИТАННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ

9.1. Організація обліку біологічних активів

Довгострокові біологічні активи тваринництва

Довгострокові біологічні активи тваринництва (ДБАТ) – це тварини, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільгосппродукцію та\або додаткові біологічні активи, іншим чином приносити економічні вигоди протягом періоду, що перевищує 12 місяців, крім тварин на вирощуванні та відгодівлі (п. 4 П(С)БО 30 «Біологічні активи»).

Об'єкти бухгалтерського обліку ДБА тваринництва:

- корови і бики-плідники;
- свиноматки і кабани-плідники;
- вівцематки і барани-плідники;
- конематки та жеребці.

ДБАТ, залежно від їх оцінки, обліковуються на субрахунках [52]:
163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, оцінені за справедливою вартістю»;

164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, оцінені за первісною вартістю».

По дебету цих рахунків відображають надходження ДБА тваринництва, а по кредиту – їх вибуття.

При зарахуванні на баланс ДБА оцінюються за вартістю, яка залежить від джерел надходження тварин на підприємство:

- придбання за плату – за первісною вартістю;
- безоплатне отримання – за справедливою вартістю;
- внесок до статутного капіталу – за погодженою справедливою вартістю;
- обмін на подібні або неподібні активи – за справедливою вартістю переданого БА, або за справедливою вартістю переданого БА, збільшеною (зменшеною) на суму грошових коштів, які підлягають сплаті (отриманню) за обмінною операцією;

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

- переведення зі складу поточних біологічних активів – за справедливою вартістю БА на дату їх переведення, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

Витрати на придбання ДБАТ і вартість тварин, що надійшли до основного стада з групи молодняку, відображаються на субрахунку 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів».

Порядок відображення господарських операцій з надходження ДБАТ наведено в таблиці 9.1.

Таблиця 9.1

Кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку
типових господарських операцій з надходження ДБАТ

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Придбання ДБА тваринництва за плату			
1	Перерахований аванс постачальнику згідно з угодою купівлі-продажу за тварин основного стада	371	311
2	Відображений податковий кредит з ПДВ на підставі податкової накладної	641	644
3	Відображені витрати на придбання ДБА тваринництва	155	631
4	Оприбутковані тварини в основне стадо за первісною вартістю на підставі акта	164	155
5	Відображені розрахунки з ПДВ	644	631
6	Проведене зарахування заборгованостей	631	371
Отримання ДБА тваринництва безоплатно і як внесок до статутного капіталу			
1	Відображена вартість безоплатно отриманих ДБА тваринництва за справедливою вартістю	163	424
2	Відображені витрати на доставку безоплатно отриманих ДБА тваринництва власним транспортом	155	23
3	Віднесені транспортні витрати на вартість ДБА тваринництва	163	155

РОЗДІЛ 9.

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
4	Відображена заборгованість засновника – платника ПДВ із внеску до статутного капіталу підприємства	46	40
5	Отримані і оприбутковані від засновника ДБА тваринництва	163	46
6	Відображений податковий кредит з ПДВ (на підставі накладної)	641	46
Придбання ДБА тваринництва в обмін на запаси			
1	Відвантажене зерно ячменю згідно з угодою міні в обмін на тварин основного стада	361	701
2	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	701	641
3	Списана собівартість зерна ячменю (купованого)	901	208
4	Відображені витрати на придбання тварин основного стада	155	631
5	Відображений податковий кредит з ПДВ (на підставі податкової накладної)	641	631
6	Оприбутковані тварини до складу ДБА	163	155
7	Проведене зарахування заборгованостей	631	361
Надходження тварин в основне стадо зі складу поточних біологічних активів			
1	Переведений молодняк тварин до складу ДБА тваринництва	155	212
2	Оприбутковані тварини в основне стадо	163	155

Витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями біологічних активів, визнаються витратами основної діяльності, їх облік ведеться відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» за об'єктами обліку ДБА. У бухгалтерському обліку ці витрати відображаються на окремих субрахунках рахунка 23 «Виробництво». Витрати на утримання ДБАТ обліковуються за дебетом субрахунку 232 «Тваринництво» в розрізі статей затрат, установленими підприємством і відображеними в наказі про облікову політику (корми, біопрепарати, послуги допоміжних виробництв, амортизація ДБАТ, загально виробничі витрати, затрати на утримання основних засобів тощо).

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

Субрахунок 232 закривається після відображення доходів (витрат) від первісного визнання біологічних активів і сільгосппродукції (сума різниці між вартістю, визначеною за справедливими цінами отриманих додаткових біологічних активів і сільгосппродукції, та витратами, пов'язаними з біологічними перетвореннями ДБА). Відображення витрат в обліку на утримання тварин основного стада наведено в табл.9.2.

Таблиця 9.2

Облік витрат на утримання тварин основного стада

№ з\п	Зміст операції	Бухгалтерський облік	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Списані куповані корми, вітаміни, ветпрепарати на утримання тварин основного стада	232	208
2	Нараховані заробітна плата обслуговуючому персоналу та страхові внески	232	65,661
3	Відображений знос приміщення і обладнання	232	131
4	Відображений знос ДБА тваринництва, що обліковуються за первісною вартістю	232	134
5	Списані послуги допоміжних виробництв	232	235
6	Відображена вартість електроенергії, отриманої для освітлення приміщення	232	631
7	Відображений податковий кредит з ПДВ	641	631
8	Розподілені загальновиробничі витрати	232	912
9	Оприбуткований приплід тварин за справедливою вартістю	212	232
10	Оприбуткована сільгосппродукція (молоко, вовна, гній тощо) за справедливою вартістю	272	232
11	Визначені витрати від первісного визнання додаткових БА і сільгосппродукції в кінці звітної періоду	940	232

РОЗДІЛ 9.

ДБАТ, що обліковуються в бухгалтерському обліку за справедливою вартістю, не амортизуються. Амортизація нараховується тільки на ті ДБА справедливої вартості яких визначити неможливо, оскільки вони обліковуються за первісною вартістю.

Амортизація ДБА нараховується в бухгалтерському обліку щомісяця згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» протягом строку їх корисного використання, метод амортизації ДБАТ (що обліковуються за первісною вартістю) вибирається підприємством самостійно і відображається в наказі про облікову політику.

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку нарахування амортизації ДБАТ наведено в таблиці 9.3.

Таблиця 9.3

Облік амортизації довгострокових біологічних активів тваринництва

№ з\п	Зміст операції	Бухгалтерський облік	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Нарахована амортизація (нарахований знос) на об'єкти ДБА тваринництва, що обліковуються за первісною вартістю	23	134
2	Списана сума нарахованого зносу при вибутті ДБА або при їх переведенні зі складу ДБА тваринництва, що обліковуються за первісною вартістю, до складу ДБА, що обліковуються за справедливою вартістю	134	164

Вартість ДБАТ може змінюватися протягом строку їх корисного використання. Це, зокрема, відбувається в результаті переоцінки таких активів на дату балансу; зменшення їх корисності.

ДБАТ на дату проміжного річного балансу відображаються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Якщо справедливої вартості таких активів визначити неможливо, їх обліковують за первісною вартістю – але до початку того періоду, в якому стане можливим визначити їх справедливої вартості.

Механізм зміни вартості ДБА тваринництва наведено в таблиці 9.4.

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

Таблиця 9.4

Зміна вартості довгострокових біологічних активів тваринництва

№ з\п	Зміст операції	Бухгалтерський облік	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображені результати від зміни справедливої вартості ДБА тваринництва, що надійшли в поточному році: - дооцінка	163	710
	- уцінка	940	163
2	Відображені втрати від зменшення корисності ДБА тваринництва, оцінюваних за первісною вартістю	975	134
3	Відображене відновлення корисності ДБА (що оцінювалися за первісною вартістю) після усунення причин попереднього зменшення їх корисності	134	746
4	Переведений об'єкт ДБА тваринництва (що оцінюється за первісною вартістю) до складу ДБА тваринництва (що оцінюються за первісною вартістю з подальшою переоцінкою, див. операцію №1) - залишкова вартість об'єкта	163	164
	- сума зносу	134	164

Вибуття тварин із складу ДБА, зокрема, пов'язано з їх продажем, невідповідністю критеріям визнання довгостроковим активом. Тварин у таких випадках вибраковують з основного стада і переводять до складу поточних біологічних активів для подальшої відгодівлі (або без відгодівлі) з метою реалізації на м'ясо.

Операції з вибуття ДБАТ наведено в таблиці 9.5.

РОЗДІЛ 9.

Таблиця 9.5

Облік вибуття довгострокових біологічних активів тваринництва

№ з\п	Зміст операції	Бухгалтерський облік	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Реалізація ДБА тваринництва покупцям (крім переробних підприємств)			
1	Відображений дохід від реалізації ДБА тваринництва, що обліковуються за справедливою вартістю	361	701
2	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	701	641
3	Списана собівартість проданих ДБА тваринництва, що дорівнює їх справедливій вартості	901	163
4	Відображений дохід від реалізації ДБА тваринництва, що обліковуються за первісною вартістю	361	742
5	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	742	641
6	Списаний знос реалізованих ДБА тваринництва, що обліковуються за первісною вартістю	134	164
7	Списана залишкова вартість ДБА тваринництва	972	164
Вибракування тварин з основного стада			
1	Списаний знос ДБА тваринництва, що обліковуються за первісною вартістю	134	164
2	Списана залишкова вартість вибракунаних тварин	976	164
3	Оприбутковані вибракунані тварини до групи відгодівлі за справедливою вартістю	212	746
4	Переведені до групи відгодівлі ДБА тваринництва (що обліковуються за справедливою вартістю), які були вибракунані з основного стада	212	163

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

Довгострокові біологічні активи у садівництві та виноградарстві

Галузі садівництва та виноградарства базуються на вирощуванні плононосних багаторічних насаджень: насіннячкових культур (яблунь, груш), кісточкових (слив, вишень, абрикос), ягідників, виноградників тощо. Такі насадження належать до довгострокових біологічних активів рослинництва (ДБАР), облік яких ведеться відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Для оформлення господарських операцій сільгоспприємства можуть користуватися такими первинними документами як: акт на витрачання насіння та садивного матеріалу, акт про використання мінеральних, органічних і бактерійних добрив, отрутохімікатів і гербіцидів, обліковий лист тракториста-машиніста, дорожній лист трактора, обліковий лист праці та виконаних робіт, акт приймання багаторічних насаджень і передачі їх в експлуатацію тощо. Дозволено також застосовувати самостійно розроблені форми із зазначенням обов'язкових реквізитів.

Витрати, понесені підприємством на створення садів, виноградників та ягідників обліковуються за дебетом субрахунку 155 «Придбання (виготовлення) довгострокових біологічних активів» (табл. 9.6).

Таблиця 9.6

Відображення операцій з надходження довгострокових біологічних активів рослинництва на рахунках бухгалтерського обліку

№ з\п	Зміст операції	Бухгалтерський облік	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Витрати на створення ДБА рослинництва на підприємстві та вирощування до досягнення ними зрілого віку			
1	Використано насіння, саджанці, добрива, засоби захисту рослин сторонніх організацій	155	208
2	Нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим створенням ДБАР	155	661
3	Нараховано внески на фонд заробітної плати цих працівників	155	65

РОЗДІЛ 9.

№ з\п	Зміст операції	Бухгалтерський облік	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
4	Створено забезпечення для майбутньої виплати відпускних	155	471
5	Використано посадковий матеріал власного виробництва	155	27
6	Передано в експлуатацію малоцінні і швидкозношувані предмети, які використовуються при створенні ДБАР	155	22
7	Надано послуги власними допоміжними виробництвами	155	23
8	Надано послуги постачальниками	155	63
9	Нараховано амортизацію на необоротні активи	155	131-133
10	Включено витрати на відрядження до складу витрат на створення ДБАР	155	372
Надходження незрілих ДБА рослинництва			
1	Оприбутковано незрілий ДБАР за первісною вартістю (сумою витрат на його створення)	166	155
2	Оприбутковано незрілий ДБАР за справедливою вартістю 40 000 грн., витрати на створення якого становили 35 000 грн.	165	155
	Відображено дохід від первісного визнання незрілого ДБАР (40 000 грн.-35 000 грн.)	155	710
3	Оприбутковано незрілий ДБАР за справедливою вартістю 30 000 грн., витрати на створення якого становили 35 000 грн.	165	155
	Відображено дохід від первісного визнання незрілого ДБАР (35 000 грн.-30 000 грн.)	940	155

Облік затрат на закладку та вирощування незрілих довгострокових активів рослинництва ведеться відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» за статтями витрат, установленими Методичними рекомендаціями з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції

(робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Мінагрополітики від 18.05.01 р. №132 для рослинництва (витрати на оплату праці, насіння та садивний матеріал, паливо та мастильні матеріали, добрива, засоби захисту рослин, роботи та послуги, а також інші прямі витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат, зокрема плата за оренду земельних і майнових паїв, загальновиробничі витрати) [51].

Після закінчення робіт із закладки насаджень комісія, призначена наказом керівника підприємства, повинна здійснити огляд і приймання насаджень, оформити акт приймання багаторічних насаджень до складу незрілих ДБАР. Разом з технічною документацією акт передається до бухгалтерії.

На підставі акта багаторічні насадження прибуткують до складу незрілих ДБАР, які залежно від оцінки обліковуються:

- або на рахунку 165 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю»;
- або на рахунку 166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю».

Затрати на вирощування незрілих ДБАР аж до їх переведення до групи зрілих обліковуються у складі капітальних інвестицій також на рахунку 155 списуються зазвичай у кінці року на збільшення вартості незрілих ДБАР (за дебетом рахунків 165 або 166).

Затрати на утримання плодоносних багаторічних насаджень, прийнятих в експлуатацію, тобто зрілих ДБАР, відносяться до складу витрат виробництва і відображаються за дебетом окремого субрахунку 231 «Рослинництво».

Отримана сільськогосподарська продукція (плоди, ягоди), а також додаткові БА (живці, чубуки) прибуткують на баланс за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати продажу витрати (п. 9 та 12 П(С)БО 30). Ця операція супроводжується проведенням Дт 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» – Кт 231 «Рослинництво». При цьому виникають доходи (витрати) від первісного визнання, які відображаються як інший операційний дохід (субрахунок 710) або інші витрати від операційної діяльності (субрахунок 940).

Переведення незрілих ДБАР до складу плодоносних здійснюється після досягнення багаторічними насадженнями експлуатаційного віку, тобто товарного плодоносіння виноградників, садів та ягідників.

При переведенні незрілих ДБАР до складу плодоносних складається акт приймання багаторічних насаджень і передачі їх в експлуатацію, який підписується членами приймальної комісії та затверджується керівником підприємства.

Облік зрілих (плодоносних) ДБАР ведеться залежно від їх оцінки:

- або на рахунку 161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю»;
- або на рахунку 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінюються за первісною вартістю».

Амортизація в бухгалтерському обліку нараховується тільки на зрілі ДБАР, які обліковуються за первісною вартістю згідно з П(С) БО 7, із застосуванням методів, передбачених для основних засобів.

Податковий облік витрат

Витрати на придбання, закладку і вирощування багаторічних насаджень до початку плодоносіння підлягають амортизації за правилами податкового обліку (пп. 8.1.2 Закону про прибуток, далі – Закон).

Для нарахування амортизації ці витрати відносяться до основних фондів (ОФ) групи 3 (пп. 8.2.2 Закону). Облік балансової вартості даних ОФ ведеться за сукупною балансовою вартістю групи незалежно від часу їх введення в експлуатацію (пп. 8.3.5 Закону).

Отже, витрати на створення садів і виноградників (до початку плодоносіння), понесені підприємством протягом кварталу, що передував розрахунковому, починають амортизуватися у складі балансової вартості ОФ групи 3 в розрахунковому кварталі.

Зазначимо, що окремий податковий облік балансової вартості багаторічних насаджень не ведеться.

Сума амортизації визначається поквартально шляхом застосування норм амортизації до балансової вартості вказаних ОФ на початок розрахункового періоду.

Норми амортизації на квартал становлять:

- 3,75% – для витрат, понесених (нарахованих) платником податку до 01.01.04 р;
- 6% – для витрат, понесених (нарахованих) платником податку після 01.01.04 р.

Амортизація ОФ групи 3 нараховується до досягнення балансової вартості групи нульового значення (пп. 8.3.8 Закону).

Витрати на утримання багаторічних плодоносних насаджень відносяться до складу валових витрат (ВВ) звітної періоду (пп. 8.1.3 Закону).

Бюджетне цільове фінансування

Фінансування витрат на розвиток указаних галузей здійснюється відповідно до п. 4 Порядку №587 [88].

Бюджетні кошти виділяють суб'єктам господарювання (СГ) незалежно від організаційно-правової форми та форми власності, які займаються виноградарством, садівництвом і хмелярством. Виняток становлять СГ, які визнані банкрутами, проти яких порушено справу про банкрутство та які мають більше ніж піврічну заборгованість зі слати податків і зборів до бюджету та державних цільових фондів.

Облік цільового фінансування виноградарства та садівництва ведеться відповідно до П(С)БО 15 «Дохід» (п. 18). Оскільки витрати на закладку і вирощування насаджень до початку плодоносіння включаються до складу капітальних інвестицій, цільове фінансування визнається доходом протягом періоду корисного використання плодоносних виноградників, садів і ягідників (зрілих ДБАР). Сума доходу розраховується пропорційно:

- сумі нарахованої амортизації вказаних ДБАР, якщо вони обліковуються за первісною вартістю;
- частці доходів від цільового фінансування, що припадає на цей період, виходячи із строку корисного використання зрілих ДБАР, якщо вони обліковуються за справедливою вартістю.

Для обліку коштів цільового фінансування застосовується рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження». За кредитом рахунка відображається надходження коштів, за дебетом – їх використання, визнання доходом і повернення невикористаних сум.

Згідно з пп. 4.1.6 Закону про прибуток дотації та субсидії, отримані платником податку на прибуток з бюджету, включаються до валових доходів (ВД).

Як впливає з роз'яснень ДПАУ (Лист №1453), до складу ВД відносяться бюджетні кошти, отримані як поточні трансферти [43].

Оскільки бюджетні кошти на розвиток виноградарства і садівництва виділяються за КЕКВ 1350, тобто відносяться до поточних трансфертів, вони також включаються до складу ВД.

Віднесення бюджетних коштів на ВД дозволяє їх одержувачам амортизувати витрати (у тому числі ті, що компенсуються з бюджету) на закладку і вирощування багаторічних насаджень до початку плодоносіння у складі сукупної балансової вартості ОФ групи 3.

При надходженні бюджетних коштів податкові зобов'язання з ПДВ не виникають, оскільки такі операції не є поставкою товарів (послуг).

СГ, що отримали бюджетні кошти, не втрачають права на податковий кредит в частині сум ПДВ, сплачених при придбанні товарів (послуг) для провадження господарської діяльності у виноградарстві та садівництві (пп. 7.4.1 Закону про ПДВ).

Суми ПДВ, сплачені при придбанні товарів (послуг) за рахунок отриманих бюджетних коштів, включаються до складу податкового кредиту у загальному порядку (Лист № 1453).

Облік поточних біологічних активів

Для обліку поточних біологічних активів призначений активний рахунок 21 «Поточні біологічні активи».

За дебетом рахунку 21 «Поточні біологічні активи» відображається надходження (оприбуткування зернових, технічних, овочевих та інших культур тощо, приплоду молодняку продуктивної й робочої худоби, вибракунаних з основного стада тварин для подальшої відгодівлі або реалізації без відгодівлі) поточних біологічних активів; приріст живої маси молодняку тварин, за кредитом – вибуття поточних біологічних активів унаслідок передачі на переробку, продаж, безоплатної передачі тощо.

На субрахунку 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю» ведеться облік наявності та руху поточних біологічних активів рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Аналітичний облік ведеться за видами (культурами) поточних біологічних активів рослинництва (посіви зернових, технічних, овочевих тощо).

На субрахунку 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю» ведеться облік наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Аналітичний облік ведеться за видами (групами) поточних активів тваринництва (молодняк тварин на вирощуванні, тварини на відго-

дівлі, птиця, звірі, кролі, сім'ї бджіл, доросла худоба, що вибракувана з основного стада, тощо).

На субрахунку 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю» ведеться облік наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо, унаслідок чого їх оцінка здійснена відповідно до П(С)БО 9 «Запаси». Аналітичний облік ведеться за видами (групами) поточних біологічних активів тваринництва.

Витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями біологічних активів, відображуються на дебеті рахунку 23 «Виробництво» у кореспонденції з кредитом рахунків обліку активів і зобов'язань. Як тільки визначення справедливої вартості таких біологічних активів стає можливим, їх відображують за дебетом субрахунку 211 і кредитом рахунку 231 «Рослинництво». Втрати від первісного визнання відображують на дебеті субрахунку 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» і кредиті субрахунку 231, дохід – на дебеті субрахунку 231 і кредиті субрахунку 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю». На початку збирання врожаю вартість біологічних активів рослинництва списують з кредита субрахунку 211 в дебет субрахунку 231.

Сільськогосподарську продукцію при первісному визнанні, за винятком приросту живої маси молодняка тварин, відображають на дебеті рахунку 27 і кредиті рахунку 23. На вартість приросту живої маси дебетують рахунок 21 (субрахунки 212, 213) і кредитують рахунок 232 «Тваринництво».

Додаткові біологічні активи рослинництва при первісному визнанні відображають аналогічно як і сільськогосподарську продукцію, тобто на дебеті рахунку 27 і кредиті рахунку 23. При первісному визнанні додаткових біологічних активів тваринництва дебетують рахунок 21 (субрахунки 212, 213) і кредитують рахунок 23.

Втрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів відображують на дебеті субрахунку 940 і кредиті рахунку 23, дохід – на дебеті рахунку 23 і кредиті субрахунку 710. В кінці року проводять коригування суми доходів і витрат. На суму перевищення фактичних доходів, визначених в кінці року, над сумою доходів, віднесеною протягом року, роблять додатковий запис: дебет рахунку 23 і кредит субрахунку 710. При перевищення

РОЗДІЛ 9.

доходів, віднесених протягом року над сумою фактичних доходів, визначених в кінці року, різницю відображають теж на дебеті рахунку 23 і кредиті субрахунку 710 але методом «червоне сторно».

Аналогічно проводять коригування суми витрат. На суму перевищення фактичних витрат, визначених в кінці року, над сумою витрат, віднесених протягом року, роблять додатковий запис: дебет субрахунку 940 і кредит рахунку 23. На суму перевищення витрат, віднесених протягом року, над сумою фактичних витрат, визначених в кінці року, теж дебетують субрахунок 940 і кредитують рахунок 23, але запис проводять методом «червоне сторно».

Синтетичний облік поточних біологічних активів тваринництва, при використанні журнально-ордерної форми обліку, сільськогосподарські підприємства ведуть в Журналі-ордері №9 с.-г. та відомості до нього.

Кореспонденція рахунків за рухом поточних біологічних активів тваринництва узагальнена в таблиці 9.7.

Таблиця 9.7

Типова кореспонденція рахунків по господарських операціях з надходження та вибуття поточних біологічних активів тваринництва

№ з\п	Зміст операції	Бухгалтерський облік	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Надходження поточних біологічних активів тваринництва (ПБАТ)			
1	Поставлено на відгодівлю тварини, вибракувані з основного стада	21	163,164
2	Оприбутковано приплід тварин	21	23
3	Оприбутковано приріст живої маси тварин	21	23
4	Відображено витрати з доставки куплених тварин на підприємство власним автотранспортом	21	23
5	Оприбутковано молодняк тварин, придбаний підзвітною особою	21	372
	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	372
6	Надійшов молодняк тварин у рахунок погашення заборгованості за претензіями	21	374

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

№ з\п	Зміст операції	Бухгалтерський облік	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
7	Відшкодована винними особами нестача молодняка тварин аналогічними тваринами	21	375
8	Отримано молодняк тварин від засновника підприємства як внесок до статутного капіталу	21	46
9	Оприбутковано молодняк тварин від постачальників	21	631
	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631
10	Списано вартість транспортних послуг сторонніх організацій на придбання молодняка тварин	21	685
	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	685
11	Отримано безоплатно молодняк тварин	21	718
12	Оприбутковано раніше не враховані на балансі тварини, а також їх надлишки, виявлені при інвентаризації	21	719
Облік вибуття ПБАТ			
1	Передано молодняк тварин як внесок до статутного капіталу:		
	– за обліковими цінами	14	21
	– на різницю між балансовою і справедливою вартістю за умови, що балансова вартість менша справедливої	14	746
2	Переведено молодняк тварин до складу довгострокових біологічних активів	155	21
	Зараховано до складу ДБА продуктивні тварини	163	155
3	Пред'явлена постачальникам претензія по молодняку тварин, що оприбуткований на підприємство	374	21
2	Списано на реалізацію собівартість тварин за обліковими цінами	901	21
	Нараховано дохід від реалізації ПБАТ	361	701
	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	701	641

РОЗДІЛ 9.

№ з\п	Зміст операції	Бухгалтерський облік	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
3	Передано молодняк тварин працівникам у рахунок оплати праці:		
	– за обліковими цінами	901	21
	– за цінами реалізації	66	701
	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	701	641
4	Виявлена нестача молодняка тварин при інвентаризації	947	21
5	Передано молодняк тварин безоплатно іншим підприємствам	949	21
	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	949	641
6	Списано тварини загиблі внаслідок стихійного лиха	991	21

9.2. Організація обліку діяльності державних підприємств

Підприємства державного та комунального секторів економіки – підприємства, що діють на основі лише державної або комунальної власності, а також господарські товариства, державна або комунальна частка у статутному капіталі яких перевищує п'ятдесят відсотків чи становить величину, яка забезпечує державі або органам місцевого самоврядування право вирішального впливу на їх господарську діяльність. Концептуальні основи організації обліку для таких підприємств регламентовано Положенням про порядок бухгалтерського обліку активів та операцій підприємствами державного, комунального секторів економіки та господарськими організаціями, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності (далі – Положення) [85].

Особливістю господарювання підприємств державного та комунального секторів економіки є підтримка держави у вигляді надання бюджетного цільового фінансування на виконання окремих програм (заходів, проектів) та/або закріплення в статутному фонді державної частки (у вигляді майна, коштів, цінних паперів). Це обумовлює низку завдань до організації бухгалтерського обліку – реалізації методів

обліку з метою отримання достовірної та своєчасної інформації про діяльність підприємства для здійснення контролю за раціональним та цільовим використанням державних активів.

Ефективність реалізації державних завдань тісно пов'язана з фінансовою стабільністю підприємства, успішним виконанням ним своїх статутних завдань в цілому. Відтак концептуальні основи організації обліку для зазначених юридичних осіб не мають суттєвих відмінностей та регламентовані Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» [18].

Враховуючи необхідність в одержанні оперативної та достовірної інформації за результатами державної підтримки (особливо за операціями, що мають цільове фінансування з бюджету), складові методу мають ряд особливостей:

1. **Документування**, зокрема, передбачає затверджену на підприємстві внутрішню звітність за виконаннями етапів програм (проектів), що мають цільове бюджетне фінансування відповідно до кошторисів. Перелік осіб з правом підпису документів за операціями з використанням державних ресурсів затверджується керівником підприємства.
2. **Інвентаризацію** бажано поводити, крім визначених в загальному порядку випадків, на кінець звітного періоду, в якому відбулось інтенсивне списання державних активів з балансового обліку.
3. **Оцінка майна та зобов'язань** повинна ґрунтуватись на документальному підтвердженні. Професійне судження бухгалтера щодо визнання справедливої вартості, чистої реалізаційної вартості державних активів доцільно підкріплювати висновками зовнішніх професійних відповідних структур або матеріалами із офіційних видань.
4. **Використання синтетичних та аналітичних рахунків** передбачає: відокремлення обліку результатів діяльності, що має цільове бюджетне фінансування; достатній рівень аналітичного обліку для проведення внутрішнього контролю.

В першу чергу, мова йде про введення аналітичних субрахунків за рахунками 48 «Цільове фінансування», 949 «Інші витрати операційної діяльності», 791 «Результат операційної діяльності» в розрізі програм (проектів, заходів).

РОЗДІЛ 9.

До особливостей відображення на рахунках бухгалтерського обліку окремих операцій підприємств державного та комунального секторів економіки можна віднести наступні операції [85]:

А) Визнання в обліку необоротних матеріальних активів, що передаються підприємству понад розмір статутного капіталу (в тому числі безоплатне надходження), обліковується за кредитом рахунка 425 «Інший додатковий капітал»: Дт10,11,12 – Кт425.

Б) На суму нарахованої амортизації зазначених вище необоротних активів визнається дохід, який відображається за дебетом рахунка 425 «Інший додатковий капітал» та кредитом рахунка 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів».

В) При передачі таких необоротних активів за рішенням органу приватизації чи іншого уповноваженого органу залишкова вартість об'єктів, що передаються, відображається за кредитом субрахунка 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» і дебетом субрахунка 425 «Інший додатковий капітал».

Г) Суму пайової участі підприємства у фінансуванні витрат, пов'язаних з утриманням безоплатно переданих об'єктів житлового фонду та інших об'єктів соціальної інфраструктури доцільно відображати за дебетом субрахунка 949 «Інші витрати операційної діяльності» і кредитом рахунка 685 «Розрахунки з іншими кредиторами», а по мірі фінансування кредитувати рахунок 31 «Рахунки в банках» (Положення регламентує пряме кредитування рахунку 31).

Д) Гудвіл, що виник в процесі приватизації (корпоратизації), не амортизується. Повністю або частково він може бути списаний за рішенням уповноваженого органу влади із відображенням за дебетом рахунка 45 «Вилучений капітал» та кредитом рахунка 19 «Гудвіл». Після внесення змін до установчих документів щодо зменшення розміру статутного капіталу підприємства на вартість списаного гудвілу – дебет рахунка 40 «Статутний капітал» та кредит рахунка 45 «Вилучений капітал».

Е) Спрямування державними підприємствами частини чистого прибутку на формування фондів на квартальну і річну дату балансу відображається за дебетом субрахунка 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» і кредитом субрахунка 426

«Фонди спеціального призначення». До бюджету належна сума прибутку відповідно до чинного законодавства обліковується за дебетом рахунка 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» і кредитом рахунка 641 «Розрахунки за податками». Відрахування за рахунок чистого прибутку у централізований фонд органу управління підприємством відповідно до чинного законодавства або установчих документів – за дебетом субрахунка 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» і кредитом субрахунка 682 «Внутрішні розрахунки».

5. Щодо **калькулювання**, то елементи витрат, які формують собівартість готової продукції (наданих послуг), за економічною сутністю є прямими та загальновиробничими витратами, затверджується додатком до наказу про облікову політику. Особливо ці питання потребують контролю при визначенні розміру відрахувань від чистого прибутку, розрахованого згідно принципів П(С)БО, встановленні державних дотацій на окремі види реалізації. Облік собівартості реалізації продукції та\або послуг в такому випадку доцільно здійснювати із введенням субрахунків аналітичного обліку до рахунка 90 «Собівартість реалізації».
6. **Узагальнення даних бухгалтерського обліку у формах звітності** підприємств-одержувачів бюджетних коштів та підприємств, що володіють державними активами, готується за принципами П(С)БО, для підприємств, що використовують бюджетне фінансування – як за принципами національних облікових стандартів, так і у відповідності до наказів Головного управління Державного казначейства України. Визнання фінансових результатів за програмами, що мають бюджетне фінансування за касовим методом унеможливило співставлення показників відповідних форм звітності з показниками інших форм фінансової звітності, які подають підприємства-одержувачі бюджетних коштів, тому основним джерелом аналізу господарської діяльності для підприємств державної та комунальної секторів економіки є Ф№1 «Баланс», Ф№2 «Звіт про фінансові результати» (в яких списання на дохід отриманого цільового фінансування здійснюється методом нарахування пропорційно понесеним витратам за відповідними операціями).

Фінансовий план державного підприємства

Відповідно до наказу Міністерства економіки України №173 [54] фінплан державного підприємства складається на рік і має забезпечувати отримання чистого прибутку, *розмір якого не може бути меншим за фактично досягнутий показник попереднього року*. Фінансовий план відображає джерела формування коштів та напрями їх використання з метою забезпечення діяльності і розвитку підприємства, а також виконання його зобов'язань. Зміни до затвердженого фінплану можуть вноситися не більше двох разів протягом планового року.

Органи, уповноважені управляти державним майном або корпоративними правами держави, у місячний строк здійснюють аналіз проекту фінансового плану підприємства з обов'язковим порівнянням результатів його фінансово-господарської діяльності за два попередні роки, готують висновок та подають фінансовий план підприємства на погодження Міністерству фінансів України.

Звіт про виконання фінплану надається органам, уповноваженими управляти держмайнмом або корпоративним правами держави, щокварталу у строки, установлені для подання фінансової звітності. Державне підприємство створює переважно 2 фонди, *різні за джерелами формування: фонд розвитку виробництва та фонд матеріального заохочення*.

Спрямування державними підприємствами частини чистого прибутку на кварталну і річну дату балансу відображається:

На розвиток виробництва — за дебетом субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» і кредитом субрахунку 426 «Фонди спеціального призначення», рахунок третього порядку 4261 «Фонд розвитку виробництва». Здійснені за рахунок цього фонду капітальні інвестиції (придбання, створення, модернізація, модифікація, реконструкція, добудова, дообладнання тощо необоротних активів) відображаються за дебетом субрахунку 4261 і кредитом субрахунку 4262 «Використання фонду розвитку виробництва».

На матеріальне заохочення — за дебетом субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» і кредитом субрахунку 426 «Фонди спеціального призначення», рахунок третього порядку 4263 «Фонд матеріального заохочення». Здійснені за рахунок цього фонду

виплати працівникам відображаються за дебетом субрахунку 4263 і кредитом субрахунку 66 «Виплати працівникам».

На створення інших фондів – за дебетом субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» і кредитом субрахунку 426 «Фонди спеціального призначення», рахунок третього порядку 4264 «Інші фонди». Використання інших фондів відображаються за дебетом субрахунку 4263 і кредитом субрахунку 4264 «Використання інших фондів».

До бюджету належна сума прибутку відповідно до чинного законодавства – за дебетом рахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» і кредитом рахунку 641 «Розрахунки за податками».

Відрахування у централізований фонд (за рахунок чистого прибутку) органу управління підприємством відповідно до чинного законодавства або установчих документів – за дебетом субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» і кредитом субрахунку 682 «Внутрішні розрахунки».

Відрахування до державного бюджету від чистого прибутку

Відрахування до державного бюджету від чистого прибутку (доходу) здійснюються державними, в тому числі казенними підприємствами, акціонерними товариствами тощо у статутному фонді яких державі належать частки (паї, акції) та їх дочірніми підприємствами з частини прибутку (доходу), розрахованого згідно з Положеннями бухгалтерського обліку *відповідно до розміру державної частки у їх статутних фондах*, крім установ кримінально-виконавчої системи [87].

За результатами фінансово-господарської діяльності у січні-лютому 2005 року здійснювались у розмірі 15%. Починаючи з березня 2005 року державними, у тому числі казенними, підприємствами та їх об'єднаннями і дочірніми підприємствами відрахування здійснюються у розмірі 50%, а акціонерними, холдинговими компаніями та іншими суб'єктами господарювання, у статутному фонді яких державі належать частки (акції, паї), та їх дочірніми підприємствами – у розмірі 30% чистого прибутку (доходу), розрахованого згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Вказані відрахування здійснюються на рахунок державного або місцевих бюджетів. Частина прибутку, що залишається у розпорядженні зазначених

підприємств, спрямовується передусім на відтворення основних виробничих фондів, додаткове матеріальне стимулювання їх керівників та найманих працівників.

З 2005 року база оподаткування дещо змінена: *обчислюють за чистим прибутком, беручи до уваги наростаючий підсумок.*

Об'єкт оподаткування визначається на завершальному етапі реформації фінансових результатів. Узагальнення інформації про фінансові результати від звичайної діяльності та надзвичайних подій обліковується на рахунку 79 «Фінансові результати». За кредитом рахунку відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток. Сальдо рахунку при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». В результаті об'єктом оподаткування є позитивне значення рядка 220 *Звіту про фінансові результати (Ф№2) або позитивне значення рядка 190 Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва (Форма 1-м).*

Сума використаного підприємством прибутку списується в межах наявного кредитового сальдо рахунку 441 в дебет цього рахунку, а сума, що перевищує сальдо – в дебет рах.442. Зазначимо, що списання використаного прибутку, відрахування з чистого прибутку на поповнення резервного капіталу, збільшення статутного фонду та нарахування дивідендів здійснюється після відрахувань до державного бюджету.

Приклад 2. За звітний період прибуток державного підприємства від операційної діяльності (сальдо за кредитом рах.791) склав 18000 грн., збитки від фінансових операцій (сальдо за дебетом рах.792) – 4000 грн., прибуток від іншої звичайної діяльності (сальдо за кредитом рах.793) – 2000 грн. За цей же період нараховано податок на прибуток відповідно до Декларації на суму 3000 грн.

Реформацію фінансових результатів з урахуванням відрахувань від чистого прибутку наведено в таблиці 9.8.

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

Таблиця 9.8

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку нерозподіленого прибутку

№ з\п	Зміст операції	Сума, грн.	Дт рахунку	Кт рахунку
1	2		3	4
1.	Формування фінансових результатів від усіх видів діяльності:			
	- списання прибутку операційної діяльності на фінансові результати	18000	791	79
	- списання збитків фінансових операцій на фінансові результати діяльності	4000	79	792
	- списання прибутку від іншої звичайної діяльності на фінансові результати	2000	793	79
2.	Нарахування податку на прибуток	3000	981	641
3.	Списання нарахованого податку на прибуток на фінансовий результат	3000	79	981
Прибуток від господарської діяльності за звітний період: сальдо за Кт79 – 13000 грн (18000+2000-4000-3000)				
4.	Списання прибутку на рахунок нерозподілених прибутків	13000	79	441
5.	Проведені відрахування з чистого прибутку в промірі 50% (13000x0,5)	6500	443	642
6.	Списана сума відрахувань на рахунок нерозподіленого прибутку	6500	441	443
Залишок нерозподіленого прибутку на кінець звітної періоду: сальдо за Кт441 – 6500 грн. (13000-6500)				

Питання для контролю

1. Які критерії віднесення біологічних активів до довгострокових та поточних ?
2. Назвіть особливості обліку поточних витрат, пов'язаних з біологічним перетворенням біологічних активів ?
3. В яких випадках можлива зміна вартості довгострокових біологічних активів ?
4. Як обліковується цільове фінансування виноградарства та садівництва ?
5. Що характерно для обліку витрат в операціях з поточними біологічними активами ?
6. Які особливості господарювання підприємств державного та комунального секторів економіки ?
7. Назвіть особливості застосування державними та комунальними підприємствами складових методу бухгалтерського обліку ?
8. Що являє собою фінплан державного підприємства ?
9. Охарактеризуйте систему відрахування до бюджету від чистого прибутку державного підприємства ?
10. Які фонди та резерви може створювати державне підприємство ?
11. В якому випадку біологічні активи оприбутковуються по справедливій вартості ?
12. Охарактеризуйте списання витрат, пов'язаних з довгостроковими активами, з рахунку 23 ?
13. Як нараховується амортизація довгострокових біологічних активів ?
14. Як розрахувати і відобразити на рахунках бухгалтерського обліку прибуток, що підлягає оподаткуванню за ставкою 30% ?
15. Які особливості використання синтетичних та аналітичних рахунків для обліку діяльності державних підприємств ?

РОЗДІЛ 10.

ОРГАНІЗАЦІЯ ПРАЦІ ПЕРСОНАЛУ, ЗАЙНЯТОГО БУХГАЛТЕРСЬКИМ ОБЛІКОМ, КОНТРОЛЕМ ТА АНАЛІЗОМ

Значна частина працівників управління господарством зайнята бухгалтерським обліком, контролем та аналізом. Це, насамперед, апарат бухгалтерії, контрольної та аналітичної служб. Крім того, багато лінійних працівників з числа керівного складу виконують значну роботу з оформлення бухгалтерських документів, складання звітів про наявність та рух матеріальних цінностей, коштів тощо. Організувати працю людей, зайнятих бухгалтерським обліком, контролем та аналізом господарської діяльності досить складно, оскільки ефективність їх роботи залежить як від правильності виконання обов'язків, так і від методологічної та організаційної узгодженості дій.

Науково-технічний прогрес вносить зміни у характер та зміст праці людей, зайнятих бухгалтерським обліком, контролем та аналізом, зокрема, у професійний поділ праці: збільшується обсяг робіт, що потребують інженерного рівня освіти та знань, виникають нові дільниці та види робіт, пов'язані із застосуванням електронно-обчислювальної техніки, економіко-математичних методів, поглиблюються вимоги до обґрунтування оцінки результатів роботи. *У цих умовах наукова організація праці людей, які виконують бухгалтерський облік, контроль та аналіз, стає об'єктивною потребою і являє собою комплекс організаційних, техніко-економічних, санітарно-гігієнічних, психофізіологічних та естетичних заходів, спрямованих на раціоналізацію облікового, контрольного і аналітичного процесів, створення сприятливих умов праці, розвиток творчих здібностей та суспільної активності працівників.*

Вимоги до організації праці персоналу, зайнятого бухгалтерським обліком, контролем та аналізом, модифікуються під впливом розвитку видів обліку, підвищення ролі контрольної-аналітичних функцій відповідних працівників, активного процесу реформування бухгалтерського обліку у відповідності до міжнародних облікових стандартів, а відтак потребують подальшого вивчення та регламентації.

На сучасному етапі розвитку суспільства до організації роботи працівників обліку, контролю та аналізу ставляться такі вимоги: комплексний підхід; використання нагромаджених наукових знань відповідного напрямку; поглиблення поділу та кооперації праці; чітке обслуговування та своєчасна підготовка робіт; створення найсприятливіших умов для виявлення здібностей кожного працівника у підвищенні своєї кваліфікації та продуктивності праці та ін. [92, с.177].

Безспірним, на наш погляд, є твердження, що реальне зацікавлення та задоволення від виконання своїх обов'язків а, відповідно, досягнення ефективності в роботі приносить раціональна, продумана, наукова організація праці, що передбачає:

- регламентування обов'язків та відповідальності кожного працівника, усунення в їхній роботі невластивих функції та паралелізму, розумне поєднання праці різних виконавців;
- комплексне планомірне вирішення всіх питань організації праці;
- урахування всього передового в певній галузі знань.

Наукова організація праці включає поділ, кооперування, організацію робочих місць, обслуговування їх, створення сприятливих умов праці.

В удосконаленні праці велика роль належить розробці раціональних форм **поділу праці**. Цей поділ має відповідати сучасним умовам роботи, зокрема, технічному рівню озброєності праці, рівню культури виробництва та самого працівника. Форма поділу праці має сприяти зниженню трудових та матеріальних витрат, підвищенню її змістовності, усуненню монотонності, зменшенню стомлюваності та стимулюванню зростання продуктивності.

Сукупність операцій дає змогу умовно виділити організаційні місця трьох рівнів: рівень висококваліфікованих спеціалістів (головний бухгалтер, головний економіст, заступник головного бухгалтера), рівень спеціалістів середнього рівня (старший бухгалтер, старший економіст, керівник відділу внутрішнього контролю, касир), рівень технічних виконавців (бухгалтер, ревізор, комірник та ін.).

Основними ознаками, за якими здійснюється поділ роботи працівників обліку, контролю та аналізу, є предметна дільниця, визначена за типологією: облік, контроль і аналіз в розрізі ресурсів підприємства (в тому числі розрахункових операцій), статей власного капіталу, результатів діяльності.

Для того, щоб забезпечити чітке виконання всіх функцій обліку, контролю та аналізу, необхідно правильно визначити кількісний склад персоналу, організацію структури та підпорядкованості підрозділів.

Поділ праці за видами робіт виражається у тому, що виконавці за характером роботи або змістом процесу праці об'єднуються у групи, а всередині кожної з груп – за кваліфікацією. Залежно від складності робіт, рівня знань та навичок працівників бухгалтерського обліку, контролю та аналізу поділяють на відповідні кваліфікаційні категорії. За цими ознаками елементи облікової, контрольної та аналітичної роботи поділяють і закріплюють за окремими групами працівників, які формують групи (сектори, підгрупи) та посадові місця [92, с.178].

При вирішенні питань поділу праці слід враховувати індивідуальні особливості працівників, а також можливість сприйняття та переробки ними інформації з використанням технічних засобів і обчислювальної техніки. Разом з тим, необхідно створити умови для їх професійного росту. Доцільним є проведення періодичної атестації інженерно-технічних працівників (сьогодні це практикується в більшій мірі в бюджетних установах). Значну роль в цьому питанні відіграє гнучка система преміювання за якісні показники в роботі, затверджена в колективній угоді.

Кооперація облікової, контрольної та аналітичної роботи є результатом її поділу. Чим глибший поділ праці, тим ширше його кооперування, тим зручніше розчленування цих робіт і процесів. Завдання впровадження раціональних форм кооперації праці полягає у планомірному встановленні зв'язків між виконавцями, що усуває дублювання їх функцій, забезпечує взаємозамінність працюючих та суміщення ними певних функціональних обов'язків.

Кооперація праці працівників бухгалтерського обліку, контролю та аналізу здійснюється на двох організаційних рівнях:

- між окремими працюючими, внаслідок чого досягається вузька професійна спеціалізація виконавської роботи з цілеспрямованого забезпечення обліковою, контрольною та аналітичною інформацією управлінського складу;
- між функціональними підрозділами, що знаходить своє відображення у предметній спеціалізації та об'єднанні зусиль при вирішенні складних облікових, контрольних та аналітичних завдань (облік виробничого процесу та калькулювання собівар-

тості продукції, облік реалізації продукції та визначення фінансових результатів від реалізації тощо).

Останнє може бути визначено також у поділі бухгалтерського обліку на два організаційних підрозділи: фінансова та внутрішньогосподарська бухгалтерії.

Чисельність облікового, контрольного та аналітичного персоналу залежить від ряду факторів, зокрема, обсягу і характеру статутної діяльності підприємства, його організаційної структури, оснащення технічними засобами обліку тощо. Для визначення потрібної кількості облікового, контрольного та аналітичного персоналу застосовують норми, розроблені або в централізованому порядку (затверджені вищестоячою структурою), або на самих підприємствах.

Чисельність працівників для виконання облікових, контрольних та аналітичних робіт визначають здебільшого методом прямого розрахунку на підставі обсягу робіт і норм, тобто методом прямого розрахунку. Проте багато облікових, контрольних та аналітичних робіт не можна занормувати, крім того, робота бухгалтерського апарату є нерівномірною, тому необхідна кількість працівників у бухгалтерії може бути визначена непрямими методами.

Одним з найпоширеніших показників, який характеризує відносно чисельність облікового персоналу, є коефіцієнт, що розраховується шляхом ділення загального числа працівників підприємства на число співробітників бухгалтерії. Наприклад, в XIX-XX ст. в Німеччині на 1500 працюючих передбачалося від 3 до 5 облікових працівників [5, с.141].

Велику роль в забезпеченні ефективності організації праці на підприємстві відіграє адміністративна підтримка **самоорганізації** – комплексу заходів, що виконуються працівником для забезпечення систем та порядку в роботі.

Самоорганізація передбачає, насамперед, організацію робочого місця та створення оптимальних умов для високопродуктивної праці на основі системного виконання своїх обов'язків (раціонального режиму праці, послідовності у роботі, дисципліни праці, самопланування, самоконтролю, самозвіту та самокритики). Безперечно, останні елементи залежать як від професіоналізму, так і від інтелекту виконавця.

Важливим елементом самоорганізації роботи є визначена система застосованих працівником прийомів, так званого стилю роботи —

конкретного стилю окремого працюючого та загального стилю роботи в рамках окремої професії. Розвиток та становлення елементів названих стилів для служби обліку, контролю і аналізу залежать від організації роботи керівника цієї служби — головного бухгалтера.

Працю керівника бухгалтерської служби, що є найважливішою функцією управління, може бути охарактеризовано за такими напрямками: забезпечення функціонування служби та виконання завдань; організація безпосередньої роботи керівника; підтримка ефективного соціально-психологічного клімату в колективі. На керівника облікової служби покладено організацію облікової, контрольної та аналітичної роботи як процесу; формування апарату, відбір, розстановку кадрів; організацію функціонування апарату і робіт необлікового апарату з виконання ними облікових робіт тощо.

У своїй роботі керівник облікової служби повинен додержуватись нормативного поля, що стосується господарської діяльності і бухгалтерського обліку. Коло обов'язків головного бухгалтера або особи, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку, визначається Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [18].

Головний бухгалтер призначається або звільняється з посади керівником і підлеглий безпосередньо йому, несе відповідальність за дотримання єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, забезпечення контролю за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку усіх фактів господарського життя, надання оперативної інформації, складання у встановлені терміни бухгалтерської звітності, проведення спільно з іншими службами економічного аналізу фінансово-господарської діяльності з метою виявлення внутрішньо-господарських резервів.

Головний бухгалтер повинен проводити фінансово-економічний аналіз, надавати управлінню інформацію про господарську ситуацію і висновки, які впливають з цієї оцінки.

Функції бухгалтерії регламентуються посадовими інструкціями, що розробляються головним бухгалтером та призначені для конкретних виконавців.

Раціонально організована бухгалтерія повинна забезпечувати вирішення наступних основних завдань:

- точність облікових записів у відповідності із здійсненими операціями, констатованими явищами і подіями;

РОЗДІЛ 10.

- ясність запису господарських оборотів в розумінні їх логічної узгодженості;
- правильна грошова оцінка активів і джерел їх утворення, операцій та явищ в процесі господарювання;
- повнота та визначеність фактів та явищ господарської діяльності, що реєструються, а також легальність та законність записів відповідно до чинного законодавства;
- правдивість і документальна обґрунтованість записів;
- спеціалізація і правильний вибір робочого плану рахунків для даного підприємства;
- належна класифікація, групування і систематизація рахунків, а також рівна і правильна номенклатура бухгалтерських рахунків та ін.

Облікова робота відрізняється цілим рядом особливостей, що допускають проведення нормування праці, введення відрядної форми оплати праці. Це досягається завдяки: відносній стійкості системи, методики, форм і техніки облікової роботи; можливості розподілу праці на її складові частини; повторюваності і масовості окремих процесів роботи; можливості обліку та контролю якості роботи.

Бухгалтерія може займатись, крім облікових, ще й загальноекономічними, фінансовими плановими питаннями та прогнозуванням діяльності підприємства на найближчу та довгострокову перспективу.

Структура бухгалтерії залежить від виду діяльності підприємства та його об'ємних характеристик, умов організації і технології виробництва, кількості структурних підрозділів, обсягу та рівня організації облікових робіт, чисельності персоналу тощо. Головні ознаки правильної структури бухгалтерії – відсутність зайвих надбудов і інстанцій, дублювання, розпилення сил і складного зв'язку між окремими частинами.

На співвідношення централізації і децентралізації в управлінні підприємством в цілому безпосередній вплив здійснюють такі фактори, як розміри підприємства, технологія виробництва і послуг, навколишнє середовище.

Схема *децентралізованої організації обліку* передбачає збір, обробку і формування бухгалтерських даних в окремих виробничих підрозділах. Головна бухгалтерія при цьому здійснює зведення балансів і філій, складає зведений баланс і звіти підприємства, а також

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

здійснює контроль за постановкою обліку в окремих частинах підприємства (рисунок 10.1).

При децентралізації обліку обліковий апарат зосереджений по окремих виробничих підрозділах підприємства, де здійснюється синтетичний і аналітичний облік, складаються окремі баланси і звітності цехів, філій, структурних підрозділів.

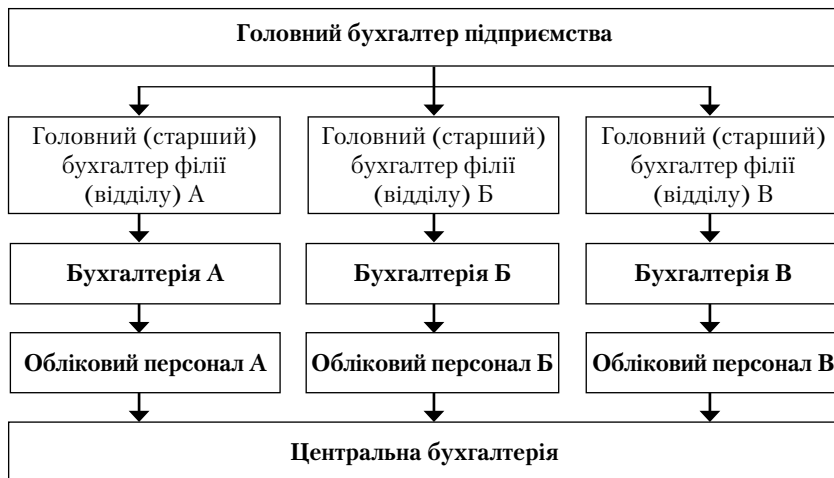


Рис. 10.1. Децентралізована структура бухгалтерії

При централізованому обліку на підприємстві у виробничих підрозділах реалізуються функції збору бухгалтерських даних (можлива попередня обробка), а формування звітних даних за ними і розробку звітності здійснює головна (центральна) бухгалтерія підприємства. Схему централізованої структури бухгалтерії наведено на рис. 10.2.



Рис. 10.2. Централізована структура бухгалтерії

РОЗДІЛ 10.

При централізації обліку обліковий апарат підприємства зосереджено в головній бухгалтерії, в ній здійснюється ведення аналітичного і синтетичного обліку на основі первинних та зведених документів (в підрозділах здійснюють лише первинну реєстрацію господарських операцій).

На даний час для централізованої та децентралізованої бухгалтерії спільними завданнями є уніфікований підхід до вибору аналітичної системи обліку, ефективна по всій вертикалі система електронної обробки облікової інформації, обґрунтування єдиних засад внутрішньогосподарського та податкового обліку. Розрізняють три типи організаційної структури апарату бухгалтерського обліку (рис.10.3):

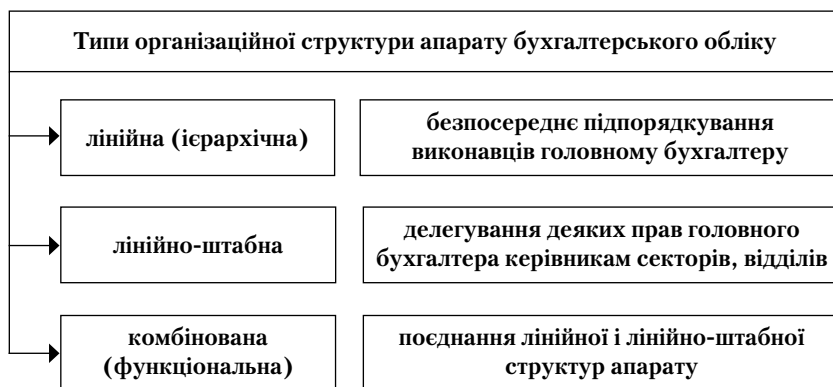


Рис. 10.3. Типи організаційної структури бухгалтерського апарату

В основу лінійного типу організації бухгалтерії (найбільш типовою для малих підприємств) покладено принцип розпорядження, що передається тільки через старшого бухгалтера на правах головного по всіх рівнях.

Принцип організації бухгалтерії за лінійно-штабною системою передбачає створення спеціальних консультативних підрозділів на різних рівнях управління. При цій системі розповсюдження від керівних осіб передаються не самому виконавцю, а через відповідного керівника, який очолює підрозділ бухгалтерії. Лінійно-штабна організація бухгалтерії застосовується як на малих, так і на великих підприємствах [5, с.145].

Організація бухгалтерії за комбінованим (функціональним) типом будується на розподілі функцій управління, виділенні спеціальних структурних підрозділів, що виконують комплекс облікових операцій. При цьому приділяється більша увага системі організації робіт, а не підпорядкованості виконавців. Функціональна структура бухгалтерії передбачає передачу частини прав головного бухгалтера керівникам спеціалізованих підрозділів (заступникам головного бухгалтера), які самостійно розпоряджаються в межах своєї компетенції. Принцип функціональної організації бухгалтерії застосовується на великих підприємствах (об'єднаннях).

Як свідчить міжнародна практика, структура облікового апарату також залежить від структури управління підприємством, від характеру самого підприємства, від організаційних принципів побудови обліку (централізація або децентралізація). На рис. 9.4 наведено один з найпоширеніших варіантів побудови обліково-аналітичної служби за кордоном.

Очевидним є широкий діапазон «обліково-аналітично-контрольних» функцій фінансової служби підприємства. Ефективність такої служби *передбачає не тільки підготовку звітності в цілому по підприємству та в розрізі його виробничих підрозділів, а й надання повної інформації для прийняття управлінських рішень, проведення аналітичних процедур в розрізі визначальних показників та за певними стратегічними напрямками, і, звичайно, контроль за дотриманням принципів, правил та розпоряджень в рамках затвердженої на підприємстві адміністративної політики.*

Важливе місце серед проблем бухгалтерського обліку належить дослідженням його сучасної ролі в нашому суспільстві, його місця серед інших видів обліку. В першу чергу, мова йде про податковий та управлінський обліки.

Сьогодні при веденні податкового обліку фахівцям, які будуть формувати валові доходи та витрати, не обов'язково глибоко розуміти всі деталі фінансового обліку — необхідно досконало знати податкове законодавство і вміти його застосовувати. В залежності від економіко-організаційної структури підприємства податковий облік може вести окремий фахівець, а може бухгалтер, який має інші обов'язки. Однак, це досить складна ділянка роботи, вимагає постій-

ного удосконалення знань податкового законодавства, тому відповідні функціональні обов'язки мають бути обґрунтовані та затверджені в наказі керівника. При цьому невід'ємним фактором ефективності податкового обліку є, на наш погляд, відображення операцій, що впливають на розрахунок податкових зобов'язань, на рахунках бухгалтерського обліку шляхом затвердження в робочому плані рахунків додаткових субрахунків аналітичного обліку.

Через обмежену можливість розширити штатний обліковий склад податковий облік в більшості випадків ведуть бухгалтери підприємства, що необхідно враховувати при організації праці облікового персоналу. Головний бухгалтер повинен контролювати ці процеси.

Організація управлінського обліку передбачає участь бухгалтера на всіх етапах управління — у складанні та узгодженні бюджетів, розробці стандартів витрат, наданні інформації про минулі події та складанні розрахунків щодо можливих наслідків майбутніх подій.

Дискусійним залишається сьогодні самостійність управлінського обліку. На нашу думку, в залежності від переліку завдань управлінського обліку змінюється штат відповідних фахівців, а *сам управлінський облік залишається невід'ємним елементом системи бухгалтерського обліку* [32, с.51].

Зазначені види організації обліку, контролю та аналізу господарської діяльності і є організаційним забезпеченням цих функцій управління. Отже, організаційне забезпечення обліку, контролю та аналізу — це структура облікового апарату, зміст його завдань і функцій, регламентація облікового, контрольного й аналітичного процесів та роботи самого апарату.

Ринкові умови господарювання висувають нові вимоги до ведення бухгалтерського обліку на підприємствах України. Визначення шляхів максимізації прибутку підприємств можливо лише за умови належного інформаційного забезпечення керівництва для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, відтак завдання управлінського обліку полягає у наданні апарату управління інформації, що сприяла б підвищенню ефективності використання ресурсів підприємства.

Вирішити окреслені питання може лише ефективна система бухгалтерського обліку підприємства.

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

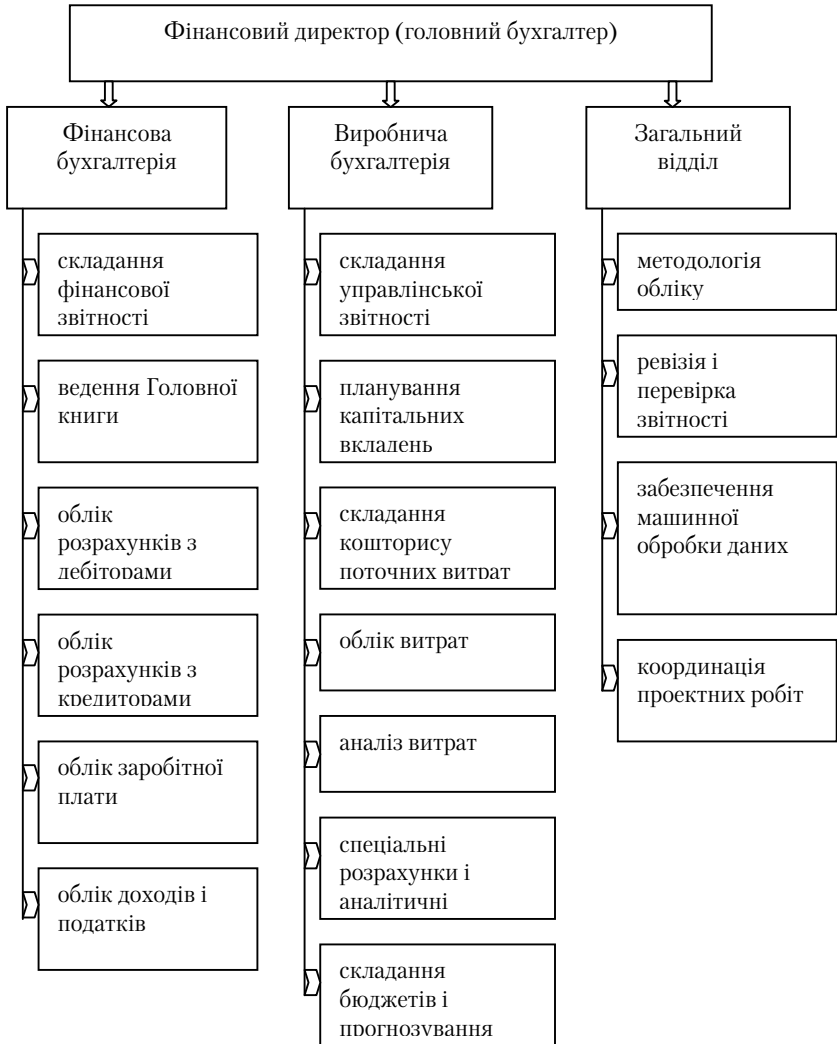


Рис. 10.4. Побудова обліково-аналітичної служби за кордоном

Питання для контролю

1. Комплексом яких заходів являється наукова організація праці людей, які виконують бухгалтерський облік, контроль і аналіз?
2. Перерахуйте вимоги, які ставляться до організації роботи працівників обліку, контролю та аналізу на сучасному етапі.
3. Що включає в себе наукова організація праці?
4. Які вимоги висуваються до форми поділу праці на підприємстві?
5. За якими основними ознаками здійснюється поділ роботи працівників обліку, контролю та аналізу?
6. На яких організаційних рівнях при цьому здійснюється кооперація праці?
7. Яким чином визначається потрібна кількість облікового, контрольного та аналітичного персоналу?
8. Дайте визначення поняття «самоорганізація».
9. Опишіть коло обов'язків головного бухгалтера.
10. Забезпечення яких завдань повинна здійснювати раціонально організована бухгалтерія?
11. Назвіть чинники, що впливають на структуру бухгалтерії.
12. Які відмінності між централізованою і децентралізованою організацією обліку на підприємстві?
13. Визначте сутність кожного з трьох типів організаційної структури апарату бухгалтерського обліку.
14. Від чого може залежати структура облікового апарату (відповідно до свідчень міжнародної практики)?
15. Дайте визначення організаційного забезпечення обліку, контролю та аналізу.

РОЗДІЛ 11.

ОРГАНІЗАЦІЯ ІНФОРМАЦІЙНОГО, ТЕХНІЧНОГО ТА ЕРГОНОМІЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ Й АНАЛІЗУ

11.1. Організація внутрішньогосподарського обліку

Сучасне науково-практичне бачення концептуальних основ управлінського обліку приділяє йому чільне місце в системі менеджменту господарської діяльності. Управлінський облік є не тільки системою збору, реєстрації та узагальнення інформації, це — система управління підприємством, що інтегрує різні методи управління, а не лише обліку. Управлінський облік (на відміну від бухгалтерського, який відображає статику) характеризує динаміку процесів, що відбуваються на підприємстві.

Досить часто точка зору фахівців з питань управлінського обліку неоднозначна. Зокрема, проф. Нападовська Л.В. не є радикальною в питаннях розмежування процедур управлінського обліку, аналізу та контролю. Методом управлінського обліку, за Л.В. Нападовською, є «сукупність традиційних методів планування і контролю, обліку, аналізу, нормування, прийняття управлінських рішень, що сприяють дослідженню «поведінки» затрат і доходів з метою управління ними». Однак, Л.В. Нападовська підкреслює, що *управлінський облік не піднімає контроль, аналіз, планування, а шляхом забезпечення необхідною інформацією координує їх ефективне функціонування* [53, с.182].

У літературі йдеться знову ж таки про управлінський облік, в основі якого — бухгалтерський аналітичний облік (при цьому дані бухгалтерського обліку отримують і використовують в оперативному режимі). Проте, як зазначає Т. Сльозко, своє первісне значення, з чого все почалося у 60-70-х роках минулого століття, управлінський облік на практиці втратив повністю. Він став управлінською стратегією, ніяк не управлінським обліком [94, с.52].

Поділяємо думку вітчизняних науковців щодо тісного взаємозв'язку управлінського та бухгалтерського обліку. Професор Ф.Ф. Бутинець [4, с.17] вважає, що спільність управлінського та бухгалтерського обліку виражається, по-перше, тим, що вони ґрунтуються на

Розділ 11.

даних єдиної інформаційної системи обліку; по-друге, спираються на концепцію відповідальності в управлінні господарськими суб'єктами; по-третє, їх інформація служить для прийняття рішень, хоча й різної спрямованості.

Є кілька важливих причин, що не дають можливості розділити бухгалтерський облік та управлінський (внутрішньогосподарський).

По-перше, і в управлінському і в бухгалтерському обліку обліковуються ті самі об'єкти: запаси та витрати сировини, матеріалів, палива, випуск та реалізація готової продукції, надані послуги, понесені витрати та отримані доходи, визначаються фінансові результати.

По-друге, як зазначив О. Бородкін, ведення лише обліку витрат не дає змогу повноцінно керувати підприємством і приймати будь-які глобальні рішення без щоденного обліку грошових коштів і валютних операцій, або не здійснюючи розрахунків з постачальниками і підрядниками, покупцями і замовниками, з бюджетом по обов'язкових платежах [2].

По-третє, з погляду Б.Валуєва, непереконливим є твердження, що основним завданням бухгалтерського обліку стає передбачення наслідків майбутніх операцій, чим приписуються непритаманні обліку якості, коли ототожнюються функції обліку та прогнозування. Адже «щоб здійснити стратегічне управління, треба знати результати роботи та чинники, що їх зумовлюють» [7]. В основі розмежування обліку науковець вбачає лише інформаційне забезпечення.

Особливості концептуальних основ бухгалтерського та управлінського обліку узагальнено в таблиці 11.1.

Таблиця 11.1

Основні відмінності між бухгалтерським і управлінським обліком

Критерії	Відмінності	
	Бухгалтерський облік	Управлінський облік
1	2	3
Користувачі	Зовнішні, внутрішні	Внутрішні
Відкритість даних	Доступні всім	Комерційна таємниця
Обов'язковість ведення	Обов'язковий	Необов'язковий

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

Критерії	Відмінності	
	Бухгалтерський облік	Управлінський облік
1	2	3
Базисна теорія	Подвійного запису	Облік за центрами відповідальності
Звітність	Фінансова, затверджена на державному рівні	Внутрішня
Періодичність звітності	Періодична (місячна, квартальна, річна)	Оперативна
Об'єкт обліку та звітності	Господарська діяльність суб'єкта	Виробнича діяльність суб'єкта
Мета обліку	Складання звітності для потреб зовнішніх користувачів (рідше – внутрішніх користувачів)	Надання інформації керівництву для реалізації заходів менеджменту
Принципи обліку	Загальноприйняті П(С) БО принципи обліку	Корисність інформації для прийняття рішень
Базова структура	Балансове рівняння: Актив = Капітал+ +Зобов'язання	Залежить від поставленої мети
Залежність від внутрішньої побудови діяльності (організаційна структура, технологічні процеси)	Не залежить	Залежить
Відображення часу (націленість)	Результати здійснених господарських операцій	Здійснені операції, орієнтація на майбутнє
Строки подання звітності	На вимогу користувачів або встановлені законодавством	Оперативно, по закінченні звітного періоду
Критерії точності	Абсолютна точність	Можливі відхилення

Розділ 11.

Критерії	Відмінності	
	Бухгалтерський облік	Управлінський облік
1	2	3
Ступінь відповідальності	Адміністративна відповідальність	Дисциплінарна (догана, зауваження, тощо)
Елементи бухгалтерського обліку	Всі елементи методу: рахунки і подвійний запис, документація і інвентаризація, оцінка і калькуляція, баланс і звітність	Не обов'язково – рахунки, подвійний запис
Обмеження	Нормативні акти	Немає
Використання вимірників	Грошові	Грошові, кількісні, якісні, трудові
Групування витрат	За елементами витрат	За статтями калькуляції, за способами включення до собівартості, за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат
Порядок розрахунку фінансових результатів	Фінансовий результат від усіх видів діяльності підприємства за звітний період відображається на рахунку прибутків і збитків	В залежності від мети обліку розраховують прибуток або маржинальний дохід як результат діяльності окремого центру відповідальності
Зв'язок з іншими науками	Заснований на власному методі	Пов'язаний з економікою, фінансами, економічним аналізом, математичною статистикою

Методологію управлінського обліку повинно бути направлено на отримання великої кількості альтернативних варіантів рішення проблем, що виникають в діяльності підприємств та пов'язані з управлінням затратами та результатом. До особливостей методології управлінського обліку сьогодні науковці відносять:

- забезпечення вибору таких варіантів дій, які сприяли б скороченню затрат при одночасному максимальному задоволенні потреб споживачів;
- можливість безперервного впровадження, удосконалення на усіх етапах життєвого циклу продукції;
- можливість постійного співставлення вартості кожної функції затрат з вигодами, отриманими внаслідок здійснення цих затрат;
- забезпечення удосконалення лише тих властивостей продукту, які споживач згоден оплатити.

На нашу думку, сьогодні практично неможливо ототожнювати управлінський та внутрішньогосподарський облік. Сучасне поняття та функції управлінського обліку вийшли за межі внутрішньогосподарського обліку.

Спільним та невід’ємним елементом організації як управлінського, так і внутрішньогосподарського обліку є виділення в економіко-організаційній структурі суб’єкта господарювання центрів відповідальності (ЦВ).

В міжнародній практиці управлінського обліку виділяють чотири типи центрів відповідальності: центри витрат, центри доходів, центри прибутку та центри інвестицій.

Для здійснення контрольно-аналітичних функцій в рамках ЦВ, забезпечення підзвітності їх функціонування необхідна відповідна система обліку, яка забезпечувала б збирання, обробку та передачу інформації про результати діяльності кожного ЦВ – **облік за центрами відповідальності (облік відповідальності)**.

Облік відповідальності (ОВ) (Responsibility Accounting) – система обліку, що забезпечує контроль і оцінку діяльності кожного центру відповідальності [9,10].

Створення і функціонування системи обліку за центрами відповідальності передбачає:

- визначення складу виконавців з питань ведення обліку;
- складання бюджету для кожного центру відповідальності;
- отримання об’єктивної, оперативної та деталізованої інформації про господарські операції, що здійснюються в рамках ЦВ з використанням вартісних та натуральних показників;
- регулярне складання звітності (насамперед, внутрішньої звітності) про виконання запланованих показників;
- аналіз причин відхилень, оцінка виконання показників бюджету та ефективності ЦВ в цілому.

Розділ 11.

В основі організації обліку – бухгалтерський облік господарських операцій в рамках ЦВ, тому одним із визначальних питань методики є введення аналітичних субрахунків. Рекомендації щодо аналітичного обліку за ЦВ наведено в табл. 11.2.

Таблиця 11.2

Аналітичний облік в розрізі пріоритетних питань функціонування ЦВ

№ з\п	Сальдо рахунку	Назва рахунку	Напрямок аналітичного забезпечення
1	2	3	4
		Центр витрат	
1	Дт23/п	«Виробництво»	За місяцями та елементами витрат виробництва продукції (послуг)
2	Дт91/п	«Загально виробничі витрати»	
3	Дт26/п	«Готова продукція»	За видами (номенклатурою) готової продукції
4	Дт92/п	«Адміністративні витрати»	За елементами операційних витрат адміністративно-управлінської ланки центру
5	Дт93/п	«Витрати на збут»	
6	Дт94/п	«Інші витрати операційної діяльності»	
		Центр інвестицій	
1	Дт151/п	Капітальне будівництво	За об'єктами здійснення капітальних інвестицій
2	Дт152/п	Придбання (виготовлення) основних засобів	
3	Дт153/п	Придбання (виготовлення) інших необоротних активів	
4	Дт154/п	Придбання (створення) нематеріальних активів	
5	Дт155/п	Придбання (виращування) довгострокових біологічних активів	
6	Дт14/п	Довгострокові фінансові інвестиції	За об'єктами здійснення фінансових інвестицій
7	Дт35/п	Поточні фінансові інвестиції	

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

№ з\п	Сальдо рахунку	Назва рахунку	Напрямок аналітичного забезпечення
1	2	3	4
8	Кт441/п	Прибуток нерозподілений	За економіко-структурними ділянками інвестування
9	Дт442/п	Непокриті збитки	
10	Кт701/п	Дохід від реалізації готової продукції	За видами реалізованої продукції (послуг), виготовлених і з залученням інвестиційних ресурсів
11	Кт702/п	Дохід від реалізації товарів	
12	Кт703/п	Дохід від реалізації робіт і послуг	
13	Дт901/п	Собівартість реалізованої готової продукції	
14	Дт902/п	Собівартість реалізованих товарів	
15	Дт903/п	Собівартість реалізованих робіт і послуг	
		Центр виручки	
1	Кт701/п	Дохід від реалізації готової продукції	За структурними підрозділами, що займаються збутом; за формою оплати; за видами реалізованої продукції (товарів, послуг); за категорією покупців
2	Кт702/п	Дохід від реалізації товарів	
3	Кт703/п	Дохід від реалізації робіт і послуг	
4	Дт93/п	Витрати на збут	За організаційними ланками збуту; за елементами витрат
		Центр прибутку	
1	Кт441/п	Прибуток нерозподілений	За економіко-структурними одиницями
2	Дт442/п	Непокриті збитки	
3	Кт(Дт)791/п	Результат операційної діяльності	
4	Кт(Дт)792/п	Результат фінансових операцій	
5	Кт(Дт)793/п	Результат іншої звичайної діяльності	

Розділ 11.

№ з\п	Сальдо рахунку	Назва рахунку	Напрямок аналітичного забезпечення
1	2	3	4
6	Кт701/п	Дохід від реалізації готової продукції	За структурними підрозділами, що займаються збутом; за видами реалізованої продукції (товарів, послуг)
7	Кт702/п	Дохід від реалізації товарів	
8	Кт703/п	Дохід від реалізації робіт і послуг	
9	Дт901/п	Собівартість реалізованої готової продукції	
10	Дт902/п	Собівартість реалізованих товарів	
11	Дт903/п	Собівартість реалізованих робіт і послуг	

11.2 Основи інформаційного, технічного та ергономічного забезпечення обліку, контролю й аналізу

Інформаційне забезпечення обліку розглядають як сукупність вхідних даних, систему бази даних, їх обробки та отримання вихідної інформації. Загальне визначення і склад інформаційного забезпечення обліку мають особливості, зумовлені його специфікою. Основним об'єктом обліку є інформація (облікова). На певній стадії облікового процесу облікова інформація є метою, результатом вирішення одного облікового завдання, і, разом з тим, її використовують для розв'язання іншого облікового завдання. На цій стадії така облікова інформація для наступного облікового завдання виступає як інформаційне забезпечення його розв'язку.

Організацію інформаційного забезпечення обліку покладена в основному на працівників бухгалтерії, а також підрозділів (складів, цехів) підприємства, що здійснюють первинний облік.

Важливим питанням формування інформаційного забезпечення є організація складу, структури бази даних і режиму функціонування автоматизованої бази даних [92, с. 233].

В умовах використання ЕОМ найефективнішим щодо розробки, впровадження і подальшого розвитку є формування загальної бази

даних для всіх функціональних підсистем і спеціалізованої для кожної зокрема, в т. ч. для бухгалтерського обліку. Такий підхід особливо важливий при створенні інформаційної моделі керованого об'єкта, оскільки не всі підсистеми і завдання розв'язують і впроваджують одночасно. Крім того, згаданий диференційований підхід забезпечує формування даних кожної підсистеми і окремих завдань з урахуванням потреб інших підсистем. Так, при формуванні інформаційного забезпечення комплексу завдань з обліку оплати праці враховують його вимоги при розв'язанні завдань з обліку витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції [95, с. 287].

Режим функціонування бази даних, як відомо, включає створення банку даних і його коригування, відповіді на запити та обслуговування банку даних. Перших два режими — це не що інше, як формування і використання бази даних — основи бухгалтерського обліку, і саме в організації їх вирішальна роль належить працівникам обліку.

В організації відповідей на запити виділяють дані та вихідну інформацію. Далі з кожного її виду визначають постачальників і споживачів інформації, періодичність її формування.

Складові інформаційного забезпечення:

- дані, необхідні для вирішення завдань обліку;
- методи і засоби подання облікових даних;
- система уніфікованих документів;
- система і методика створення баз даних;
- інформаційна взаємодія завдань обліку;
- засоби формалізації запису даних, організації потоків облікової інформації;
- методи і засоби розподільної інформаційної системи обробки інформації;
- інформаційна послідовність виконання завдань обліку.

У зв'язку зі зростанням потоків інформації на різних рівнях управління і потребою в отриманні інформації, на робочих місцях створюють розподільні системи обробки інформації (РСОІ) з використанням персональних комп'ютерів [95, с.292]. До складу інформаційного забезпечення в цих умовах входять дані, необхідні для вирішення завдань обліку. До них відносять: поточні і групувальні дані про виробничо-господарську діяльність, нормативно-довідкову і вихідну інформацію, а також таку, яка надходить з інших підсистем.

Особливе значення має інформаційна взаємодія між робочими місцями бухгалтера з іншими підсистемами. Інформаційні взаємозв'язки комплексів завдань обліку формуються як прямі та зворотні зв'язки. Взаємозв'язок завдань обліку з іншими підсистемами забезпечується спільною структурою кодів рахунків і об'єктів аналітичного обліку кодів структурних підрозділів, спільною нормативно-довідковою інформацією і спільною структурою інформаційних даних.

Робочі місця бухгалтера в умовах поділу за функціональними ознаками поділяють на три рівні управління:

- за діяльністю структурних підрозділів підприємства (цех, дільниця, ферма, бригада, склади, відділи та ін.);
- щодо ділянок обліку (облік основних засобів, матеріальних цінностей);
- за бухгалтерським обліком у цілому.

Три рівні управління забезпечують весь комплекс питань з бухгалтерського обліку, контролю та аналізу господарської діяльності.

Робочі місця бухгалтера першого рівня призначено для формування і підготовки первинних документів, обробки і використання інформації, що формується на місцях виникнення інформації. Це дає змогу системно, своєчасно оформити усі відхилення від нормальної роботи структурних підрозділів, оперативно втручатися у процес виробництва з економного використання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів.

Робочі місця бухгалтера другого рівня дають можливість проводити контроль первинної інформації, розв'язувати у діалоговому режимі регламентовані завдання з кожної дільниці обліку.

Робочі місця бухгалтера третього рівня призначено для проведення аналізу роботи структурних підрозділів підприємства у цілому, узагальнення зведених даних, складання оперативної і періодичної звітності, здійснення контролю за використання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів.

Розвинута система рівневої побудови робочих місць бухгалтера має не тільки велике значення у функціонуванні системи, але є необхідною для побудови інформаційної послідовності при розв'язанні завдань обліку, контролю і аналізу господарської діяльності [92, с. 237].

Аналогічно обліку організація контролю й аналізу включає організацію номенклатур, формування бази даних, порядок збереження контрольної та аналітичної інформації.

При формуванні інформації для контролю й аналізу господарської діяльності слід враховувати, що набір показників залежить, насамперед, від умов та особливостей управління тією чи іншою ланкою народного господарства.

Вирішуючи питання періодизації інформації в часі, необхідно враховувати відмінність між періодичністю надходження інформації і видачею її для користувачів. Нині набуло поширення формування інформації на замовлення. Це означає, що інформація постійно в певні тимчасові періоди надходить, а отримують її за запитом, отже, не у визначені терміни. Щоб інформація за запитом не втратила актуальності, погоджують періоди надходження і видавання її.

Вхідна інформація для розв'язання аналітичних завдань контролю має бути максимально аналітичною. Для досягнення цієї мети з кожного завдання слід встановити рівень аналітичності вхідної інформації, а також визначити шляхи підвищення її аналітичності, завдяки застосуванню прогресивних методів нормування, обліку (наприклад, впровадження нормативного методу обліку затрат і калькуляції собівартості продукції) та ін.

Технічне забезпечення обліку — комплекс взаємопов'язаних технічних засобів, призначених для автоматизованого збирання, накопичення, обробки, передачі, обміну та відображення облікової інформації [6, с.121]. Основними компонентами технічного забезпечення системи бухгалтерського обліку є: засоби обчислювальної техніки; периферійне обладнання (засоби накопичення і зберігання даних; засоби виведення результатної інформації); засоби автоматичного зчитування даних; торговельне обладнання (комп'ютерні касові апарати, сканери); засоби управління технологічними та виробничими процесами; комунікаційне обладнання; апаратура передачі та обміну даними; мережеве обладнання.

Новій інформаційній технології (ІТ) притаманні: персоналізація використання засобів обчислювальної техніки, створення локальних мереж ЕОМ і багаторівневих розподільних систем оброблення облікових даних, організація автоматизованих робочих місць фахівців з обліку та аудиту. Водночас нова ІТ має деякі нетехнічні особливості, а саме: врахування людського чинника у процесах управління, колективне використання інформаційних ресурсів; удосконалення методик виконання розрахунків і прийняття управлінських рішень на

підставі цілісного уявлення про об'єкт. Крім широкого застосування комп'ютерної техніки, вона ґрунтується на трьох основних принципах: інтегрованості, гнучкості та інформативності.

Багатофункціональне застосування ПЕОМ забезпечується значною кількістю прикладних програм та інтегрованих пакетів. Такі програми й пакети дають змогу задовольнити різноманітні потреби бухгалтера: оброблення текстів, робота з базами даних (БД), з використанням систем керування базами даних (СКБД) і окремими файлами; виконання розрахунків у різних режимах (пакетному, діалоговому, запитовому), робота в локальній мережі ПЕОМ тощо [45, с.12].

Умови ведення бухгалтерського обліку в Україні висувають специфічні вимоги до можливостей налагодження і допрограмування комп'ютерних систем бухгалтерського обліку: імпорتنі бухгалтерські програми, на відміну від вітчизняних, розраховані на роботу в умовах стабільного законодавства. Саме тому в Україні доцільно використовувати тільки українські та адаптовані російські програмні продукти. Поширеними є програми російських фірм «1С», «Парус», «Галактика» та українських фірм НПП «Інформаційні технології», ТОВ «Інтелект-Сервіс».

Спеціально для малих підприємств існує варіант поставки програми «1С: Бухгалтерія 7.7» — так звана «базова» коробкова версія, що містить стандартизований розробником набір бухгалтерських налаштувань.

Сімейством програм, орієнтованих на промислові та торгівельні підприємства є інформаційна система «БЕСТ». Базові версії цих програм призначені для автоматизації управлінських робіт на малих підприємствах, а повні версії — на середніх. Розробленням та впровадженням інформаційної системи керує компанія «Інтелект-Сервіс».

Основні функціональні можливості системи передбачають здійснення:

- суцільного обліку, тобто обліку всіх аспектів господарської діяльності підприємства;
- забезпечення безперервного обліку, тобто будь-яка господарська операція зареєструється в момент її здійснення;
- ведення обліку в натуральних і вартісних вимірниках;
- документування (документ є елементарною інформаційною одиницею системи і засобом збереження даних);

– одноразовості введення даних, багаторазовості їх використання тощо.

Розроблення і впровадження інформаційних систем типу «ПАРУС» здійснює корпорація з такою самою назвою. На підприємствах та в організаціях України функціонує кілька видів інформаційних систем цієї корпорації. Так, інформаційна система «ПАРУС-БЮДЖЕТ» використовується для автоматизації управлінських робіт на підприємствах і в установах, які фінансуються з державного чи місцевих бюджетів. Інформаційна система «ПАРУС-КОРПОРАЦІЯ» пропонується для автоматизації обліку на підприємствах зі складною холдинговою структурою, де виникає потреба у веденні консолідованого обліку і формуванні консолідованої звітності.

Вибираючи програмне забезпечення для бухгалтерії важливо дотримуватись наступних рекомендацій. Якщо у бухгалтерії підприємства працюють 1-2 бухгалтери і відсутній аналітичний облік з більшості синтетичних рахунків, то найімовірніше для створення комп'ютерної системи бухгалтерського обліку потрібна бухгалтерська програма класу «міні-бухгалтерія». Такі програми не мають чіткої спеціалізації за ділянками обліку.

На даний час в Україні досить поширеним є варіант автоматизації обліку на малих підприємствах і у приватних підприємців, який дає можливість мінімізувати витрати на обслуговування програмного забезпечення, а то й взагалі не витратити на це грошей. Це організація обліку за допомогою електронних таблиць, зокрема, *Microsoft Excel* або табличного редактора з *накмету Open Office*. І якщо *Microsoft Excel* в складі пакету *Microsoft Office* може коштувати кілька десятків і сотень доларів, то *Open Office* є умовно-безплатним програмним продуктом, і за наявності певних знань бухгалтер (або програміст) підприємства може самостійно «автоматизувати» облік.

Якщо у бухгалтерії 3-9 обліковців і досить розвинений аналітичний облік по різних групах рахунків, необхідні оперативні дані, наприклад, по витратах і залишках матеріалів у підрозділах, резервуванню товарів, взаєморозрахунках з контрагентами, то для комп'ютеризації бухгалтерського обліку потрібна універсальна бухгалтерська програма. Прикладами таких програм є «Турбо Бухгалтер 6» («ДИЦ»), «1С:Бухгалтерія-проф.6.0», «1С:Бухгалтерія 7.7» (без модулів «Расчет» й «Оперативный учет» — розробник компанія «1С»), РіпЕхрегї (розробник — київська компанія ІDМ).

Якщо об'єктом комп'ютеризації є велике промислове підприємство з чисельністю бухгалтерії 10-30 осіб і більше, яскраво вираженою спеціалізацією діяльності, що відображується у специфіці бухгалтерського обліку, то будь-яка готова універсальна програма ведення бухгалтерського обліку задовольнятиме потреби підприємства не більше, ніж на 20-30 %. Таким підприємствам краще використовувати комплекси пов'язаних автоматизованих робочих місць чи управлінські системи.

Отже, ключовим моментом у виборі програми є розмір підприємства. Вибір програмного забезпечення бухгалтерського обліку, яке не відповідає розмірам підприємства, призведе до фінансових втрат, і, можливо, матиме тяжкі організаційні наслідки.

У виборі бухгалтерської програми, крім співвідношення ціна/функціональність, на конкретний момент слід враховувати також і стратегію розвитку підприємства загалом. Іноді краще обрати такий програмний продукт, який в майбутньому без особливих проблем може бути або вдосконалений, або замінений у разі збільшення обсягу бізнесових операцій і стрімкого розвитку підприємства. А це можливо за наявності у одного розробника програм різних класів.

В недалекій перспективі актуальними стають питання впровадження в господарську практику інформаційних технологій і програмних систем для автоматизації не тільки і не стільки традиційного бухгалтерського обліку, а, насамперед, для постачання, виробництва, дистрибуції, логістики — власне всього того, що й становить основну діяльність підприємства і приносить прибуток.

Комп'ютеризація обліку суттєво впливає на проведення контролю (аудиту). Однак і сам комп'ютер може стати інструментом аудитора, що дає йому змогу не лише скоротити час і витрати при проведенні аудиту, а й провести більш детальну перевірку. Положення про міжнародну аудиторську практику 1009 «Методи аудиту з використанням комп'ютерів» описує методи аудиту з використанням комп'ютерів, зокрема, методи контрольних даних та аудиторське програмне забезпечення [29, с.322].

Методи *контрольних даних* можуть і не потребувати спеціалізованого програмного забезпечення. Обидва різновиди цього методу потребують наявності в аудитора певного набору тестових даних (записів) — умовного облікового завдання, які можна ввести до обліко-

вої програми клієнта і таким чином перевірити її працездатність. При цьому інтегрований метод передбачає введення в бухгалтерську програму клієнта як умовних записів, так і об'єктів аналітичного обліку.

Спеціальні *програмні засоби комп'ютерного аудиту* призначені для проведення аудиту безпосередньо комп'ютерної системи клієнта тестуванням її з використанням різних методів. Результатом є висновки про ефективну роботу процедур контролю і захист даних у системі. Це дає змогу оцінити ризик неефективності засобів контролю і визначити можливість використання бази даних клієнта під час проведення аудиторської перевірки.

Для реалізації процедур аналізу фінансово-господарської діяльності економічних суб'єктів поряд з табличними процесорами аудиторські фірми використовують спеціальні програми фінансового аналізу. Орієнтовані вони на аналіз фінансового стану підприємства, вироблення стратегічних і тактичних рішень в управлінні підприємством. Аудиторські фірми застосовують у своїй роботі програми кожного із цих класів. Програми аналізу дозволяють виконати перевірку фінансової, податкової й іншої звітності завдяки закладеному в них механізму звіряння взаємозалежних показників. Вони забезпечують безпосередньо фінансовий аналіз за різними методиками і розраховують велике число економічних показників, дозволяють складати й аналізувати бізнес-плани. Останнім часом засоби фінансового аналізу інтегровані в системи бухгалтерського обліку і управління підприємством, наприклад, у розробки фірм «Галактика», «Инфософт», «Інтелект-Сервіс», «R-Style Software Lab» тощо [29, с.330].

У зв'язку з переходом до комплексної автоматизації виробництва підвищуються значення людини як суб'єкта праці та управління, рівень її кваліфікаційної підготовки, вимоги до переліку та якості виконання нею професійних обов'язків. Комплексним вивченням та проектуванням трудової діяльності з метою оптимізації знарядь, умов та процесу праці, а також професійної майстерності займається **ергономіка**. Предметом її вивчення є трудова діяльність, а об'єктом дослідження — система «людина — виробниче середовище».

Ергономіка (від грецьк. *ergon* — робота, праця і *nomos* — закон) — наука, що вивчає поведінку людини або групи людей у процесі праці, рух органів людського тіла в системі «наука — техніка — виробництво» і продуктивність конкретної праці людини. Ергономіка синтезує ме-

тодологію та результати досліджень медицини, біології, соціології, математики, принципів нормування праці, психології та інших наук, тобто передбачає комплексне врахування всіх факторів праці [14].

Кінцева мета ергономіки – створення найсприятливіших умов на робочому місці, що дає можливість підвищити продуктивність праці, знизити витрати енергії людини, розвивати її сутнісні сили.

Основними групами ергономічних досліджень на підприємстві є:

- психофізіологічні (вимірювання частоти пульсу, температури тіла, інтенсивності фізичної та розумової праці тощо);
- санітарно – гігієнічні умови (визначення рівня шумів та вібрації, вологості оптимального освітлення робочих місць тощо);
- організаційно – економічні (хронометраж трудових операцій, фотографування робочого дня та інше).

Результат таких досліджень – встановлення на підприємстві комплексу ергономічних стандартів, норм та вимог.

Ергономічний підхід до вивчення трудової діяльності не дублює дослідження, що проводяться в галузі психології, фізіології і гігієни праці, а спирається на них та доповнює їх.

При вдосконаленні трудових процесів необхідно передусім забезпечити вимоги фізіології праці — *економію не тільки часу, а й нервової енергії та фізичних зусиль, тобто того, що сприятиме зниженню втоми.*

Питання раціональної організації трудового процесу пов'язані з дослідженням наступних понять:

- трудовий процес — сукупність дій працівника, спрямованих на створення певного виду продукції або надання послуги;
- операція — закінчений виробничий процес з обробки предмета праці на одному робочому місці;
- трудова дія — сукупність трудових рухів, які виконуються без перерви одним чи кількома робочими органами працівника;
- трудовий прийом — сукупність трудових дій, поєднаних одним цільовим призначенням.

Важливою умовою проектування раціональних трудових процесів є визначення кількості і структури операцій, з яких складається процес праці, залежно від його рівня механізації, технології, спеціалізації і поділу. Проектування і раціоналізація власне трудових опера-

цій полягає не у механічному поєднанні елементарних трудових рухів і дій з метою скорочення часу на їх виконання, а у злитті їх в єдину систему за законами виробничої доцільності. Саме раціоналізацію (а не мінімізацію) покладено в основу трудових операцій і процесів.

Кожний трудовий рух може бути охарактеризовано такими аспектами, як механічний (рухи характеризуються траєкторією, швидкістю, темпом, силою), психологічний (рухи класифікують залежно від мети, яка досягається в результаті їх виконання), фізіологічний (трудова операція є руховим умовним рефлексом, а трудова операція як сукупність рухів і дій є системою умовних рефлексів — динамічним робочим стереотипом).

Витрати енергії на виконання рухів у різних площинах і різними ланками рухового апарату неоднакові. Точність рухів найбільша в оптимальній зоні. Тому рухи необхідно обмежувати у просторі, щоб вони виконувалися у межах поля зору та оптимальної фізіологічної рухливості кінцівок. Економічність трудових рухів досягається за рахунок симетричного розміщення рук і ніг працівника відносно вертикальної осі тіла. Будь-яка професійна діяльність передбачає забезпечення раціоналізації трудових рухів як сукупність фізіологічних принципів: правильне використання активних і пасивних сил, плавність рухів, безперервність рухів, овальність траєкторії рухомих ланок, помірний діапазон рухів, поєднання роботи обох рук, виключення зайвих рухів, економія рухів, ритмічність, обмеження статичних навантажень, рівномірний розподіл навантажень на аналізатори [101].

Стабільність і стійкість пози пов'язані не з нульовою активністю організму, а з готовністю до термінової, ефективної, завчасно запланованої робочої дії. Виробнича доцільність робочої пози визначається специфікою виробничого процесу та технікою, пристосованою до нього, а фізіологічна раціональність — фізіологічними умовами. Найважливіші з них:

- зручність для розвитку необхідних для роботи м'язових зусиль;
- зручність для виконання точних і швидких дій руками;
- мінімальні витрати енергії;
- максимальна виробнича результативність рухів.

Основними вимогами раціоналізації робочих поз є:

- забезпечення вільних маніпуляцій;
- зручне розташування органів управління обладнанням;
- раціональний процес трудових рухів;
- забезпечення вимог фізіології праці.

Зміст комплексу заходів з раціоналізації робочих поз залежить від конкретного робочого місця та змісту трудового процесу. Враховуючи потребу в активній та результативній розумовій діяльності фахівця з питань обліку, аналізу та контролю, незаперечною є вимога щодо зручності робочого місця.

Основні вимоги до організації робочого місця:

- на робочому місці постійно має бути все необхідне для безперервної та високопродуктивної роботи;
- територія робочого місця має бути такою, щоб працюючий у нормальних умовах виробничого процесу не робив жодного зайвого руху і у той самий час був вільний в кожному виробничо необхідному русі;
- для економії часу та зусиль працівника кожний елемент оснащення робочого місця має бути розташовано на місці його безпосереднього застосування, раціонально відносно інших елементів та працюючого;
- точка функціонування та лінії руху працівника мають бути визначені ретельно, з урахуванням умов економії часу, зусиль і вимог фізіології праці.

Раціональне планування робочого місця має забезпечити найкраще розміщення знарядь і предметів праці та оргтехніки. До умов зручності робочого місця належить оптимальний вибір його площі, висота робочої поверхні, конструкція стола, форма робочого стільця.

До психофізіологічних показників належать також естетичні фактори. Оцінка рівня естетичної культури виробництва з позицій охорони праці орієнтує враховувати у планах соціального розвитку підприємства та у підсумках трудової діяльності наступні характеристики: естетичний стан території, виробничих приміщень, застосування функціональних естетичних елементів для запобігання нещасним випадкам, а також спеціальних засобів естетичного впливу для зняття психічного напруження. Вплив кольору на функції організму наведено у табл. 11.3 [100].

Вплив кольору на функції організму та фізіологічні системи людини

Колір	Показник фізіологічного стану			
	Артеріальний тиск	Пульс	Дихання	Емоційний стан
1	2	3	4	5
Червоний	Збільшується	Прискорюється	Частішає	Збуджує
Помаранчевий	Трохи збільшується	Стимулює	Трохи уповільнюється	Стимулює
Жовтий	Незмінний	Незмінний	Незмінне	Врівноважує
Зелений	Трохи зменшується	Трохи прискорюється	Злегка заспокоюється	Врівноважує
Блакитний	Зменшується	Заспокоює	Заспокоює	Заспокоює
Синій	Зменшується	Заспокоює	Уповільнюється	Гальмує
Фіолетовий	Дуже зменшується	Дуже зменшується	Надто уповільнюється	Пригнічує

Таким чином, ергономічний підхід до раціоналізації трудової діяльності полягає у комплексному підході, який спирається на дослідження у сфері психології, фізіології, організації праці, біомеханіки, естетики праці.

Питання для контролю

1. Що являє собою інформаційне забезпечення обліку?
2. Хто на підприємстві відповідає за організацію інформаційного забезпечення обліку?
3. Охарактеризуйте диференційований підхід формування інформаційних баз даних.
4. З яких дій складається режим функціонування баз даних?

Розділ 11.

5. Як поділяється інформація в організації відповідей на запити ?
6. Перерахуйте складові інформаційного забезпечення.
7. Який склад інформаційного забезпечення в умовах створення на робочих місцях розподільних систем обробки інформації ?
8. Яким чином забезпечується взаємозв'язок завдань обліку з іншими підсистемами ?
9. На які рівні управління поділяється робоче місце бухгалтера за функціональними ознаками ?
10. Що включає в себе технічне забезпечення обліку ?
11. Наведіть риси, притаманні новій інформаційній технології ?
12. Чим забезпечується багатофункціональне застосування ПЕОМ ?
13. Яке призначення спеціальних програмних засобів комп'ютерного аудиту ?
14. Чим займається наука ергономіка та яка її кінцева мета ?
15. У чому полягає ергономічний підхід до раціоналізації трудової діяльності ?

РОЗДІЛ 12.

ПЛАНУВАННЯ ПЕРСПЕКТИВНОГО РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Сучасний стан бухгалтерського обліку в Україні можна охарактеризувати як симбіоз адміністративних та ринкових концепцій, національних і міжнародних стандартів. За останні 5-6 років в Україні відбулися суттєві зміни у системі бухгалтерського обліку щодо її гармонізації з міжнародними стандартами. Однак, реформа бухгалтерського обліку не супроводжувалася необхідними змінами правового поля та системи організаційних заходів в таких сферах, як статистика, оподаткування, в системі права, науки, освіти. Негативними наслідками такої невідповідності є обмеженість бухгалтерського обліку (до якої можна віднести застосування подвійного запису та виключно грошового вимірника; пасивне застосування принципів «професійного судження», пріоритетність податкових правил тощо), неефективність наукових досліджень та, як наслідок, некомплексне та непослідовне реформування. Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку – ЗПБО (General accepted accounting principles – GAAP), сформульовані понад 100 років тому, і досі залишаються концептуальною основою стандартів бухгалтерського обліку. У сучасних умовах ЗПБО не лише гальмують розвиток бухгалтерського обліку, але є певною загрозою щодо довіри суспільства до фінансової звітності.

Головною практичною проблемою сьогодні є забезпечення в межах однієї системи потреб користувачів, інтереси яких суттєво відрізняються. Відмінності у змісті та структурі інформації, що її використовують інвестори, податкові та статистичні органи, управлінський персонал підприємства, зумовлюють потребу розробки та вдосконалення специфічних методів перетворення інформації. Складова бухгалтерського обліку, що охоплює діяльність з підготовки формалізованої фінансової звітності для зовнішніх користувачів (фінансовий облік) є підставою для аналізу (передусім, інвесторами) діяльності підприємства з використанням розгалуженої

системи коефіцієнтів рентабельності, ліквідності, заборгованості, платоспроможності.

Реформування принципів бухгалтерського обліку на основі МСБО не модифікувало в повній мірі положень теорії бухгалтерського обліку, методів та прийомів методології бухгалтерського обліку. Зовсім інше правове поле (а відповідно, вимоги, методи) податкового обліку – окремого функціонального обліку з метою посилення контрольно-аналітичної функції обліку правильності нарахувань та сплати податків [90, с.14]. Залишається дискусійним питанням узгодження методології фінансового та управлінського обліку, який здійснюється для внутрішнього користування з метою підвищення ефективності діяльності підприємства. Управлінський облік є менш регламентованим, ніж фінансовий. Зазначені проблеми неможливо вирішити лише в межах системи рахунків бухгалтерського обліку на основі принципів національних облікових стандартів

Входження України в європейські та світові інституції призведе до різкого загострення конкурентної боротьби між вітчизняними та зарубіжними підприємствами. Тому існує необхідність вибору системи вимірювання результатів діяльності підприємств. Критика традиційних фінансових показників, джерелом яких є система бухгалтерського обліку та фінансової звітності, пояснюється тим, що інвестори та акціонери *акцентують свою увагу на майбутніх результатах, тоді як фінансова звітність дає уявлення про результати діяльності підприємства за минулі періоди та його фінансовий стан*. Ретроспективний характер цих показників суттєво зменшує їх цінність для прийняття стратегічних управлінських рішень. Система обліку повинна орієнтуватися на майбутній розвиток підприємства та покращення фінансових результатів його діяльності.

Серед сучасних вітчизняних вчених існують різні думки щодо визначення перспективних напрямів розвитку бухгалтерського обліку в Україні у контексті суспільних перетворень, що відбулися та відбуваються в світі в результаті інформатизації та глобалізації (табл. 12.1).

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

Таблиця 12.1

Точки зору науковців щодо перспективного розвитку
бухгалтерського обліку

Науковці	Точка зору	Науковець, що поділяє точку зору
1	2	3
С.Голов	<p>Метою реформування бухгалтерського обліку не є застосування міжнародних стандартів фінансової звітності.</p> <p>Передумовою подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні є:</p> <ul style="list-style-type: none"> • перегляд предмета обліку і його методів, які в умовах сучасних інформаційних технологій стають різноманітнішими та ефективнішими; • диференціація вимог до фінансової звітності; • реуніфікація обліку та звітності, яка полягає у пред'явленні мінімальних вимог до аналітичних рахунків, у можливості вибору базової системи калькулювання та у гнучкості форми звітності; • безперервна професійна освіта, сертифікація бухгалтерів; • активна позиція бухгалтерської спільноти; • формування сучасної парадигми обліку і звітності: звітність через Інтернет, прогнозна інформація, лінгвістичні зміни [9, с.11]. 	Ф.Бутинець: формування сучасної парадигми обліку та звітності
Ф.Бутинець	<p>Подальший розвиток теорії бухгалтерського обліку пов'язаний з інтеграцією всіх підсистем і видів обліку в єдину інформаційну систему на основі новітніх комп'ютерно-інформаційних технологій.</p> <p>Вдосконалення мовних засобів для спілкування людини з машиною та між собою через уніфікацію лінгвістичного забезпечення бухгалтерських інформаційних систем.</p> <p>Перспективними напрямками дослідження проблем бухгалтерського обліку слід вважати такі:</p> <p>предметний напрям: визначення концепції бухгалтерського відображення людського капіталу; гармонізація методології мікро- та макрообліку; обґрунтування обліку як інструмента збереження соціальної сфери та природно-ресурсного потенціалу; розробка концепції збереження інтелектуального капіталу; формування сучасної парадигми обліку та звітності; організація та методика бухгалтерського обліку довірливого процесу.</p>	С.Голов: перенесення акценту з числової точності даних обліку на використання лінгвістичних змінних, тобто слів або речень із застосуванням природної або формальної мови, формування сучасної парадигми обліку та звітності [3]

РОЗДІЛ 12.

Науковці	Точка зору	Науковець, що поділяє точку зору
1	2	3
	<p>методологічний напрям: обґрунтування та розробка нових методів бухгалтерського обліку в умовах його комп'ютеризації; обґрунтування можливостей розширення аналітичності бухгалтерського обліку (межі обліку); обґрунтування оптимальної кількості збільшення показників бухгалтерської звітності; розробка раціональної методики використання бухгалтерських знань у процесі здійснення судово-бухгалтерської експертизи та в процесі господарювання [7, с. 28 – 29].</p>	
Л.Нападовська	<p>Бухгалтерський облік слід розглядати не лише як потужний важіль інтенсифікації поточної господарської діяльності, але й як засіб оцінювання перспектив бізнесу. Норми П(С)БО повинні дозволяти приймати управлінські рішення з метою оперативного, тактичного та стратегічного управління [44, с. 57].</p>	<p>С.Голов: економіка потребує системи бухгалтерського обліку, яка б не обмежувалася реєстрацією лише минулого [10, с. 18].</p>
М.Білуха	<p>Задоволення інформаційних потреб у суспільстві можливе лише за застосування комп'ютерних систем оброблення великих масивів інформації з використанням Інтернет-технологій для формування інформаційних систем. Основою інформаційних систем управління будь-яким господарським утворенням є облік, аналіз і контроль діяльності суб'єктів господарювання.</p> <p>В умовах інформатизації економіки на мікро- та макrorівнях, розширення зовнішньоекономічної діяльності підприємств, конкурентної боротьби на світовому ринку сучасні теоретичні й методологічні засади, включаючи і міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, не задовольняють потреби управління бізнесом. Автономне існування бухгалтерського, управлінського, статистичного і податкового обліку призводить до дублювання інформації, зниження її оперативності та ефективності у прийнятті господарських рішень.</p> <p>Дослідження вітчизняної і зарубіжної практики застосування комп'ютерних технологій для обробки обліково-економічної інформації є ефективним за інтеграції різних видів обліку діяльності підприємства на єдиній інтегрованій базі даних [46, с.64 – 65].</p>	<p>С.Голов: використання сучасної технології, зокрема, Інтернету</p>

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

Науковці	Точка зору	Науковець, що поділяє точку зору
1	2	3
В.Моссаковський	Загальні положення з уніфікації обліку в розвинених країнах доцільно розглядати щодо можливостей та необхідності застосування їх на підприємствах України. В сучасних умовах доцільно там, де це можливо, здійснювати гармонізацію національних стандартів із подальшою стандартизацією та уніфікацією їх на рівні облікової політики підприємства [47, с.31].	–

Можливість формувати фінансову звітність в умовах реального часу, доповнювати її прогнозною інформацією про наміри та можливості підприємства дає Інтернет, що забезпечує доступ до такої інформації широкого кола користувачів. Засобами всесвітньої мережі Інтернет відбувається перехід до системи здачі звітних документів у податкову інспекцію в електронному вигляді. З метою затвердження такого сервісу Державна податкова адміністрація України затвердила формат (стандарт) електронного документу звітності платників податків [83, с. 4].

М.Метьюс і М.Перера, узагальнюючи власні думки та погляди інших авторів, зазначають, що необхідність гармонізації бухгалтерського обліку на міжнародному рівні стала явною. Така гармонізація дасть змогу, зокрема, підвищити порівнянність бухгалтерської звітності різних країн; активізувати оборот капіталу; підвищити загальний методологічний рівень бухгалтерського обліку; більш оптимально розподіляти світові ресурси.

Вчені стверджують, що в сучасних умовах цю роботу можна виконати за допомогою гармонізації, стандартизації та уніфікації обліку, розуміючи під ними наступне:

гармонізація – узгодження різних систем бухгалтерського обліку і звітності введенням їх у рамки загальної класифікації, тобто стандартизація форми із збереженням істотних відмінностей;

стандартизація – обмежений набір альтернативних методів для підтримання гнучкості бухгалтерського обліку;

уніфікація – це вилучення альтернативних методів обліку господарських операцій, подій та обставин.

На даний час проти МСБО виступають багато авторів, пояснюючи це тим, що національні стандарти мають одночасно відповідати міжнародним, але одночасно враховувати унікальність місцевих умов діяльності підприємств.

М.Метьюс і М.Перера зазначають, що гармонізація бухгалтерського обліку доцільна, якщо вона здійснюється у регіональній структурі, тобто в рамках групи країн із подібними соціально-економічними та політичними умовами. При цьому вирішення проблем щодо гармонізації бухгалтерського обліку на світовому рівні відбудеться завдяки: управлінню обліком всередині такої групи; створенню міжнародних бухгалтерських стандартів для регіонального рівня; ознайомленню IASC та інших регіональних груп зі специфічними проблемами регіону. Країни ЄС також прагнуть досягти подібності у взаємовідносинах між своїми членами та у побудові бухгалтерського обліку. На користь розвитку такого напрямку розвитку обліку свідчить і те, що для країн певного регіону характерною, зазвичай, є певна подібність щодо раніше існуючої системи обліку, що спрощує підготовку переходу на міжнародні стандарти.

Як приклад, В.Моссаковський наводить країни СНД, де раніше існуюча система обліку була єдиною й досить розвиненою, мала низку особливостей [47]:

1. До моменту переходу економіки на ринкові умови діяльності облік був орієнтований на державну власність і централізоване керівництво, що полегшувало проведення на аналізу та контролю господарської діяльності.
2. Для характеристики стану та тенденцій розвитку економіки статистичні органи збирали звітність усіх підприємств (на відміну від більшості держав світу, де для цього, зазвичай, використовували вибіркове обстеження).

Слід визнати, що спостерігаються досить істотні відмінності щодо використання Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) та Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) в різних країнах. Їх дозволено використовувати у країнах Південної Америки, крім того, у 31 країні, включаючи Латвію, Литву, Естонію, Росію. Обов'язкові МСБО та МСФЗ для компаній, що котируються на національних фондових ринках: всі – у 32-ох країнах, у тому числі

у Вірменії, Грузії, Естонії, вибірково – у 10 країнах, у тому числі в Україні (для банківських фінансових установ).

Успіх запровадження міжнародних стандартів був би вагомим, якби цьому не протистояли США та Канада, облікові системи яких визнані провідними у світі завдяки найбільшому й досить розвиненому фондовому ринку.

Проте країни СНД перебувають на різному рівні щодо впровадження цих стандартів, а також щодо юридичного та податкового законодавства, тому об'єднувати зусилля науковців і практиків на процес розробки регіональних стандартів, про що йшлося раніше, стає недоцільним.

Прийняття урядом України рішення щодо вступу до складу ЄС та СОТ потребує розгляду питань щодо гармонізації системи бухгалтерського обліку України відповідно до вимог цих організацій. Особливі труднощі щодо стандартизації обліку зумовлені вимогами ЄС. Існує стурбованість тим, що за певних обставин національні стандарти можуть втратити сенс, якщо вони повністю відповідатимуть міжнародним стандартам. П(С)БО, хоч і ґрунтуються на МСБО та МСФЗ, все одно відрізняються від них, зокрема [10]:

- українські стандарти не охоплюють усі міжнародні;
- українські стандарти не передбачають певних альтернативних методів обліку, встановлених МСБО 8, МСБО 20, МСБО 23, МСБО 39 тощо;
- П(С)БО 7 передбачає можливість застосування податкової амортизації в бухгалтерському обліку;
- національні стандарти встановлюють жорсткі форми фінансової звітності, що обмежує можливість підприємства об'єднувати або виділяти окремі статті залежно від їх суттєвості;
- українські стандарти дуже стислі за обсягом і не містять пояснювальних параграфів, які наведено в МСФЗ;
- українські стандарти вимагають повного розкриття інформації лише від підприємств, що оприлюднюють річну фінансову звітність.

Крім того, в одних випадках П(С)БО містять дещо ширші вимоги, ніж МСБО, а в інших, навпаки, – значно вужчі.

Однчасне застосування юридичного та економічного підходів до обліку призвело до уніфікації форм фінансової звітності.

Для забезпечення диференціації фінансової звітності та задоволення вимог різних користувачів необхідно відмовитися від жорстких форм фінансової звітності з обов'язковими кодами рядків.

Потребує подальшого розвитку функція П(С)БО в питаннях уніфікації. Міжнародні стандарти зазвичай дають кілька варіантів вирішення певної проблеми, а у національних його слід чітко визначити (наприклад, метод оцінки витрачених запасів у П(С)БО 9, метод амортизації відповідно до П(С)БО 7, метод нарахування резерву безнадійних боргів в П(С)БО 10 та ін.). Це дало б можливість спростити роботу бухгалтерів-практиків і підвищити порівнянність звітної інформації, що дуже важливо для України.

Фінансова звітність України має будуватися на єдиних засадах. Без цього не може бути досягнута порівнянність результатів діяльності окремих господарюючих суб'єктів та країни загалом.

Враховуючи реальні потреби, на мікро- та макрорівнях стратегічними напрямками розвитку бухгалтерського обліку в Україні можуть бути наступні:

- адаптація нормативно-правової бази бухгалтерського обліку в Україні до законодавства Європейського Союзу і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- удосконалення методологічних засад облікової політики суб'єктів державного сектору економіки;
- реформування бухгалтерського обліку діяльності, що фінансується бюджетними коштами (бюджетних установ та організацій);
- удосконалення державного регулювання у сфері бухгалтерського обліку і аудиту з метою створення ефективної інформаційної інфраструктури ринкової економіки, забезпечення сприятливого інвестиційного клімату;
- удосконалення обліку виробничих затрат та калькулювання продукції;
- удосконалення бухгалтерського обліку діяльності неприємницьких (неприбуткових) організацій
- удосконалення методології управлінського обліку;
- удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності для суб'єктів малого підприємництва;

– розвиток бухгалтерської професії, правове регламентування рівня професійного визнання бухгалтера та ін.

Потреба розробки та вдосконалення специфічних методів перетворення інформації для задоволення різнопланових вимог користувачів фінансової звітності очевидна. Система обліку повинна орієнтуватися на майбутній розвиток та покращання фінансових результатів діяльності підприємства. Це дасть можливість забезпечувати користувачів, особливо управлінців та інвесторів, інформацією для прийняття рішень з урахуванням дійсного й прогнозного фінансового стану підприємства.

Гармонізацію бухгалтерського обліку в Україні зумовлено необхідністю порівнянності бухгалтерської звітності різних країн. Гармонізація обліку в рамках регіональної структури для країн СНД, що перебувають на різному рівні щодо впровадження МСФЗ, а також щодо юридичного та податкового законодавства, є недоцільною, як і повна відповідність національних стандартів МСФЗ. Для створення належної національної системи обліку в Україні потрібно, щоб у П(С) БО були визначені на основі МСФЗ окремі положення і принципи, які мають бути єдиними для всіх підприємств України. Необхідно відмовитися від жорстких форм фінансової звітності з обов'язковими кодами рядків, зберігши загальну структуру фінансових звітів і мінімальні вимоги до розкриття інформації.

Доцільним є перегляд досить жорсткої регламентації бухгалтерського обліку, заміна Інструкції до плану рахунків методичними рекомендаціями щодо його застосування. Все це дасть можливість підвищити порівнянність звітної інформації окремих господарюючих суб'єктів та країни загалом, що дуже важливо для України на даному етапі її ринкового становлення.

Питання для контролю

1. Як можна охарактеризувати сучасний стан бухгалтерського обліку в Україні?
2. У чому полягає мета розробки концепції подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні?
3. Який результат відмінностей у змісті та структурі інформації, яку використовують інвестори, податкові, статистичні органи, управлінський персонал?
4. Чи відбулася при реформуванні бухгалтерського обліку в повній мірі модифікація положень теорії, методів і прийомів методології обліку?
5. До чого може призвести входження України в європейські та світові інституції?
6. На чому акцентують свою увагу інвестори та акціонери?
7. Які цілі повинні бути орієнтиром системи обліку?
8. Дайте характеристику можливостям, які надає користувачам фінансової звітності Інтернет.
9. Що М.Метьюс і М.Перера розуміють під термінами «гармонізація», «стандартизація» та «уніфікація»?
10. За рахунок чого спрощується підготовка переходу на міжнародні стандарти країн одного регіону?
11. За яких умов успіх запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності буде вагомішим?
12. Назвіть відмінності, що існують між положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та міжнародними стандартами.
13. Яким чином можна підвищити порівнянність звітної інформації і спростити роботу бухгалтерів-практиків?
14. Якими можуть бути основні стратегічні напрямки розвитку бухгалтерського обліку в Україні на мікро- і макрорівнях?
15. Які заходи необхідно здійснити для створення належної національної системи обліку?

ВИСНОВКИ

У кожній галузі народного господарства є свої специфічні особливості технології та організації як виробничого процесу, так і організаційної будови підприємства, що обумовлюють відмінності в методології та організації обліку в різних галузях.

Підручник висвітлює основні аспекти організації обліку підприємницької діяльності з урахуванням актуальності відображення типових операцій в податковому обліку. Значне місце займають дослідження проблемних питань методологічних аспектів обліку діяльності підприємств з різними напрямками статутної діяльності.

Підручник підготовлено доктором економічних наук, професором кафедри обліку та аудиту Левицькою Світланою Олексіївною, яка має досвід роботи економіста, бухгалтера, головного бухгалтера, є сертифікованим аудитором.

В процесі дослідження здійснено комплексний підхід до викладення матеріалу, а саме: відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку, оподаткування результатів податком на прибуток та податком на додану вартість, проведення структурно-динамічного та параметричного аналізу за показниками, що визнаються в основних звітних формах, є цінними з точки зору потреб підготовки фахівців з бухгалтерського обліку.

Враховано найбільш специфічні особливості найважливіших об'єктів обліку, відображено їхній вплив на організацію бухгалтерського обліку в галузях національної економіки.

Висвітлення передбачених змістом тем здійснюється у найбільш доступній для сприйняття читачем формі, оскільки поряд із теоретичними викладками у підручнику наводяться приклади, що сприяють засвоєнню матеріалу.

Для зручності користування підручником значну частину інформації систематизовано в таблицях, які винесено в додатки. Додатки містять типову кореспонденцію рахунків обліку управлінсько-

ВИСНОВКИ

фінансових операцій, максимально наближені до потреб обліково-бухгалтерської та оперативної роботи.

При підготовці посібника враховано вимоги чинних нормативних актів, які врегульовують питання бухгалтерського та податкового обліку.

Зміст розділів впродовж тривалого проміжку часу апробовано при проведенні наукових досліджень та в процесі педагогічної діяльності в Національному університеті водного господарства та природокористування м. Рівне.

Сучасний розвиток суспільства вимагає подальшого вдосконалення системи підготовки, підвищення кваліфікації та перепідготовки облікових працівників, тому питання, що розглядаються в посібнику, і підходи до їх вирішення можуть бути цікавими практичним працівникам бухгалтерського обліку, викладачам економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, аспірантам, спеціалістам, бакалаврам, магістрам.

Отже, доцільність створення даного підручника визначається роллю бухгалтерського обліку в управлінні підприємств та організацій різних галузей економіки та необхідністю точного відображення в системі обліку і звітності результатів фінансової діяльності підприємств, їх виробничого і соціального розвитку, фінансового та майнового становища, дотримання договірної, фінансової, податкової та звітної дисципліни, рівня забезпеченості обіговими коштами, джерелами фінансування капітальних вкладень для своєчасного виконання покладених на підприємства зобов'язань та їх перспективного розвитку.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Бутинець Ф. Ф., Горецька Л. Л. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах. Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит». – Житомир: ПП «Рута», 2002.- 544с.
2. Бородкін О. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація // Бухгалтерський облік і аудит. – №2. – 2001. – 45-53с.
3. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: Навчально – практичний посібник / під ред. С. Ф. Голова. – Дніпропетровськ, ТОВ «Баланс – Клуб», 2001.- 832с.
4. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку: В 2-х частинах. Ч. I: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 512 с.
5. Бутинець Ф.Ф., Лайчук С.М., Олійник О.В., Шигун М.М. Організація бухгалтерського обліку: Підручник. – Житомир, 2002р. – 520с.
6. Бутинець Ф.Ф., Івахненко С.В. Інформаційні системи бухгалтерського обліку. Курс лекцій. Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит». Житомир: ЖІТІ, 2002. – 304 с.
7. Бутинець Ф. Ще раз про бухгалтерський облік як науку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 10. – С. 20 – 29.
8. Валуев Б.И. Проблемы управленческой ориентации бухгалтерского учета // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – №1. – 2-10с.
9. Голов С. Гармонізація фінансової звітності відповідно до плану дій « Україна – ЄС» // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 4. – с.7–17.
10. Голов С. Ретроспективний погляд на реформування бухгалтерського обліку в Україні. Антиміфологія // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 2. – С. 3 – 13.
11. Голов С. Бухгалтерський облік: спогади про майбутнє // Бухгалтерія. – 2005. – № 29.
12. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: навч. Посібник \ За ред. М.В. Кужельного. – 6-те вид. – К.:А.С.К., 2002. – 266с. – (Економіка. Фінанси, Право).
13. Гуцайлюк З. Прогнозний (стратегічний) облік і сучасні проблеми розвитку теорії бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 2. – С. 14 – 19.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

14. Джога Р. Облік у бюджетних установах: основи побудови, нормативна база, реформування // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8-9 – с.26-37.
15. Економічна енциклопедія. Київ: « Академія», 2001. – 504с.
16. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Е 45. ТЗ.\ Редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр «Академія», 2002.-952 с.
17. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.2 / Редкол.: С.В. Мочерний (відп.ред.) та ін. – К.: Видавничий центр «Академія», 2001. – 848 с.
18. Житній П. Організаційно – методологічні засади формування облікової політики підприємства // Бухгалтерський облік і аудит.-2006.-№3.- с.3-8.
19. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р за № 996-ХІV (з чинними змінами та доповненнями).
20. Закон України «Про податок на додану вартість» від 03.04.97р. за №168/97-ВР (з чинними змінами та доповненнями).
21. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств». У редакції Закону України від 22.05.97р. за №283/97-ВР (з чинними змінами та доповненнями).
22. Закон України «Про господарські товариства» від 14 жовтня 1992 року N 2692-ХІІ (з чинними змінами і доповненнями).
23. Закон України від 09.04.1999 за №587- ХІV «Про збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства».
24. Ізмайлова К.В. Фінансовий аналіз. – К., 2000. – 146с.
25. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994р. за №69.
26. Інструкція про порядок реєстрації виданих, повернутих і використаних довіреностей на одержання цінностей. Затверджено наказом Міністерства фінансів України за №99 від 16.05.1996р.
27. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. за №291. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21.12.1999р. за №893/4186.
28. Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті. Затверджено Постановою Національного банку України від 21.01.2004р. за №22.

29. Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон. Затверджено наказом Міністерства фінансів України за №59 від 13.03.1998р. (з чинними доповненнями).
30. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: Навч. Посіб. – К.: Знання-Прес, 2003.- 349 с.
31. Івахненко С.Класифікація програмного забезпечення обліку і контролю // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 7 – с.55-65.
32. Івахненко С.Сучасні інформаційні технології управління підприємством та бухгалтерія: проблеми і виклики // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 4 – с.52-58.
33. Корчажникова Л. Проблеми бухгалтерського й управлінського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001.-№12.- с.50-51.
34. Кужельний М. В. Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8-9 – с.45-49.
35. Крамаренко Г.О. Фінансовий аналіз і планування. – К.: Центр навчальної літератури. – 2003.-224с.
36. Калина А.В., Конєва М.И., Ященко В.А. – Киев.1998.-МАУП-267с.
37. Карпова Т.П. Управленческий учет.: Учебник для вузов. – М.:ЮНИТИ, 2003. – 350с.
38. Коробов М.Я. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємств. Навчальний посібник.-К. :Т-во «Знання», КОО.-2001р.-378с.
39. Ковалев А.И., Привалов В.П. Анализ финансового состояния предприятий. – М: Центр экономики и маркетинга, 2001.-256с.
40. Лахтіонова Л.А. Фінансовий аналіз суб'єктів господарювання. – К.: КНЕУ. – 2001.-388с.
41. Лишиленко О. В. Бухгалтерський фінансовий облік. Навчальний посібник. – Київ: Вид-во «Центр навчальної літератури», 2004. -528 с.
42. Лист Міністерства фінансів України «Про облікову політику» від 21.12.2005р. за №31-34000-10-5\27793.
43. Лист Держкомітету з питань садівництва, виноградарства та виноробної промисловості від 24.02.1999 за №11\02-460 «Про нормативи питомих капітальних вкладень на створення плодкових, ягідних і виноградних насаджень».
44. Лист ДПАУ від 27.01.2007р. за №1453\7\16-1517.
45. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку. Затверджено наказом Міністерства фінансів України 29.12.2000 р. за № 356.
46. Микитенко Т. Сучасні інформаційні технології обліку та аудиту в управлінні підприємством // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 10 – с.12-19.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

47. Міжнародна наукова конференція з обліку, аналізу і аудиту // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 2. – С. 65 – 66.
48. Моссаковський В. Гармонізація обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 4. – С. 24 – 32.
49. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектора. www.minfin.gov.ua
50. Методичні рекомендації з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. Затверджено наказом Мінагрополітики від 18.05.2001р. за №132.
51. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006р. за №1315
52. Нападовська Л. Концепція подальшого розвитку обліку в умовах міжнародної інтеграції // Вісник КНТЕУ. – 2006. – № 1. – С. 57 –64.
53. Наказ Міністерства економіки України від 21 червня 2005 року за № 173 Про затвердження Порядку складання, затвердження та контролю виконання фінансових планів державних підприємств, акціонерних, холдингових компаній та інших суб'єктів господарювання, у статутному фонді яких більше 50 відсотків акцій (часток, паїв) належать державі, та їх дочірніх підприємств». Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 11 липня 2005 р. за N 729/11009.
54. Наказ Мінагрополітики України від 07.04.2006р. за №182 «Про внесення змін до наказу Мінагрополітики 16.08.2005р. за №383 «Про затвердження нормативів на компенсацію витрат із закладки молодих багаторазових насаджень».
55. Організація бухгалтерського обліку. Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. — 3-с вид., доп. і перероб. — Житомир: ПФ»Рута», 2002. -592 с.
56. Охрамович О. Напрями вдосконалення нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 4. – с.48-53.
57. Онищенко Т., Борщ Н., Мякота В., Кавторєва Я. Альбом бухгалтерських проводок. – 7-ме вид., до. I перероб. – Х.: Фактор, 2003. – 164 с.
58. Пархоменко В. Розвиток бухгалтерського обліку: від реформування до адаптації та застосування // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8-9. – с.3-21.
59. Положення бухгалтерського обліку 2 «Баланс». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999р. за №87.

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

- Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21.06.1999р. за №396\3689.
60. Положення бухгалтерського обліку 5 «Звіт про власний капітал». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999р. №87. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21.06.1999р. за №399\3692.
 61. Положення бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000р. за №20. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України від 11.02. 2000р. за №85\4306.
 62. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999р. за №87. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21.06.1999р. за №391/3684.
 63. Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємствами державного, комунального секторів економіки та господарських організацій, які володіють та\або користуються об'єктами державної, комунальної власності. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 19.12.2006р. за №1213. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 26.12.2006р. за №1364/13238.
 64. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000р. за №92. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 18.05.2000р. за №288/4509.
 65. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999р. за №318. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19.01.2000р. за №27/4248 (з чинними змінами та доповненнями).
 66. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999р. за №242. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 02.11.1999р. за №750/4043.
 67. Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності. Лист Міністерства фінансів України від 29.07.2003 року за №04230-04108.
 68. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999р. №246. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 02.11.1999р. за №751/4044.
 69. Положення про порядок уцінки і реалізації продукції, що залежалась, з групи товарів широкого вжитку, продукції виробничо-технічного

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

- призначення. Затверджено наказом Міністерства економіки України і Міністерства фінансів України від 10.09.1996р. за №120/190. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19.09.1996р. за №546/1571 (з чинними змінами та доповненнями).
70. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей. Затверджено Постановою Кабінету міністрів України за №116 від 22.01.1996р. (з чинними доповненнями).
71. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні. Затверджено Постановою НБУ від 15.12.2004р. за №637. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 13.01.2005р. за №40\10320.
72. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів». Затверджено наказом Міністерства фінансів України за №193 від 10.08.2000р. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 17.08.2000р. за №515/4736.
73. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції». Затверджено наказом Міністерства фінансів України за №91 від 26.04.2000р. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 17.05.2000р. за №284/4505.
74. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 08.10.1999р. за №237. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 25.10.1999р. за №725\4018 (з чинними змінами та доповненнями).
75. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2006р. за №415. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 26.05.2006р. №610\12484.
76. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000р. за №181. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 10.08.2000р. №487\4708 (із змінами та доповненнями).
77. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999р. за №290. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 14 грудня 1999 року №860\4153 (із змінами та доповненнями).
78. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000р. за №353. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 20.01.2001 року за №47\5238 (із змінами та доповненнями).

79. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 22 «Вплив інфляції». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.02.2002р. за №147. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19.03.2002р. за №269\6557 (із змінами та доповненнями).
80. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005р. за №790. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 05.12.2005р. за №1456\11736 (із змінами та доповненнями).
81. Постанова Національного банку України «Про затвердження інструкції про порядок відкриття рахунків в національній та іноземній валютах» за №492 від 12.11.2003р. (з чинними змінами та доповненнями).
82. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995р. за №88. Зареєстроване в Міністерстві юстиції України 05.06.1995р. за №168/704.
83. Положення про порядок бухгалтерського обліку активів та операцій підприємствами державного, комунального секторів економіки та господарськими організаціями, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності. Проект. Затверджено на засіданні Методологічної ради при МФУ від 07.02.2007р. www.minfin.gov.ua
84. Постанова Кабінету міністрів України від 15 січня 2005 р. за № 50 «Про затвердження Порядку і нормативів відрахування господарськими організаціями до загального фонду Державного бюджету України частини прибутку (доходу) за результатами фінансово-господарської діяльності у 2004 році та щоквартальної фінансово-господарської діяльності у 2005 році»
85. Постанова Кабінету міністрів України від 28 лютого 2005 р. за № 157 «Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 15 січня 2005 р. N 50».
86. Порядок справляння збору та використання коштів на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства. Затверджений постановою КМУ від 15.07. 2005р. за №587 (у редакції постанови КМУ від 04.04.2007р. за №613).
87. Рєгєда С. Звітність не виходячи з офісу: зручно, економно, сучасно // Податковї вісті. – 2006. – № 28-29. – С.4.
88. Ричаківська В. Досвід впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності в банківській системі України // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8-9. – с.37-45.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

89. Сопко В., Завгородній В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник. – Київ, 2000 р.
90. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 роки. Затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 р. за №34.
91. Сльозко Т.М. Види обліку: новітня інтерпретація. Фінанси України. – №1, 2007р. – с.118.
92. Ткаченко М.Н. Теоретико – методологічні проблеми формування бухгалтерського фінансового обліку.-К.: А.С.К., 2001. с.3-23.
93. Фаріон І. Д., Перезовова І.В.: Навчальний посібник. – Тернопіль, 2004 р.
94. Фаріон І.Д., Писаренко Т.М. Бухгалтерський управлінський облік.: Навчальний посібник / за редакцією д.е.н, проф. І.Д. Фаріона. – Тернопіль: Економічна думка, 2003. – 566 с.
95. Хелферт Э. Техника финансового анализа. Пер. с англ. под редакцией Л.П.Белых.- М.:Аудит, ЮНИТИ, 1996.-663с.
96. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: Знання, 2004. – 447 с.
97. Ямборко Г. Проблеми взаємоузгодження бухгалтерського обліку і податкових розрахунків// Бухгалтерський облік і аудит.-2006.-№5.-с.19-26.
98. Neil's Brock Copenhagen Business College. Kulturvet 2, Copenhagen K, Denmark.- 250р.
99. <http://www.refine.org.ua/pageid-591-1.html>
100. <http://www.ufpaa.org/ua/news/?pid=266>
101. [www. Ukrreferat. Com/.chapters/23/5.htm](http://www.Ukrreferat.Com/.chapters/23/5.htm).

ДОДАТОК 1

ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

Таблиця 1.1

Документальне оформлення випуску акцій

№ з/п	Назва документу	Інформація, яка повинна міститись в документі
1	2	3
1	Заява стандартного зразка	Найменування і вид акціонерного товариства; код ЄДРПОУ; юридична адреса; місцезнаходження; телефон, факс; розмір статутного капіталу; сумарна номінальна вартість випуску акцій; кількість акцій за типами і категоріями; поточний рахунок; номінальна вартість акцій
2	Рішення про випуск акцій, оформлене протоколом згідно з вимогами	Фірмова назва емітента та його місцезнаходження; розмір статутного капіталу або вартість необоротних та оборотних активів; мета і предмет діяльності емітента; посадові особи; найменування контролюючого органу (аудиторської фірми); дані про розміщення цінних паперів, випущених в обіг раніше; мета випуску акцій; визначення категорії акцій (прості чи привілейовані); кількість іменних акцій (тобто загальна кількість акцій даної емісії кількість привілейованих акцій; загальна сума емісії; номінальна вартість акцій; кількість учасників голосування (при прийнятті рішення про випуск акцій); порядок виплати дивідендів; термін і порядок розподілу акцій між засновниками та їх оплати; черговість випуску акцій (при випуску їх різними серіями); умови розпорядження акціями; права власників привілейованих акцій; переважне право на придбання акцій нової емісії; інша інформація (наявність збитків, форма випуску акцій (документарна, електронна). Оформлене протоколом рішення повинно бути завірено підписами і печаткою емітента
3	Нотаріально завірена копія статуту емітента або зміни до статуту, пов'язані зі збільшенням розміру статутного капіталу (номінальної вартості або кількості акцій)	
4	Зразок бланка сертифіката акцій, оформленого згідно з вимогами чинного законодавства (при документарній формі випуску)	

Додаток 1

№ з/п	Назва документу	Інформація, яка повинна міститись в документі
1	2	3
5	Баланс (ф. № 1), завірений підписами і печатками емітента та аудитора (аудиторської фірми), довідка про фінансовий стан емітента, завірена підписами і печатками аудитора (аудиторської фірми), аудиторський висновок станом на перше число поточного кварталу, в якому подаються документи для реєстрації випуску акцій	
6	Копія свідоцтва про реєстрацію попередніх випусків акцій	
7	Копія свідоцтва про державну реєстрацію АТ	

Таблиця 1.2

Документальне оформлення операцій зменшення
розміру статутного капіталу

Випадки зменшення статутного капіталу	Документи, які подаються до органів державної реєстрації
1	2
Зменшення частки всіх чи окремих учасників	Реєстраційна картка встановленого зразка; нотаріально завірени зміни до установчих документів; протокол загальних зборів учасників документ, що засвідчує внесення плати за державну реєстрацію
Вихід (виключення) одного чи декількох учасників	Реєстраційна картка встановленого зразка; протокол загальних зборів учасників; документ, що засвідчує внесення плати за державну реєстрацію та: а) у разі добровільного виходу юридичної особи зі складу засновників (учасників) – копію рішення засновників; б) у разі добровільного виходу фізичної особи – нотаріально завірена заява; в) у разі примусового виключення учасника – рішення уповноваженого на це органу

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

Таблиця 1.3

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку власного капіталу

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Проведено підписку на акції акціонерного товариства у розмірі статутного капіталу, визначеного засновницькими документами	46	40
2.	Відображено внесення засновниками грошових коштів, матеріальних цінностей в рахунок їх вкладу до статутного капіталу	10, 14, 20, 31...	46
3.	Відображено перевищення вартості внесків засновників підприємства над сумою визначеного статутного капіталу	10, 12, 14, 20, 28, 31...	422
4.	Відображено збільшення статутного капіталу за рахунок прибутку підприємства	443	40
5.	Збільшено статутний капітал за рахунок реінвестиції належних до сплати дивідендів	671	40
6.	Викуплено власні акції підприємством у своїх акціонерів:	45	30,31
	- по номіналу		
	- на суму перевищення номінальної вартості над ціною викупу	45	733
7.	- на суму перевищення ціни викупу над номінальною вартістю	952	45
	Відображено реалізацію підприємством викуплених акцій:	30, 31	45
	- на суму номіналу		
8.	- на суму перевищення вартості продажу над номінальною вартістю	30, 31	421
	- на суму перевищення номінальної вартості над вартістю продажу	421, 443	45
	Анульовано частину викуплених власних акцій	40	45
9.	Проведено дооцінку необоротних активів підприємства	10, 11, 12	423
10.	Відображено вартість безоплатно одержаних необоротних активів	10, 11, 12	424
11.	Відображено отриманий прибуток підприємством	79	441

Додаток 2

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
12.	Відображено отриманий збиток підприємством	442	79
13.	Використано прибуток на:		
	- збільшення резервного капіталу	443	43
	- нарахування дивідендів за акціями	443	671
	- виправлення помилок за <i>минулі роки</i> :		
	- донарахування зарплати, амортизації, додаткове списання ТМЦ тощо	443	661, 13, 20...
	- сторнування помилково нарахованих виплат по оплаті праці, амортизації, помилково списаних ТМЦ (червоне сторно)	443	661, 13, 20...

ДОДАТОК 2

Таблиця 2.1

Облік довгострокових кредитів банку

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1	Отримано на кредитний рахунок суми довгострокових кредитів банку	312, 313	501, 502
2	Погашається кредиторська заборгованість перед постачальниками за товари, роботи, послуги за рахунок кредиту	631	313
3	Нараховано відсотки за кредит (щомісяця)	951	684
4	Сплачено відсотки	684	311
5	Проведено частину довгострокових зобов'язань у поточну заборгованість	501,502	61
6	Погашається поточна заборгованість по довгострокових кредитах банку	61	311

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

Таблиця 2.2

Облік фінансової оренди (в орендаря)

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1	Одержання об'єкта фінансової оренди за теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів (справедливою вартістю)	10, 11, 12	531
2	Сплата орендних платежів у частині, що дорівнює їх теперішній вартості (справедливий вартості)	531	311
3	Сплата орендних платежів у частині фінансових витрат	684	311
4	Списання орендних платежів на витрати в частині фінансових витрат	952	684
5	Амортизація (знос) об'єкта фінансової оренди	23, 91, 92, 93	131- 133
Відображення витрат на ремонт об'єкта оренди			
6	Списання вартості матеріалів, що були використані для ремонту (відновленню первісного ресурсу об'єкта оренди)	23, 91, 92, 93, 94	20
7	Відображення нарахування заробітної плати працівників, що займалися ремонтом об'єкта фінансової оренди	23, 91, 92, 93, 94	661
8	Відображення нарахувань на заробітну плату працівників, що займалися ремонтом об'єкта фінансової оренди	23, 91, 92, 93, 94	65
Поліпшення об'єкта фінансової оренди, здійснюване господарським способом			
9	Відображення фактично понесених витрат на суму:		
	використаних виробничих запасів	152-154	20
	нарахованої заробітної плати	152-154	661
	нарахувань на заробітну плату на обов'язкове соціальне страхування	152-154	65
	інших витрат	152-154	631

Додаток 2

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
10	Віднесення зазначених витрат на збільшення первісної вартості об'єкта фінансової оренди	10, 11,12	152- 154
Поліпшення об'єкта фінансової оренди, здійснюване підрядним способом			
11	Відображення витрат на реконструкцію, модернізацію, добудування, дообладнання	152-154	631
12	Відображення податкового кредиту по ПДВ	641	631
13	Віднесення зазначених витрат на збільшення первісної вартості об'єкта оренди	10, 11,12	152- 154

Таблиця 2.3

Облік короткострокових кредитів банків

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1	Отримано на кредитний рахунок суми короткострокових кредитів банку	312,313	601,602
2	Нараховано відсотки за отриманий кредит (якщо кредиторська заборгованість відображається в сумі погашення відповідно до ПБО 11)	39	684
3.	Оплачено рахунки постачальників за рахунок одержаного кредиту	631, 632	313,312
4.	Погашено короткострокові кредиту банку	601,602	312,313
5.	Включено відсотки за отриманий кредит до складу витрат звітного періоду при настанні терміну погашення	951	39
6.	Списано суми нарахованих відсотків за кредит	792	951
7.	Сплачено відсотки	684	311
8.	Зараховано до прострочених, не погашених у встановлений термін кредитів банку в національній валюті	601	605

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

Таблиця 2.4

Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками

№ з\п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1	Відображено надходження від постачальника необоротних активів або вартості виконаних робіт підрядником, пов'язаних із створенням основних засобів	152-154	631,632
2	Відображено надходження на підприємство товарно-матеріальних цінностей від постачальника	20, 21, 22, 25, 28	631,632
3	Віднесено на витрати виробництва вартість робіт, виконаних підрядником	23	631,632
4	Повернуто на підприємство від постачальника раніше перераховані йому кошти	311,312	631,632
5	Відображено суму недостачі при оприбуткуванні на склад цінностей від постачальника	374	631,632
6	Відображено суму ПДВ із вартості придбаних цінностей у постачальника, а також виконаних робіт і послуг підрядником	641	631
7	Належить підрядникам за виконані роботи і надані послуги	91, 92, 93	631
8	Визнано підприємством претензії (штрафи, пені, неустойки), пред'явлені зі сторони постачальника	948	631,632
9	Списано безнадійну дебіторську заборгованість по розрахунках із постачальниками на інші витрати операційної діяльності	944	631,632
10	Нараховано заборгованість підрядній організації за здійснення робіт, пов'язаних із запобіганням або ліквідацією наслідків стихійного лиха	993	631
11	Проведено оплату постачальникам та підрядникам за поставлені цінності, виконані роботи і надані послуги	631,632	311,312
13	Погашено заборгованість перед постачальником коштами, виданими підзвітним особам	631	372

Додаток 2

Таблиця 2.5

Облік розрахунків за податками і обов'язковими платежами

№ з\п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1	Нараховано податок на прибуток від оподаткованого прибутку	981,982	641
2	Нараховано акцизний збір, податок на додану вартість від вартості реалізованих товарів (робіт, послуг)	70	641
3	Відображено утриманий податок з доходу найманих працівників	661	641
4	Нараховано комунальний, земельний, транспортний податки, податок за забруднення навколишнього середовища	92	641
5	Відображено належні до сплати у бюджет штрафні санкції, нараховані податковими органами	948	641
6	Нараховано ПДВ від вартості придбаних ТМЦ	641	631,632
7	Перераховано із розрахункового рахунку належні до сплати податки до бюджету	641	311

Таблиця 2.6

Облік розрахунків із фондами соціального страхування

№ з\п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
Облік страхових внесків до Пенсійного фонду			
1.	Проведено нарахування на заробітну плату працівників підприємства до Пенсійного фонду і віднесено на відповідні рахунки витрат суб'єкта господарювання	23,91,92, 93,949	651
2.	Проведено утримання до Пенсійного фонду із суми сукупного оподаткованого доходу працівників підприємства	661	651

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

№ з\п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
3.	Відображено страхові внески на державне пенсійне страхування від суми виручки суб'єкта господарювання з операцій по продажу ювелірних виробів із золота (крім обручок), платини і дорогоцінного каміння (5%)	702	651
4	Відображено страхові внески при придбанні підприємством легкого автомобіля (3%), нерухомості (1%)	152	651
7	Відображено страхові на державне пенсійне страхування від вартості сплачених підприємством послуг стільникового рухомого зв'язку (7,5%)	92	651
	Відображено страхові на державне пенсійне страхування від операцій купівлі-продажу валют (0, 5%)	949	651
Облік страхових внесків до Фонду соціального страхування на випадок тимчасової непрацездатності, Фонду зайнятості, Фонду страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання			
8	Проведено нарахування на заробітну плату працівників підприємства до Фонду соціального страхування і віднесено на відповідні рахунки витрат суб'єкта господарювання	23,91, 92,93, 949	652, 653, 656
9	Проведено утримання до Фонду соціального страхування із суми сукупного оподаткованого доходу працівників підприємства	661	652, 653
10	Відшкодовано тимчасову втрату працездатності працівником підприємства із Фонду соціального страхування на випадок тимчасової непрацездатності на підставі наданого лікарняного, нараховані інші виплати за рахунок Фонду	652	661
Перерахування зборів до фондів соціального спрямування			
14	Перераховано із розрахункового рахунку належні до оплати збори до відповідних соціальних фондів	651,652, 653,656	311

Додаток 2

Таблиця 2.7

Облік доходів майбутніх періодів

№ з\п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Визнання доходів майбутніх періодів при розрахунках покупців за допомогою короткострокового векселя		
1.1.	Отримання короткострокового векселя від покупця на суму, що перевищує його дійсну заборгованість	341	69
1.2.	Рівномірне списання доходів майбутніх періодів на доходи звітного періоду протягом терміну погашення векселя	69	733
1.3.	Віднесення суми визнаних доходів на фінансові результати звітного періоду	733	792
2.	Отримання коштів від продажу квитків на заходи, які відбудуться в наступних звітних періодах		
2.1.	Оприбуткування коштів в момент оплати	301,311	69
2.2.	Списання доходів майбутніх періодів на доходи звітного періоду, в якому відбулись заплановані заходи	69	703
2.3.	Віднесення суми визнаних доходів на фінансові результати звітного періоду	703	791
3.	Надходження коштів від покупців за гарантійне обслуговування		
3.1.	Оприбуткування коштів	301,311	69
3.2.	Рівномірне списання доходів майбутніх періодів на доходи звітного періоду протягом терміну гарантійного обслуговування	69	703
3.3.	Віднесення суми визнаних доходів на фінансові результати звітного періоду	703	791

ДОДАТОК 3

ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

Таблиця 3.1

Методика визнання необоротних активів у Ф№1 «Баланс»

Актив	Код рядка	Зміст статей Балансу за П(С)БО 2	Зміст статей Балансу за планом рахунків
I. Необоротні активи			
НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ :			
Залишкова вартість	010	Відображається вартість об'єктів, які віднесені до складу нематеріальних активів. У цій статті наводяться окремо первісна та залишкова вартість нематеріальних активів, а також нарахована у встановленому порядку сума накопиченої амортизації	Ряд. 011-ряд. 012
Первісна вартість	011		Сальдо по Дт.12
Накопичена амортизація	012		Сальдо по Кт133
Незавершене будівництво	020	Показується вартість незавершеного будівництва (включаючи устаткування для монтажу), що здійснюється для фінансування такого будівництва	Сальдо по Дт (15, 163, 631)
ОСНОВНІ ЗАСОБИ			
Залишкова вартість	030	Наводиться вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів. У цій статті наводяться окремо первісна (переоцінена) вартість, сума зношення основних засобів та їх залишкова вартість	Ряд.031-ряд. 032
Первісна вартість	031		Сальдо по Дт (10, 11)
Зношення	032		(Сальдо по Кт131, 132)
ДОВГОСТРОКОВІ ФІНАНСОВІ ІНВЕСТИЦІЇ			
Як обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	040	Відображаються фінансові інвестиції на період більше одного року, а також усі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент	Сальдо по рах. 141
			Сальдо по Дт (142, 143)

Додаток 3

Актив	Код рядка	Зміст статей Балансу за П(С)БО 2	Зміст статей Балансу за планом рахунків
Інші фінансові інвестиції	045		
Довгострокова дебіторська заборгованість	050	Показується заборгованість фізичних та юридичних осіб, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу	Сальдо по Дт16 (за мінусом сальдо на рах.163 в частині, що припадає на капітальні аванси)
Відстрочені податкові активи	060	Відображається сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних періодах в наслідок тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінки	Сальдо по Дт17
Інші необоротні активи	070	Наводяться суми необоротних активів, які не можуть бути включені до наведених вище статей розділу «Необоротні активи»	Сальдо по Дт18

Таблиця 3.2

Облік купівлі основних засобів

№ з/п	Найменування операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1	Отримано об'єкт основного засобу за договором постачання	152	631
2	Відображено суму ПДВ, що включена до вартості придбання за договором (якщо підприємство є платником ПДВ)	641	631
3	Проведено оплату за договором постачання	631	311

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

№ з/п	Найменування операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
4	Витрати на транспортування основного засобу (без ПДВ)	152	631
5	Відображено суму ПДВ у складі транспортних витрат	641	631
6	Капіталізація витрат зі складання та встановлення придбаного об'єкта (заробітна плата задіяних працівників, використані запчастини тощо)	152	661, 651- 653, 207
7	Зарахування об'єкта до певної групи основних засобів	101-109	152

Таблиця 3.3

Облік безоплатного отримання основних засобів

№ з/п	Найменування операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1	Оприбутковано безоплатно отриманий основний засіб за справедливою вартістю	10	424
2	Нараховано амортизацію по отриманому основному засобу: -в частині прямих та загальновиробничих витрат; -в частині адміністративних витрат -в частині витрат на збут -в складі інших операційних витрат	23, 91 92 93 949	131 131 131 131
3	Дохід в розмірі нарахованої амортизації	424	745
4	Списання доходу на фінансові результати	745	793

Додаток 3

Таблиця 3.4

Облік витрат, пов'язаних з ремонтом основних засобів

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
В результаті ремонтних робіт ефективність використання основних засобів не змінилась			
1.	Витрати матеріалів, купівельних напівфабрикатів, запасних частин, палива на проведення ремонтних робіт	23,91,92, 93,949 ¹	201,203, 207
2.	Вартість виконаних ремонтних послуг іншими підприємствами (без ПДВ, якщо підприємство є платником цього податку)	23,91,92, 93, 949	631
3.	Витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати, інших компенсаційних виплат робітникам, які задіяні на ремонтних роботах	23,91,92, 93,949	661
4.	Відрахування на обов'язкове соціальне страхування на зарплату, враховану в п.3	23,91,92, 93,949	651-653
Здійснення модернізації (реконструкції) основних засобів			
5.	Фактичні витрати по модернізації (аналогічно п.1-4)	152	20,661, 651-653
6.	Списання витрат по завершенню робіт на вартість відремонтованих основних засобів	10	152

Таблиця 3.5

Облік оперативної оренди в орендаря

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Одержання об'єкта необоротних активів в оперативну оренду – ставиться на облік на позабалансовий рахунок 01	-	-

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
<i>Орендна плата здійснюється авансом</i>			
2	Здійснено аванс орендної плати	685,39	311,685
3	Відображено операцію зі збільшення суми податкового кредиту з ПДВ (у зв'язку з перерахуванням авансу за оренду об'єкта)	641	39
4	Відображення списання раніше оплаченої суми орендної плати за об'єкт оренди на витрати в періоді надання оренди: -в частині прямих виробничих та розподілених загально-виробничих витрат -в частині адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат	23 92,93, 949	39 39
<i>Орендна плата здійснюється після одержання об'єкта оренди</i>			
5	Відображено суму наданих підприємству послуг операційної оренди у складі витрат : -в частині прямих виробничих та розподілених загально-виробничих витрат; -в частині адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат	23 92,93, 949	685 685
6	Податковий кредит в сумі орендної плати	641	685
7	Перерахування суми орендної плати орендодавцю	685	311
8	Повернення: об'єкт оренди знімається з обліку з позабалансового рахунку 01	-	-

Таблиця 3.6

Облік оперативної оренди у орендодавця

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1	Відображено суми доходу від здавання об'єкта в оперативну оренду	373	713

Додаток 3

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
2	Податкові зобов'язання з ПДВ	713	641
3	Списання суми чистого доходу (без ПДВ), одержаного від операції оренди, на фінансові результати	713	791
4	Нараховано знос об'єкта оперативної оренди	949	131
5	Списано знос об'єкта оренди на фінансові результати	791	949
6	Одержано орендну плату від орендаря	311	373
7	Відображення капітальних інвестицій, внесених орендарем у тому випадку, якщо орендодавець відшкодовує витрати орендареві	152	685
8	Відображено податковий кредит в сумі здійснених інвестицій	641	685
9	Оплата здійсненого поліпшення	685	311
10	Збільшено вартість об'єкта оренди на суму поліпшення	10	152

Таблиця 3.7

Облік операцій придбання нематеріальних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1	Відображено витрати підприємства на придбання НА	154	631
2	Відображено податковий кредит щодо ПДВ (якщо підприємство є платником ПДВ)	641	631
3	Відображено витрати на установлення НА (послуги інших підприємств, зарплата задіяних працівників з нарахуваннями по соціальному страхуванню)	154	631,661, 651

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
4	Відображено податковий кредит по ПДВ в розрахункових документах за операціями по установленню НА (п.5)	641	631
5	Оприбутковано НА	12	154

Таблиця 3.8

Облік створення нематеріальних активів

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1	Нараховано заробітну плату робітникам, зайнятим створенням НА	154	661
2	Відображено суму обов'язкових нарахувань на заробітну плату по соціальному страхуванню	154	651-653
3	Використано матеріали, комплектуючі малоцінні та швидкозношувані предмети	154	201,22, 207
4	Зараховано знос по необоротних активах, які беруть участь у процесі створення нематеріального активу	154	131-133
5	Оприбутковано створений нематеріальний актив за первісною вартістю (що не перевищує справедливої)	12	154

Додаток 3

Таблиця 3.9

Типова кореспонденція за рахунком 141
«Інвестиції пов'язаним сторонам за методом участі в капіталі»

№ з\п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
2.	Придбання контрольного чи блокувального пакета акцій за кошти або спрямування інвестицій у грошовій формі в спільне підприємство	141	311
3.	Збільшення частки інвестора в капіталі об'єкта інвестування внаслідок приросту за звітний період емісійного доходу останнього	141	421
4.	Збільшення частки інвестора в капіталі об'єкта інвестування внаслідок приросту за звітний період іншого вкладеного капіталу	141	422
5.	Збільшення частки інвестора в капіталі об'єкта інвестування внаслідок приросту за звітний період суми дооцінки активів, що належать об'єкту інвестування	141	423
6.	Збільшення частки інвестора в капіталі об'єкта інвестування внаслідок приросту за звітний період додаткового капіталу об'єкта інвестування в частині, еквівалентній вартості безоплатно отриманих необоротних активів	141	424
7.	Збільшення частки інвестора в капіталі об'єкта інвестування внаслідок приросту за звітний період іншого додаткового капіталу (курсових різниць, що утворюються при вкладенні іноземної валюти до статутного капіталу, власних коштів підприємства, спрямованих для поповнення оборотного капіталу)	141	425
8.	Витрати на оплату послуг сторонніх організацій, якими супроводжується придбання контрольного або блокувального пакета акцій	141	685
9.	Частка чистого прибутку асоційованого підприємства, зароблена ним у звітному періоді, збільшує вартість інвестицій	141	721
10.	Частка чистого прибутку спільного підприємства, зароблена ним у звітному періоді, збільшує вартість інвестицій	141	722

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

№ з\п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
11.	Частка чистого прибутку дочірнього підприємства, зароблена ним у звітному періоді, збільшує вартість інвестицій	141	723
12.	Зниження частки інвестора в капіталі об'єкта інвестування настільки, щоб частка, що залишилася, не являла собою контрольний або блокувальний пакет	143	141
13.	Нарахування доходів до отримання (наприклад, дивідендів або доходів від участі у спільній діяльності) як частки чистого прибутку об'єкта інвестування	373	141
14	Частка збитків, належних інвестору за звітний період, зменшує суму інвестицій у дочірнє, асоційоване або спільне підприємство	96	141
15.	Переоцінка фінансових інвестицій на дату балансу: - дооцінка на суму збільшення первісної вартості до справедливої вартості - уцінка на суму зменшення первісної вартості до справедливої вартості	141	746
		975	141
16.	Реалізація фінансових інвестицій: - на продажну вартість фінансових інвестицій - на собівартість реалізації - в кінці звітного періоду списуються інші доходи на фінансовий результат - в кінці звітного періоду списуються інші витрати на фінансовий результат - отримано на рахунок банку грошові кошти від дебіторів за реалізовані фінансові інвестиції	377	741
		971	141
		741	793
		793	971
		311	377

Таблиця 3.10

Типова кореспонденція за рахунком 142
«Інші інвестиції пов'язаним сторонам»

№ з\п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Придбання довгострокових боргових ЦП або надання довгострокової грошової позики за договором позики	142	31 (682)

Додаток 3

№ з\п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
2.	Включення до первісної вартості фінансових інвестицій податків або обов'язкових платежів, обкладенням якими супроводжується придбаний ЦП або укладення договорів позики	142	641
3.	Нарахування амортизації дисконту (на балансі утримувача облігацій)	142	733
4.	Погашення довгострокових облігацій або наданих позик	311	142
5.	Нарахування амортизації премії (на балансі утримувача облігацій), зарахування суми зниження вартості ЦП до складу фінансових витрат	952	142
6.	Списання довгострокових ЦП, а також інших довгострокових вкладень (крім позик) внаслідок їх продажу	971	142
7.	Втрата фінансових інвестицій внаслідок надзвичайних подій	99	142

Таблиця 3.11

Типова кореспонденція за рахунком 143
«Інші інвестиції непов'язаним сторонам»

№ з\п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1	Придбання довгострокових боргових цінних паперів (ЦП) або надання довгострокової грошової позики за договором позики	143	311
2	Отримання довгострокового кредиту або позики довгостроковими борговими цінними паперами	143	50
3	Отримання короткострокового кредиту або позики довгостроковими борговими цінними паперами	143	60
4	Включення до первісної вартості фінансових інвестицій податків або обов'язкових платежів, обкладенням якими супроводжується придбаний ЦП або укладення договорів позики. Проведення можливе лише у випадках, коли ці податки і платежі не підлягають відшкодуванню	143	641

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

№ з\п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
5	Нарахування амортизації дисконту (на балансі утримувача облігацій), зарахування збільшеної таким чином вартості ЦП до складу фінансових доходів	143	733
6	Погашення довгострокових облігацій або наданих позик. Проведення можливе лише у разі, якщо зазначені інвестиції значилися у складі довгострокових аж до моменту погашення	311	143
7	Нарахування амортизації премії (на балансі утримувача облігацій), зарахування суми зниження вартості ЦП до складу фінансових витрат	952	143
8	Списання довгострокових ЦП, а також інших довгострокових вкладень (крім позик) внаслідок їх продажу	971	143
9	Втрата фінансових інвестицій внаслідок надзвичайних подій	99	143

Таблиця 3.12

Типова кореспонденція за рахунком 162 « Довгострокові векселі одержані »

№ з\п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1	Отримано вексель у погашення довгострокової дебіторської заборгованості	162	36,37
2	Отримано грошові кошти на рахунку банку за погашення довгострокової заборгованості по векселям	311	162
3	Нараховано фінансовий дохід у відсотках (по отриманих векселях)	373	732
4	Отримано на рахунок банку оплату відсотків	311	373

ДОДАТОК 4

Таблиця 4.1

Визнання запасів в Ф.№1 «Баланс»

Назва статті	Код рядка	Сальдо за дебетом рахунків	Зміст статті
1	2	3	4
Виробничі запаси	100	20,22,25	Показується вартість запасів: сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів, малоцінних швидкозношуваних предметів (МШП) та інших матеріалів, призначених для споживання в ході нормального операційного циклу
Поточні біологічні активи	110	21	Відображається справедлива або первісна вартість поточних біологічних активів тваринництва, справедлива вартість поточних біологічних активів рослинництва
Незавершене виробництво	120	23	Показуються витрати на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги)
Готова продукція	130	26,27	Показуються запаси виробів на складі, обробка яких закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками і відповідають технічним умовам і стандартам. Продукція, яка не відповідає наведеним вимогам (крім браку), та роботи, які не прийняті замовником, показуються у складі незавершеного виробництва
Товари	140	28	Показується вартість товарів, придбаних підприємством для наступного продажу

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

Таблиця 4.2

Методика визнання дебіторської заборгованості

Код рядка	Рахунок бух. обліку	Зміст рядка
1	2	3
050	16	Визнається довгострокова дебіторська заборгованість
160	ряд.162- ряд.161	Відображається заборгованість покупців або замовників за надані їм продукцію, товари, роботи або послуги за вирахуванням резерву сумнівних боргів (РСБ)
161	36	Дебіторська заборгованість покупців або замовників за вартістю на момент її утворення
162	38	Сума нарахованого РСБ
170	641,644, 642	Дебіторська заборгованість фінансових і податкових органів, а також переплата за податками, зборами та іншими платежами до бюджету
180	371	Сума авансів, наданих іншим суб'єктам госп. діяльності в рахунок наступних платежів
190	373	Сума нарахованих дивідендів, процентів, роялті тощо, що підлягають надходженню
200	682-683	Дебіторська заборгованість із внутрішніх розрахунків
210	327, 374-377, 63,65 66,685	Заборгованість дебіторів, яка не може бути включена до інших статей дебіторської заборгованості та відображається у складі оборотних активів

Таблиця 4.3

Визнання грошових коштів

АКТИВ	Код рядка	Рахунок обліку	Зміст статті
Грошові кошти та їх еквіваленти			
в національній валюті	230	301, 311, 313	Відображаються кошти в касі, на поточних та інших рахунках у банках, які можуть бути використані для поточних операцій. Кошти, які не можна використати для операцій
в іноземній валюті	240		

Додаток 4

АКТИВ	Код рядка	Рахунок обліку	Зміст статті
			протягом одного року, починаючи з дати балансу або протягом операційного циклу внаслідок обмежень, слід виключати зі складу оборотних активів та відображати як необоротні активи

Таблиця 4.4.

Облік операцій із запасами

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт рахунку	Кт рахунку
<i>Виробничі запаси, малоцінні швидкозношувані предмети</i>			
1.	Придбання за плату: - сума за договором постачання - сума податку на додану вартість	20, 22, 28 641 (643)	63, 371 63, 371
2.	Отримані як внесок до статутного капіталу	20, 22, 28	40 або 46
3.	Безоплатно отримані запаси	20, 22, 28	718
4.	Оприбуткування раніше не врахованих на балансі запасів	20, 22, 28	719
5.	Відпущені зі складу виробничі запаси та малоцінні і швидкозношувані предмети (крім підприємств, що використовують рахунки класу 8) для власних потреб: - виробництва продукції - загальновиробничих потреб - виправлення браку - забезпечення збуту продукції загальногосподарських потреб - виконання досліджень та розробок - утримання об'єктів житлово-комунального господарства і соціально-культурного призначення - капітального будівництва	 23 91 24 93 92 941 949 15	20, 22

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт рахунку	Кт рахунку
6.	Реалізація виробничих запасів та малоцінних і швидкозношуваних предметів: - дохід від реалізації - собівартість реалізованих запасів - відображена сума ПДВ	30, 31, 36,681 943 712	712 20, 22 641, 643
7.	Надійшли з виробництва та здані на склад або замовнику: - відходи виробництва - готова продукція - напівфабрикати - роботи і послуги	209 26 25 903	23
Списання вартості запасів, яких бракує, за умови, що винну особу не встановлено			
1.	Суму нестачі визнано витратами поточного періоду	947	20
2.	Суму податкового кредиту з ПДВ зменшено пропорційно до зменшення валових витрат	947	641
3.	Відображено на позабалансовому рахунку суму нестачі	072	—
4.	Списано з позабалансового рахунку суму нестачі, якщо після закінчення строку позовної давності винну особу не встановлено	—	072
Переоцінка вартості запасів			
	Уцінка вартості запасів		
1	Відображено у складі витрат звітного періоду суму уцінки запасів	946	20
2	Зменшено та включено до складу витрат поточного періоду суму податкового кредиту з ПДВ	946	641
	Дооцінка вартості запасів		
3	Відображено суму дооцінки запасів, але не більше за суму попередньої уцінки цих запасів	20	716

Додаток 4

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт рахунку	Кт рахунку
<i>Напівфабрикати та готова продукція</i>			
1.	Виготовлено та передано на склад напівфабрикати	25	23
2.	Передача напівфабрикатів у подальшу переробку	23	25
3.	Передача на склад готової продукції напівфабрикатів, призначених для реалізації	26	25
4.	Виготовлено та передано на склад готову продукцію (крім продукції сільськогосподарського виробництва)	26	23
5.	Списана собівартість реалізованої продукції	901	26
<i>Інші операції з вибуття запасів</i>			
1.	Безоплатна передача запасів - балансова вартість переданих товарів - сума ПДВ (донарахування)	949 949	20, 22, 26. 641
2.	Передача запасів, як внесок до статутного капіталу іншого підприємства: - балансова вартість переданих запасів - різниця між балансовою вартістю переданих запасів і справедливою вартістю інвестицій	14 14	20, 22, 26. 746

Таблиця 4.5

Типова кореспонденція за рахунком 30 « Каса »

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Надійшла готівка в касу з розрахункового рахунку	301	311
2.	Надійшла готівка в касу як залишок невикористаних підзвітних сум	301	372
3.	Надійшла готівка в касу від інших дебіторів	301	377

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
4.	Надійшла готівка в касу від покупців за реалізацію товарів, робіт, послуг	301	361
5.	Надійшли кошти в касу за реалізацію товарів (у роздрібній торгівлі)	301	702
6.	Видано з каси готівка на заробітну плату, відпускні, премію, допомогу	661	301
7.	Видано з каси депоновану заробітну плату	662	301
8.	Видано з каси дивіденди	371	301
9.	Передано кошти з каси на розрахунковий рахунок	301	311
10.	Передано кошти з каси інкасатору для зарахування на розрахунковий рахунок	333	301

Таблиця 4.6

Типова кореспонденція за рахунком 23 « Виробництво »

№ з/п	Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Нараховано зношеність необоротних активів, які безпосередньо беруть участь в основній діяльності підприємства	23	13
2.	Відпущено виробничі запаси в основне та допоміжне виробництво	23	20
3.	Відпущено в основне і допоміжне виробництво МШП	23	22
4.	Відображено передачу напівфабрикатів власного виробництва в подальшу переробку	23	25
5.	Витрачено готову продукцію на потреби основного або допоміжного виробництва	23	26
6.	Відпущено на потреби основного і допоміжного виробництва куповані та комплектуючі вироби	23	28

Додаток 4

№ з/п	Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
7	Списано на витрати виробництва витрати на відрадження робітників, зайнятих виробництвом продукції	23	372
8	Здійснено відрахування для забезпечення виплат щорічних відпусток робітникам основного і допоміжних виробництв, а також обов'язкових страхових внесків	23	472
9	Прийнято до оплати рахунки постачальників за надані послуги цехам основного і допоміжного виробництв	23	63
10	Відображено включення до виробничої собівартості податків і зборів, обов'язкових платежів	23	641
11	Нараховано на страхові внески на фонд оплати праці робітників, зайнятих виробництвом продукції	23	651-653
12	Нараховано заробітну плату робітникам, зайнятих виробництвом продукції	23	661
13	Відображено вартість послуг виробничого характеру, наданих дочірніми підприємствами	23	682
14	Списано витрати внутрішніх підрозділів, виділених на окремі баланси, на потреби основного і допоміжного виробництв	23	683
15	Між об'єктами виробництва розподілено виробничі накладні витрати	23	91
16	Оприбутковано МШП власного виробництва, відображено повернення МШП, раніше списаних на потреби основного і допоміжного виробництв	92	23
17	Відображено за фактичною виробничою собівартістю надходження на склад готової продукції	26	23
18	Відображено вартість виконаних робіт і наданих замовникам послуг цехами основного і допоміжного виробництв на підставі актів виконаних робіт	903 79	23 903
19	Списано фактичні витрати цехів основного або допоміжного виробництва, пов'язані з наданням послуг житлово-комунальним, обслуговуючим господарствам тощо	949	23

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

Таблиця 4.7

Типова кореспонденція за рахунком 26 « Готова продукція »

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Передано на склад продукцію, виготовлену на підприємстві	26	23
2.	Переведено готову продукцію до складу МПП, які передбачається використовувати у власній діяльності підприємства	22	26
3.	Відображено вартість готової продукції, поверненої у виробництво (наприклад, для обробки)	23	26
4.	Відображено фактичну виробничу собівартість реалізованої готової продукції	901	26
5.	Списано собівартість готової продукції на фінансовий результат	791	901

Таблиця 4.8

Типова кореспонденція за рахунком 36
« Розрахунки з покупцями та замовниками »

№ з/п	Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Відвантажено продукцію, товари або виконані роботи, послуги	361	701, 702, 703
2.	Нараховано ПДВ	701, 702, 703	641
3.	Відображено собівартість реалізації: - продукції, - товарів, - робіт, послуг	901 902 903	26 28 23
4	В кінці звітного періоду списуються на фінансовий результат: - доходи - витрати	701,702,703 791	791 901, 902, 903
5	Надійшли кошти від покупців	301,311	361

Додаток 4

Таблиця 4.9

Типова кореспонденція за рахунком 38
« Резерв сумнівних боргів »

№ з/п	Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Створення РСБ	944	38
2.	Списання безнадійної дебіторської заборгованості покупців за рахунок резерву	38	36,37,64...
3.	Списання безнадійної дебіторської заборгованості на інші операційні витрати, при нестачі РСБ або його відсутності	944	36,37,64...
4	Одночасно списана дебіторська заборгованість покупців відображається на позабалансовому рахунку і обліковується протягом трьох років з дати списання дебіторської заборгованості для спостереження за можливістю повернення боргів	071	
5	Після закінчення терміну позовної давності дебіторська заборгованість списується		071
6.	Погашення раніше списаної дебіторської заборгованості	311	716

Таблиця 4.10

Типова кореспонденція за рахунком 34
«Короткострокові векселі одержані»

№ з/п	Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Отриманий вексель від покупців за реалізацію продукції, робіт, послуг	341	361
2.	Нараховано відсотки відповідно до умов емісії векселя	377	732
3.	Відображено податкові зобов'язання по ПДВ на нараховані відсотки	377	641
4.	Отримано відсотки	311	377

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

№ з/п	Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
5.	Надійшли кошти на рахунок банку в оплату векселя	311	341
6.	Погашення заборгованості за векселем через погашення кредиторської заборгованості за отримані товари, роботи, послуги	63 (685)	341

Таблиця 4.11

Типова кореспонденція за рахунком 371
« Розрахунки за виданими авансами »

№ з/п	Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Перераховано грошові кошти як аванс постачальнику за матеріальні цінності	371	311
2.	Відображено суму ПДВ за наявності податкової накладної	641	644
3.	Отримано виробничі запаси, МШП, товари від постачальника	20,22, 28	631
4	Відображено податковий кредит	644	631
5	Закриття розрахунків з постачальниками	631	371

Таблиця 4.12

Типова кореспонденція за рахунком 372
«Розрахунки з підзвітними особами»

№ з/п	Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Видано з каси готівку під звіт	372	301
2.	Зараховано витрати на відрядження: - пов'язані з виробництвом - адміністративні витрати - пов'язані зі збутом	91 92 93	372

Додаток 4

№ з/п	Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
3.	Відображено суму ПДВ	641	372
4	Оприбутковано матеріальні цінності, придбані підзвітною особою за готівку	20,22, 28	372
5	Повернуто в касу залишок невикористаних підзвітних сум	301	372

Таблиця 4.13

Типова кореспонденція за рахунком 375
«Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»

№ з/п	Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Виявлено нестачу матеріальних цінностей під час інвентаризації	947	20,22, 26,28
2.	Одночасно сума нестачі записується на позабалансовий облік	072	
3.	Відображається дебіторська заборгованість винної особи в розмірі відшкодування нестач, розкрадання, псування цінностей	375	716
4.	Нараховано ПДВ від розміру відшкодування	716	641
5.	Нараховуються інші платежі до бюджету	716	642
6.	В кінці звітнього періоду доходи та витрати списуються на фінансовий результат	716 791	791 947
7.	Надійшли в касу грошові кошти від винної особи	301	375
8.	Утримано із заробітної плати винної особи	661	375

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

Таблиця 4.14

Граничні норми добових витрат для відряджень в межах України

Умови виплати	Добові витрати (грн.)
Витрати на харчування не включаються	25-00
Якщо до рахунків вартості проживання у готелях включаються витрати на харчування:	
* на одноразове харчування	20-00
* на дворазове харчування	15-00
* на триразове харчування	10-00

Таблиця 4.15

Типова кореспонденція за рахунком 31 « Рахунки в банках »

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Надійшли кошти на рахунках банку у погашення довгострокової дебіторської заборгованості	311	16
2.	Надійшли кошти на поточний рахунок (п\р) з каси	311	301
3.	Надійшли кошти на п/р як залишок невикористаного акредитиву	311	313
4.	Надійшли кошти на п/р від покупців за реалізацію товарів, робіт, послуг	311	36
5.	Надійшли кошти на п/р як дивіденди від інших підприємств	311	373
6.	Надійшли кошти на п/р у погашення претензії	311	374
7.	Надійшли кошти на п/р від інших дебіторів	311	377
8.	Надійшли кошти на п/р у вигляді внесків до статутного капіталу	311	46
9.	Надійшли кошти на п/р як аванс від покупців	311	681
10.	Перераховано кошти з п/р у касу	301	311

Додаток 4

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
11	Перераховано кошти з п/р для придбання грошових документів	331	311
12	Перераховано кошти з п/р для придбання іноземної валюти	333	311
13	Перераховано кошти з п/р як аванс постачальникам для придбання матеріальних цінностей	371	311
14	Перераховано кошти з п/р для погашення заборгованості по кредитах	50,60	311
15	Перераховано кошти з п/р постачальникам за придбані матеріальні цінності	631	311
16	Перераховано кошти з п/р у погашення заборгованості перед бюджетом по податках і платежах	641	311
17	Перераховано кошти з п/р у погашення заборгованості перед державними цільовими фондами по внесках	65	311
18	Перераховано кошти з п/р іншим кредиторам (за комунальні послуги)	685	311

Таблиця 4.16

Типова кореспонденція за рахунком 33
« Грошові документи в національній валюті »

№ з/п	Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Оплачено підприємством грошові документи	331	311
2.	Списано вартість путівок на інші операційні витрати підприємства	949	331
3.	Передано кошти з каси інкасатору для зарахування на банківський рахунок	333	301
4	Зараховано кошти від інкасатора на банківський рахунок	311	333

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

Таблиця 4.17

Основні документи первинного обліку оборотних активів

№ з/п	Назва документа	Призначення	Де і ким виписується	К-сть екз-ів
1	2	3	4	5
<i>Операції з запасами</i>				
1.	Журнал обліку вантажів, що надійшли М-1	Застосовується для реєстрації транспортних документів, пов'язаних з отриманням вантажів	Відділом постачання	1
2.	Довіреність М-2	Призначена для підтвердження права окремої посадової особи виступати довіреною особою підприємства при отриманні запасів	Виписується на підприємстві і підписується бухгалтером та керівником	1
3.	Акт списання бланків довіреностей М-2а	Призначений для списання використаних бланків довіреностей	Затверджується керівником підприємства	1
4.	Журнал реєстрації довіреностей М-3	Призначений для реєстрації виданих довіреностей та розписки в їх отриманні	Заповнюється при видачі довіреності	1
5.	Прибутковий ордер М-4	Використовується на складі, заповнюється в день надходження запасів при відсутності розбіжностей з документами постачальника, при оприбуткуванні запасів, отриманих з переробки	Матеріально відповідальною особою у день надходження цінностей на склад	1
6.	Акт про приймання матеріалів М-7	Застосовується при прийнятті запасів, якщо є розбіжності з документами постачальника, або коли виробничі запаси надійшли без документів.	Приймальною комісією з обов'язковою участю матеріально відповідальної особи та представника відправника	2

Додаток 4

№ з/п	Назва документа	Призначення	Де і ким виписується	К-сть екз-ів
1	2	3	4	5
7.	Лімітно-забірна картка М-8, 9, 28, 28а	Використовується для систематичного відпуску у виробництво лімітованих матеріалів, для поточного контролю за дотриманням встановлених лімітів їх відпуску.	Відділом постачання або плановим відділом	2
8.	Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів М-10	Заповнюється при разовому відпуску запасів для виробничих та господарських потреб	Виписується на складі комірником	2
9.	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів М-11	Використовується для разового відпуску запасів всередині підприємства	Підписується головним бухгалтером або особою, на те уповноваженою.	2
10.	Картка № складського обліку матеріалів М-12	Використовується для обліку виробничих запасів на складі	Складається працівниками бухгалтерії і передається МВО	1
11.	Відомість обліку залишків матеріалів на складі М-14	Використовується для взаємозв'язку складського та бухгалтерського обліку	Ведеться на складі, протягом місяця знаходиться в бухгалтерії	1
12.	Матеріальний ярлик М-16	Використовується для позначення одиниць запасів	Завідуючим складом	1
13.	Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу М-18	Складається у разі виявлення відхилень фактичного залишку виробничих запасів від встановлених норм	Завідуючим складом (комірником)	1

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

№ з/п	Назва документа	Призначення	Де і ким виписується	К-сть екз-ів
1	2	3	4	5
14.	Матеріальний звіт М-19	Складається МВО і передається до бухгалтерії; відображає рух запасів на складі за певний період	Матеріально відповідальними особами	1
15.	Рахунок-фактура	Використовуються для розрахунків між постачальниками та покупцями за відвантажені товари		
16.	Товарно-транспортна накладна 1-ТН	Призначена для обліку поставок запасів та розрахунків за їх перевезення автомобільним транспортом.		
17.	Акт закупки ТМЦ	Використовується при закупівлі запасів підзвітними особами у фізичних осіб на ринку та в інших місцях торгівлі. Форма Акту повинна бути затверджена наказом про облікову політику.	Підзвітними особами	1
<i>Операції з МШП</i>				
1.	Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв) МШ-1	Застосовується для обліку зміни запасу інструментів (пристроїв) у роздавальних коморах на підприємствах	Ведеться на складі	2
2.	Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів МШ-2	Застосовується для обліку МШП предметів, виданих під розписку робітнику чи бригадиру (для бригади) із роздавальної комори цеху для тривалого користування	Виписується на складі	1

Додаток 4

№ з/п	Назва документа	Призначення	Де і ким виписується	К-сть екз-ів
1	2	3	4	5
3	Замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв) МШ-3	Застосовується для обліку інструментів (пристроїв), переданих на заточування або ремонт.	Комірником	2
4.	Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів МШ-4	Застосовується для оформлення псування та витрат інструментів (пристроїв), інших малоцінних та швидкозношуваних предметів	Майстром і начальником цеху	1
5.	Акт на списання інструментів (пристроїв) та їх обмін на придатні МШ-5	Застосовується для оформлення списання інструментів (пристроїв), що стали непридатними, та обміну їх на придатні на тих підприємствах, де облік проводиться за методом обмінного (оборотного) фонду	Виписується на складі	1
6.	Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів (пристроїв) МШ-6	Застосовується для спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів, які видаються робітникам підприємства в індивідуальне користування за встановленими нормами. Картка ведеться в одному примірнику і зберігається в цеху (дільниці)	Складається комірником і зберігається в нього	1
7.	Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв МШ-7	Застосовується для обліку видачі спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів робітникам підприємств в індивідуальне користування за встановленими нормами	Складається комірником	2

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

№ з/п	Назва документа	Призначення	Де і ким виписується	К-сть екз-ів
1	2	3	4	5
8.	Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів МШ-8	Застосовується для оформлення списання морально застарілих, зношених і непридатних для подальшого використання інструментів (пристроїв), спецодягу, спецвзуття після закінчення строку носіння	Виписується на складі	1
<i>Операції з грошовими коштами</i>				
1.	Грошовий чек	Містить письмове доручення власника рахунку в установі банку про видачу вказаної в ньому суми готівки в межах залишку коштів на поточному рахунку	Підписується особами, які мають право підпису і зазначені у банківській картці із зразками підписів	1
2.	Заява на переказ готівки	Документ, на підставі якого здійснюються операції по поточному рахунку при готівкових розрахунках	Підписується бухгалтером і касиром банку	1
3.	Платіжне доручення	Застосовуються в розрахунках за товарними і нетоварними платежами; у порядку попередньої оплати; в інших випадках відповідно до укладених договорів та/або законодавства України	Оформляється платником	2
4.	Платіжна вимога-доручення	Застосовуватися в розрахунках усіма учасниками безготівкових розрахунків	Оформляється отримувачем коштів	2
5.	Акредитив	За операціями за акредитивами всі зацікавлені сторони мають справу лише з документами		2

Додаток 4

№ з/п	Назва документа	Призначення	Де і ким виписується	К-сть екз-ів
1	2	3	4	5
6.	Розрахунковий чек	Використовуються в безготівкових розрахунках підприємств та фізичних осіб з метою скорочення розрахунків готівкою за отримані товари (виконані роботи, надані послуги)	Чекодавець виписує чек із чекової книжки під час здійснення платежу і видає за отримані ним товари	1
7.	Прибутковий касовий ордер КО-1	Застосовується для оформлення надходження грошей до каси при обробці інформації як з використанням обчислювальної техніки, так і без неї	Виписується робітником бухгалтерії та відписується головним бухгалтером	1
8.	Видатковий касовий ордер КО-2	Застосовується для оформлення видачі грошей з каси при обробці інформації як з використанням обчислювальної техніки, так і без неї	Виписується робітником бухгалтерії, підписується керівником та головним бухгалтером	1
<i>Облік дебіторської заборгованості</i>				
1.	Накладна			
2.	Податкова накладна	Податкова накладна дає право покупцю, зареєстрованому як платник ПДВ, на включення до податкового кредиту витрат по сплаті податку на додану вартість. Копія податкової накладної залишається у продавця товарів (послуг)	Складає особа, яка зареєстрована як платник податку в податковому органі	2
3.	Акт виконаних робіт (наданих послуг)	Складається для фактичного представлення замовнику результатів виконаних робіт (наданих послуг)	Складається виконавцем	1

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

№ з/п	Назва документа	Призначення	Де і ким виписується	К-сть екз-ів
1	2	3	4	5
4.	Платіжне доручення	Застосовуються в розрахунках за товарними і нетоварними платежами; у порядку попередньої оплати; в інших випадках відповідно до укладених договорів та/або законодавства України	Оформляється платником	2
5.	Виписка банку з рахунку	Містить дані про стан рахунку	Видається банком	1
6.	Прибутковий касовий ордер КО-1	Застосовується для оформлення надходження грошей до каси при обробці інформації	Робітником бухгалтерії та підписується головним бухгалтером	1
7.	Посвідчення про відрядження	Видається працівнику для виконання службового доручення поза постійним місцем роботи	Видається на підставі наказу керівника	1
8.	Звіт про використання коштів наданих на відрядження та під звіт	Працівник звітує про використані кошти. До звіту додаються закупівельні акти, чеки, квитанції, рахунки готелю, транспортні квитки	Складається працівником	1

ДОДАТОК 5

ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

Таблиця 5.1

Облік доходів від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг

№ з/п	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Нарахований дохід від реалізації:		
	- готової продукції;	30,31,36,681	701
	- товарів;	30,31,36,681	702
	- виконаних робіт, наданих послуг	30,31,36,681	703
2.	Нараховано податок на додану вартість, акцизний збір, інші податки з доходу від реалізації:		
	- готової продукції;	701	641(643)*
	- товарів;	702	641(643)
	- виконаних робіт, наданих послуг	703	641(643)
3.	В кінці звітної періоду списуються на фінансові результати доходи від реалізації:		
	- готової продукції;	701	791
	- товарів;	702	791
	- виконаних робіт, наданих послуг	703	791

* Облік сум ПДВ, що були сплачені в періодах отримання авансу, відображено на рахунках 643

Таблиця 5.2

Облік інших операційних доходів

№ з/п	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1	Відображено дохід від реалізації іноземної валюти Закриття рахунку доходу на фінансовий результат в кінці звітної періоду	312	711
		711	791

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

№ з/п	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
2.	Відображено дохід від реалізації виробничих запасів та МПП Нараховано ПДВ від реалізації Закриття рахунку доходу на фінансовий результат в кінці звітнього періоду	30,31, 36,681 712 712	712 641 791
3.	Відображено дохід від операційної оренди Нараховано ПДВ від орендної плати Закриття рахунку доходу на фінансовий результат в кінці звітнього періоду	377 713 713	713 641 791
4.	Нараховано операційну курсову різницю по дебіторській заборгованості в іноземній валюті або по інвалютному рахунку при збільшенні курсу НБУ Закриття рахунку доходу на фінансовий результат в кінці звітнього періоду	362, 312 714	714 791
5.	Нараховано штрафи, пені, неустойки Закриття рахунку доходу на фінансовий результат в кінці звітнього періоду	361, 631, 374 715	715 791
6.	Нараховано дебіторську заборгованість винної особи по нестачах або втратах матеріальних цінностей Нараховано ПДВ та інші платежі до бюджету Закриття рахунку доходу на фінансовий результат в кінці звітнього періоду	375 716 716	716 641 791
7.	Включено у дохід прострочену дебіторську заборгованість Відновлення суми ПДВ Закриття рахунку доходу на фінансовий результат в кінці звітнього періоду	631, 685 717 717	717 641 791
8.	Відображено цільове фінансування в операційних доходах підприємства Закриття рахунку доходу на фінансовий результат в кінці звітнього періоду	48 718	718 791
9.	Виявлено надлишки матеріальних цінностей під час інвентаризації Закриття рахунку доходу на фінансовий результат в кінці звітнього періоду	20, 22, 28 719	719 791

Додаток 5

Таблиця 5.3

Облік доходів від фінансової діяльності

№ з/п	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Нараховано дохід від участі в капіталі	14	72
2.	Нараховано дивіденди по акціях	373	731
3.	Нараховано відсотки по векселях	373	732
4.	Закриття рахунку доходу на фінансовий результат в кінці звітного періоду	72,731, 732	792

Таблиця 5.4

Облік інших доходів звичайної діяльності

№ з/п	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Відображається дохід від реалізації фінансових інвестицій	377	741
	Закриття рахунку доходу на фінансовий результат в кінці звітного періоду	741	793
2.	Відображається дохід від реалізації необоротних активів	377	742
	Нараховано ПДВ від реалізації	742	641
	Закриття рахунку доходу на фінансовий результат в кінці звітного періоду	742	793
3.	Безоплатно отримані необоротні активи	10, 11, 12 91-93,949	424
	Нараховано амортизацію по безоплатно отриманих активах		131-133
	Одночасно з нарахуванням амортизації частина із іншого додаткового капіталу у розмірі амортизації списується на інші доходи		424
	Закриття рахунку доходу на фінансовий результат в кінці звітного періоду	745	793

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

№ з/п	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
5.	Дооцінка фінансових інвестицій Закриття рахунку доходу на фінансовий результат в кінці звітної періоду	14, 35 746	746 793
6.	Отримано запаси від ліквідації необоротних активів Закриття рахунку доходу на фінансовий результат в кінці звітної періоду	20, 22 746	746 793

Таблиця 5.5

Облік адміністративних витрат

№ з/п	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Списано виробничі запаси, МШП для адміністративних потреб	92	20, 22
2.	Нараховано заробітну плату адміністративного персоналу	92	661
3.	Нараховано страхові внески на обов'язкове соціальне страхування	92	651-654
4.	Нараховано амортизацію необоротних активів, що використовуються для адміністративних потреб	92	131-133
5.	Нараховано витрати по відшкодуванню відраджень адмінперсоналу	92	372
6.	Нараховано витрати за комунальні послуги, послуги зв'язку, оренду адмінприміщення, ремонт основних засобів адміністративного призначення	92	631, 685
7.	Нараховано податки до бюджету	92	641
8.	Списання витрат в кінці звітної місяця	791	92

Додаток 5

Таблиця 5.6

Облік витрат на збут

№ з/п	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Списано МШП на упаковку продукції	93	20, 22
2.	Нараховано заробітну плату працівникам збуту	93	661
3.	Нараховано страхові внески на обов'язкове соціальне страхування	93	651-654
4.	Нараховано витрати на відрядження, пов'язані зі збутом продукції	93	372
5.	Нараховано амортизацію необоротних активів, що використовувались для збуту	93	131-133
6.	Відображено витрати на рекламу, надану сторонніми організаціями	93	685
7.	Нараховано витрати за комунальні послуги, послуги зв'язку, оренду торговельного (складського) приміщення, ремонт основних засобів, що використовувались для збуту продукції	93	685
8.	Списання витрат в кінці звітної місяця	791	93

Таблиця 5.7

Облік інших операційних витрат

№ з/п	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Відображено витрати на дослідження і розробки	941	20, 661, 658, 13
2.	Відображено собівартість реалізації іноземної валюти	942	333
3.	Відображено собівартість реалізації виробничих запасів та МШП	943	20, 22
4.	Нараховано резерв сумнівних боргів	944	38
5.	Списано прострочену дебіторську заборгованість	944	36, 37
6.	Відображено витрати від операційної курсової різниці	945	362, 312

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

№ з/п	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
7.	Списано уцінку запасів	946	20-28
8.	Відображено вартість нестачі, втрат запасів	947	20-28, 30
9.	Відображено нараховані штрафи, пені, неустойки	948	641, 63
10.	Відображено витрати на утримання об'єктів соціального побуту та житла	949	20, 22, 661, 65, 13
11.	Списання витрат в кінці звітнього місяця	791	941-949

Таблиця 5.8

Облік фінансових витрат

№ з/п	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Нараховано відсотки за кредит	951	684
2.	Нараховано відсотки по векселях, облігаціях	952	684
3.	Нараховано втрати від участі в капіталі	96	14
4.	Списання витрат в кінці звітнього місяця	792	95,96

Таблиця 5.9

Облік інших витрат

№ з/п	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Відображено собівартість реалізації фінансових інвестицій	971	14, 35
2.	Відображено собівартість реалізації необоротних активів	972	10, 11, 12
3.	Відображено уцінку необоротних активів та фінансових інвестицій	975	10-12, 14
4.	Відображено залишкову вартість списаних необоротних активів при їх ліквідації	976	10-12
5.	Списання витрат в кінці звітнього місяця	793	971-976

Додаток 5

Таблиця 5.10

Кореспонденція рахунків бухгалтерського
обліку витрат майбутніх періодів

№ з/п	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Витрати по періодичній підписці: • оплата за періодичні підписку; • рівномірне списання протягом терміну підписки на адміністративні витрати	39 92	311 39
2.	Підготовка до початку діяльності підприємства		
	Матеріальні витрати, пов'язані з підготовкою: • фактично понесені матеріальні витрати; • рівномірне списання в періоді діяльності підприємства*	39 23,92,949	201,209,22 39
	Витрати по оплаті праці працівників, задіяних в підготовчих роботах: • нарахування заробітної плати • рівномірне списання в періоді діяльності підприємства	39 23,92,949	661,651- 653 39
	Реєстрація в державних органах управління: • оплата за реєстрацію; • рівномірне списання в періоді діяльності підприємства	39 92	311 39
3.	Оренда приміщення: • оплата за оренду в наступних періодах; • списання вартості оренди на витрати відповідного періоду	39 23,92,949	311 39

*Списання витрат майбутніх періодів на витрати звітного періоду може здійснюватись за двома принципами:

- списання на витрати того періоду, до якого безпосередньо вони відносяться (наприклад, оренда, підписка);
- розподіл здійснених витрат на витрати відповідного періоду за попередньо обраною і закріпленою наказом керівника підприємства базою розподілу (протягом першого року діяльності підприємства пропорційно отриманим доходам, рівномірно тощо).

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

Таблиця 5.11

Визначення фінансового результату діяльності

№ з/п	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	В кінці звітної періоду списується чистий дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на фінансовий результат	701, 702, 703	791
2.	В кінці звітної періоду списуються інші операційні доходи на фінансовий результат	711-719	791
3.	В кінці звітної періоду списується на фінансовий результат собівартість реалізації продукції, товарів, робіт, послуг	791	901, 902, 903
4.	В кінці звітної періоду списуються на фінансовий результат адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати	791	92, 93, 94
5.	В кінці звітної періоду списуються на фінансові результати фінансові доходи	72, 73	792
6.	Списуються на фінансовий результат фінансові витрати	792	95, 96
7.	Списуються на фінансовий результат інші доходи	741-746	793
8.	В кінці звітної періоду списуються на фінансовий результат інші витрати	793	97
9.	Нараховано витрати від надзвичайних подій (внаслідок стихійного лиха, пожежі тощо), або на попередження надзвичайних подій	99	20, 661, 65, 685
10.	В кінці звітної періоду списуються на фінансовий результат надзвичайні витрати	794	99
11.	Нараховано (надійшли кошти) у відшкодування наслідків надзвичайних подій або їх попередження	377, 31	75
12.	Списуються на фінансовий результат надзвичайні доходи	75	794
13	Формування фінансових результатів від усіх видів діяльності ДП: -прибутку -збитків	791-794 79	79 791-794

Додаток 5

№ з/п	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
14.	Нарахування податку з прибутку	981 79	641 981
15.	Використання прибутку протягом звітного періоду: -на виправлення помилок минулих років -на поповнення статутного фонду -відрахування до резервного фонду - на нарахування дивідендів	443 443 443 443	20,131,661 40 43 671
16.	Закриття рахунка 79 «Фінансові результати»: -нерозподілений прибуток -непокритий збиток	79 442	441 79
17.	Списання суми використаного прибутку за звітний період: -в межах наявного сальдо за Кт 441 -на величину, що перевищує залишок за Кт 441	441 442	443 443

Таблиця 5.12

Аналіз фінансової стійкості (за абсолютними показниками)

№ з/п	Показник	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1.	Власний капітал, грн.	12300	13300
2.	Необоротні активи, грн.	6500	6700
3.	Власні оборотні кошти (р.1-р.2), грн.	5800	6600
4.	Поточні зобов'язання, грн.	6200	6000
5.	Наявність власних і поточних джерел покриття запасів (основні джерела покриття запасів, р.3+р.4), грн.	12000	12600
6.	Запаси, грн.	6100	6500
7.	Надлишок (+) або (-) нестача власних коштів (р.3-р.6), грн.	-300	+100
8.	Надлишок (+) або (-) нестача основних джерел покриття запасів (р.5-р.6), грн.	+5900	+6100

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

№ з\п	Показник	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
9.	Тип фінансової стійкості	нестійкий фін. стан	абсолютна стійкість
10.	Запас стійкості фінансового стану, днів: р.8:Wx360, де W – сума надходжень від основної діяльності за попередній \ звітний період	+342,58	+322,94
11.	Надлишок або нестача коштів на 1 грн. Запасів (р.8:6)	0,97	0,94

Таблиця 5.13

Аналіз відносних показників фінансової стійкості

№ з\п	Показник	На початок року		На кінець року		(+-)
		розрахунок	значення показник	розрахунок	значення показника	
1.	Коефіцієнт забезпечення запасів власними коштами	5800:6100	0,95	6600:6500	1,02	+0,07
2.	Коефіцієнт маневреності власного капіталу	5800:12300	0,47	6600:13300	0,50	+0,03
3.	Стабільність структури оборотних коштів	5800:12000	0,48	6600:12600	0,52	+0,04
4.	Коефіцієнт реальної вартості основних засобів	4500:18500	0,24	4700:19300	0,24	-

Додаток 5

Таблиця 5.14

Зміст показників балансової моделі фінансової рівноваги

№ з\п	Умовне позначення	Зміст показника	Визначення за даними Ф№1 Баланс
1	2	3	4
1.	D	Необоротні активи	I розділ активу
2.	D	Нефінансові оборотні активи (запаси)	Ряд.100-140
3.	Rd	Поточна дебіторська заборгованість, грошові кошти	Ряд.150,160,170-210
4.	Rd	Витрати майбутніх періодів	III розділ активу
5.	D	Власний капітал	I розділ пасиву
6.	Rd	Забезпечення наступних витрат і платежів	II розділ пасиву
7.	Rd	Довгострокові зобов'язання	III розділ пасиву
8.	Rd	Короткострокові позички	Ряд.500-510
9.	Rd	Розрахунки: векселі видані, кредиторська заборгованість	Ряд.520-610
10.	Rd	Доходи майбутніх періодів	V розділ пасиву

Таблиця 5.15

Показники фінансової стійкості

№ з\п	Назва показника	Методика розрахунку з використанням даних Балансу
1	2	3
1.	Коефіцієнт автономії – визначає частку джерел коштів у загальному підсумку балансу (K1), де B - загальний підсумок балансу.	$\frac{D + Dc}{B}$
2.	Коефіцієнт співвідношення позикових та власних коштів (K2)	$\frac{Kd + Kk + Rp}{D + Dc}$

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

№ з\п	Назва показника	Методика розрахунку з використанням даних Балансу
1	2	3
3.	Коефіцієнт мобільних та іммобілізованих коштів (К3)	$\frac{Z + Ra + V}{F}$
4.	<i>Коефіцієнт маневреності (К4)</i>	$\frac{D + Dc - F}{D + Dc}$
5.	Коефіцієнт забезпеченості власними коштами (К5)	$\frac{D + Dc + Kd}{Z}$
6.	Коефіцієнт довгострокового залучення позикових коштів (К6)	$\frac{Ra - Kk + Rp}{B}$
7.	<i>Коефіцієнт короткострокової заборгованості</i> виражає частку короткострокових зобов'язань в загальній сумі зобов'язань (К7)	$\frac{Kk + Rp}{Kd + Kk + Rp}$
8.	<i>Коефіцієнт автономії джерел формування запасів і витрат</i> характеризує частку кредиторської заборгованості та інших пасивів у загальній сумі зобов'язань (К8)	$\frac{D + Dc - F}{D + Dc - F + Kd + Kk}$
9.	<i>Коефіцієнт фінансової стійкості (К9)</i>	$\frac{D + Dc}{B - Rd}$
10.	Загальний коефіцієнт ліквідності: коефіцієнт покриття (К10)	$\frac{Z + Ra}{Kk + Rp}$
11.	<i>Коефіцієнт прогнозувань банкрутства</i> характеризує частку чистих оборотних коштів у сумі активів балансу (К11)	$\frac{Ra - Kk + Rp}{B}$

ДОДАТОК 6

ВИМОГИ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА ДО ОБЛІКУ РЕСУРСІВ, ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ, ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

Таблиця 6.1

Вимоги податкового законодавства до операцій
з власним капіталом та зобов'язаннями підприємства

№ з/п	Зміст господарської операції	Закон про прибуток [20]		Закон про ПДВ [19]		Стаття Закону про прибуток	Стаття Закону про ПДВ
		ВД	ВВ	ПЗ	ПК		
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Відображено перевищення внесків засновників підприємства над сумою визначеного статутного капіталу.	ВД	-	-	-	7.6.4, 4.1.6	7.3.1
2.	Оприбутковано ОЗ від юридичної особи як внесок до статутного капіталу.	-	-	-	-	-	3.2.8
3.	Нараховано працівникам відпускні за рахунок фонду забезпечення виплат відпусток.	-	ВВ	-	-	5.6.1	
4.	Проведено попередню оплату за матеріали, що будуть отримані в наступних періодах	-	ВВ	-	ПК	5.2.1, 11.2.1	7.4.1, 7.5.1

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

Таблиця 6.2

Вимоги податкового законодавства
до операцій з необоротними активами

№ з\п	Зміст операції	Закон про прибуток		Закон про ПДВ		Стаття Закону про прибуток	Стаття Закону про ПДВ
		ВД	ВВ	ПЗ	ПК		
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Безоплатно отримані необоротні активи	ВД	-	-	-	4.1.6	
2.	Відображено собівартість реалізації фінансових інвестицій	-	-	-	-	-	
3.	Відображено надходження від постачальника основних засобів або вартість виконаних робіт підрядником, пов'язаних із створенням основних засобів	-	-	-	ПК	-	7.4.1
4.	Відображено залишкову вартість необоротних активів при їх ліквідації	-	ВВ=ЗВ об'єкта групи 1	-	-	8.4.8	4.9
5.	Отримано аванс за об'єкт ОЗ 2 і 3 груп	-	-	-	-	8.4.3	-
6.	Відвантажено (передано) об'єкт ОЗ 2 та 3 груп в результаті обміну (бартеру)	ВД	ВВ	-	-	8.4.3	-
7.	Виведено з експлуатації об'єкт 2 або 3 групи ОЗ у зв'язку з ліквідацією (добровільне рішення)	-	-	-	-	8.4.5	
8.	Амортизація ОЗ виробничого призначення	Коригування (зменшення) об'єкта оподаткування		-	-	8.1.2	
9.	Амортизація ОЗ невикористаного призначення	-	-	-	-	-	-

Додаток 6

Таблиця 6.3

Вимоги податкового законодавства
до операцій з оборотними активами

№ з\п	Зміст операції	Закон про прибуток		Закон про ПДВ		Стаття закону про прибуток	Стаття закону про ПДВ
		ВД	ВВ	ПЗ	ПК		
1.	Продаж іноземної валюти за гривні	ВД	-	-	-	7.3.5	
2.	Безоплатне одержання запасів за справедливою вартістю	ВД	-	-	-	4.1.6	
3.	Передача за договором відповідального зберігання запасів, які використані у власному виробництві чи господарському обороті	ВД	-	-	-	4.1.6	
4.	Відображено перевищення (приріст) балансової вартості запасів на кінець звітного періоду порівняно з початком цього ж звітного періоду	ВД	-	-	-	5.9	
5.	Відображено зменшення (убуток) балансової вартості запасів на кінець звітного періоду порівняно з початком цього ж звітного періоду	-	ВВ	-	-	5.9	
6.	Реалізовано запаси за готівкову (безготівкову) оплату	ВД	-	ПЗ	-	4.1.1, 11.3.1	7.3.1
7.	Реалізовано запаси на умовах оплати в наступних періодах	ВД	-	ПЗ	-	4.1.1, 11.3.1	7.3.1
8.	Отримано запаси на умовах оплати в наступних періодах	-	ВВ	-	ПК	5.2.1, 11.2.1	7.4.1, 7.5.1
9.	Отримано запаси від ліквідації необоротних активів	-	-	-	-	5.9	

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

Таблиця 6.4

Вимоги податкового законодавства до обліку доходів

№ з/п	Зміст операції	Закон про прибуток		Закон про ПДВ		Стаття Закону про прибуток	Стаття Закону про ПДВ
		ВД	ВВ	ПЗ	ПК		
1.	Відображено дохід від операційної оренди	ВД	-	ПЗ	-	4.1.4	7.3.1
2.	Отримано попередньо нараховані штрафи, пені, неустойки	ВД	-	-	-	4.1.6	
3.	Включено в дохід прострочену дебіторську заборгованість	ВД	-	-	-	4.1.6, 12.1.5	
4.	Нараховано дохід від участі в капіталі	ВД	-	-	-	4.1.4, 7.7.3	
5.	Нараховано дивіденди по акціях	ВД	-	-	-	7.8.6	
6.	Нараховано відсотки по векселях	ВД	-	-	-	4.1.4	

ДОДАТОК 7

ОСНОВНІ ПОДАТКИ ТА ОБОВ'ЯЗКОВІ ПЛАТЕЖІ ДЛЯ СУБ'ЄКТІВ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

№	Податок (платіж)	Ставка податку	Об'єкт оподаткування	Термін сплати	Термін подання розрахунків	Облік нарахування	Місце подання
1	2	3	4	5	6	7	8
Загальнодержавні податки та збори							
1	ПДВ	20% –	Операції з поставки товарів, робіт, послуг, вивезення (ввезення, пересилання) товарів	Протягом 10 днів після подання місячної Декларації, протягом 10 днів після подання квартальної декларації	Протягом 20 днів після закінчення звітного місяця, 40 днів – після закінчення звітного кварталу	Дт 643, 70, 71, 74, 31 – Кт 641; Кт 63, 685, 377, 684, 644 – Дт 641;	Податковий орган за місцем державної реєстрації СПД
2	Акцизний збір	Диференційовані ставки на під-акцизні товари	Обороти з реалізації підакцизних товарів (для виробників), мигна вартість (для імпортерів)	Авансом для імпортерів; один раз в три дні, подіє-кадно, помісячно в залежності від обсягів реалізації для виробників	Не пізніше 20-го числа місяця, наступного за звітним	Дт 701, 702 – Кт 641	Податковий орган за місцем державної реєстрації СПД
3	Податок на прибуток	25%	(ВД – ВВ – А) х ставка податку	Квартальний платіж – протягом 10 днів після подання квартальної декларації, слуга податку – 10 днів після подачі звітності	Декларація – протягом 40 днів після закінчення звітного кварталу, граничний строк подачі декларації за 11 місяців – 20 кал. днів після закінчення звітного періоду	Дт 981, 17 – Кт 64	Податковий орган за місцем державної реєстрації СПД

№	Податок (платіж)	Ставка податку	Об'єкт оподаткування	Термін сплати	Термін подання розрахунків	Облік нарахування	Місце подання
1	2	3	4	5	6	7	8
4	Єдиний податок	10% – для неплательників ПДВ; 6% – для платників ПДВ	Виручка від реалізації без ПДВ та акцизного збору	До 19 числа (включно) щомісячно	Не пізніше 20 числа після закінчення звітного кварталу	Дт92 – Кт641	Податковий орган за місцем державної реєстрації СПД
5	Податок з доходу громадян	З 01.01.2004р. по 31.12.2006р. – 13%, з 01.01.2007р. – 15%	Загальний місячний оподатковуваний дохід	Утримується при нарахуванні з/п, Якщо дохід нараховується але не виплачується, то податок з доходів підлягає сплаті до бюджету у строки, встановлені законом для місячного податкового періоду.		Дт661 – Кт641	
6	Страхові внески на обов'язкове державне пенсійне страхування	33,2%(4% – на доходи інвалідів) – нарахування; 13,8% – для платників ФСП; 2% – утримання	Витрати на оплату основної та додаткової заробітних плат та інших видів заохочень та виплат *	Одночасно з отриманням коштів в банку на оплату праці, протягом 20 днів після місяця нарахування заробітної плати	Протягом 20 днів після закінчення звітного місяця – Розрахунок зобов'язання зі сплати збору за місяць	Дт23,91, 92,93,94 – Кт651; Дт661 – Кт651	В регіональне відділення Пенсійного фонду
7	Збір на обов'язкове соціальне страхування в зв'язку з тимчасовою втратою працездатності	1,4% – нарахування; 0,5%, 1% – утримання.	Витрати на оплату основної та додаткової заробітних плат та інших видів заохочень та виплат *	Одночасно з отриманням коштів в банку на оплату праці	До 20 числа після звітного періоду	Дт23,91, 92,93,94 – Кт652; Дт661 – Кт652	До організації соціального страхування

№	Податок (платіж)	Ставка податку	Об'єкт оподаткування	Термін сплати	Термін подання розрахунків	Облік нарахування	Місце подання
1	2	3	4	5	6	7	8
8	Збір на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття.	1,6% – нарахування; 0,6% – утримання	Витрати на оплату основної та додаткової заробітних плат та інших видів заохочень та виплат *	Одночасно з отриманням коштів в банку на оплату праці	До 20 числа після закінчення кварталу – квартальний розрахунок, до 25 січня після закінчення року – річний	Дт23,91, 92,93,94 – Кт653; Дт661 – Кт653	До регіонального відділення Центру зайнятості
9	Збір до Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань	Диференційовані ставки нараховані в залежності від ступеня ризику; 0,2 % для бюджетних установ та об'єднань громадян	Витрати на оплату основної та додаткової заробітних плат та інших видів заохочень та виплат *	Одночасно з отриманням коштів в банку на оплату праці	До 20 числа після закінчення кварталу – квартальний розрахунок, до 25 січня після закінчення року – річний	Дт23,91, 92,93,94 – Кт652	До регіонального відділення Фонду
10	Патентування певних видів підприємницької діяльності за готівку.	Відповідно до законів у межах граничних рівнів	Торговельна діяльність за готівкові кошти, діяльність з надання побутових послуг.	До 14 числа місяця, що передує звітному		Дт39 – Кт311 – сплата; Дт641 – Кт39 – списання в межах нарахованого податку з прибутку; Дт,92 (93) – Кт39 – на суму, що перевищує нарахований податок з прибутку	Звітність не подається
11	Звітність по нарахованих та виплачених доходах.	–	Суми нарахованих та виплачених доходів	–	Щоквартально протягом 40 днів після закінчення звітного кварталу (Податковий розрахунок Ф№1 –ДФ)	Нараховані – Кт661 – Дт23, 92...; виплачені – Дт 661 – Кт 301, 311, 701 – 703, 712	Податковий орган за місцем державної реєстрації СПД

№	Податок (платіж)	Ставка податку	Об'єкт оподаткування	Термін сплати	Термін подання розрахунків	Облік нарахування	Місце подання
1	2	3	4	5	6	7	8
12	Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин та механізмів	Ставки на рік відповідно до коду за Гармонізованою системою кодифікації	Зареєстровані власні транспортні засоби станом на 01.01	Щоквартально до 15 числа	До 01.03 – річний розрахунок. Якщо підприємство приймає транспортний засіб протягом року, то розрахунок подається до податкового органу в десятиденний термін після реєстрації транспортного засобу в органах ДАІ МВС України	Дт-92 – Кт 641	Податковий орган за місцем державної реєстрації СПД
13	Плата за землю, оренда плати за землі державної та комунальної власності	Ставки податку визначаються залежно від якості та місця розташування земельної ділянки, виходячи з грошової оцінки землі	Земельна ділянка, яка перебуває у власності, користуванні, на умовах оренди	Щомісячно до 30 числа після закінчення звітного місяця	До 01.02 – річний розрахунок плати за землю та податкової декларації орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності.	Дт-92 – Кт 641	Податковий орган за місцем знаходження земельних ділянок
14	Збір за збурдження навколишнього середовища	Фіксовані суми в грн. за однією з основних забруднюючих речовин та розміщених відходів.	За викиди стаціонарними джерелами – на підставі лімітів, виходячи з фактичних обсягів викидів нормативів збору та коригувальних коефіцієнтів. За викиди пересувних джерелами – виходячи з кількості використаного пального та його виду на підставі нормативів збору та коригувальних коефіцієнтів	Протягом 10 днів після подання квартального розрахунку	Протягом 40 днів після закінчення звітного кварталу квартальні розрахунки	Дт-92 – Кт 641	Податковий орган за місцем державної реєстрації СПД

№	Податок (платіж)	Ставка податку	Об'єкт оподаткування	Термін сплати	Термін подання розрахунків	Облік нарачування	Місце подання
1	2	3	4	5	6	7	8
Місцеві податки та збори							
15	Податок з реклами	0,1% вартості послуг за розміщення одноразової реклами та 0,5% – на тривалий час	Вартість послуг за розміщення та встановлення реклами без урахування ПДВ	Під час оплати послуг за встановлення та розміщення реклами	Протягом 20 днів після закінчення звітного місяця	Дт 93 – Кт 641	Податковий орган за місцем державної реєстрації СПД
16	Комунальний податок (крім установ, що утримуються за рахунок бюджету)	10% НМДГ за кожного середньоспискового працівника	(Середньооблікова чисельність x 17 грн.) x 0,1	До 15 числа після закінчення 1 і 2-го місяця, протягом 10 днів після подання квартального Розрахунку – квартальний платіж	Протягом 40 днів після закінчення звітного кварталу квартальний розрахунок	Дт 92 – Кт 641	Податковий орган за місцем державної реєстрації СПД

- максимальний розмір доходу з якого стягуються соціальні внески з 01.01.01.2009р. – 13035 грн.
- мінімальна заробітна плата з 1.01.2010р. – 869 грн., з 1.04.2010р. – 884 грн., з 01.07.2010р. – 888грн., з 01.10.2010р. – 907 грн., з 01.12.2010р. – 922 грн.
- розмір заробітної плати, що дає право на податкову соціальну пільгу з 1.01.2010р. – 434,50, в межах доходу 1220,00 грн. на місяць
- прожитковий мінімум на працездатну особу – відповідає мінімальній заробітній платі.

АНОТАЦІЇ РОЗДІЛІВ

(На укр. та англ. мовах)

РОЗДІЛ 1.

Основи організації бухгалтерського обліку

Організація бухгалтерського обліку — це система умов та елементів побудови облікового процесу з метою отримання достовірної та своєчасної інформації про господарську діяльність підприємства, здійснення контролю за раціональним використанням виробничих ресурсів і готової продукції. *Організація праці облікового апарату* — це комплекс науково обґрунтованих організаційно-технічних заходів, що забезпечують виконання облікового процесу.

Концептуальними основами організації бухгалтерського обліку є:

- безперервність його ведення з дня реєстрації до ліквідації підприємства;
- відповідальність за організацію бухгалтерського обліку, документування та збереження документів покладено на власника або уповноваженого органа, що здійснює керівництво підприємством;
- самостійність підприємства: у виборі організаційних та методологічних форм обліку, визначенні облікової політики, розробці форм управлінського обліку, звітності і контролю господарських операцій; в питаннях відокремлення підрозділів з відповідними зобов'язаннями ведення окремого обліку та звітності;
- відповідальність керівника за створення належних умов для правильного ведення бухгалтерського обліку,

SECTION 1.

Fundamentals of Accounting Organization

Accounting organization is a system of terms and elements of accounting process design aimed at receiving reliable and timely information on economic activity of an enterprise, and at controlling of rational production resources and final products use. *Job management of accounting personnel* is a complex of scientifically-grounded technical and organizational measures which ensure the fulfilment of accounting process.

The conceptual fundamentals of accounting organization are the following:

- its continuity from starting till winding up a business;
- the owner or authorized body running a business is responsible for accounting organization, recording and keeping the documents;
- an enterprise is independent in choosing organizational and methodological accounting forms, determining accounting policy, developing forms of managerial accounting, recording, controlling business transactions, and departments separating with corresponding duties of recording and accounting;
- a managing director is responsible for creating appropriate conditions for accounting. He ensures the fulfilment of the chief accountant's

- забезпечення виконання ним правомірних вимог головного бухгалтера (бухгалтера) щодо дотримання правил та принципів організації облікового процесу;
- відповідальність головного бухгалтера (особи, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку) за: дотримання встановлених на підприємстві єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку та підготовку фінансової звітності; контроль за безперервністю та повнотою облікового процесу; правильне відшкодування втрат від нестач, крадіжок і псування активів підприємства; перевірку стану бухгалтерського обліку в структурних підрозділах;
 - відповідальність за бухгалтерський облік господарських операцій, пов'язаних з ліквідацією підприємства, покладається на утворену відповідно до законодавства ліквідаційну комісію.

Організація бухгалтерського обліку складається з трьох взаємопов'язаних етапів: методичного, технічного, організаційного.

На методичному етапі організації бухгалтерського обліку здійснюється вибір системи певних способів та прийомів, на яких базуються документування, інвентаризація, використання синтетичних та аналітичних рахунків, застосування методу подвійного запису, оцінка майна та зобов'язань, калькулювання, бухгалтерський баланс та звітність. На цьому етапі здійснюється вибір конкретного застосування елементів методу бухгалтерського обліку, зокрема:

- проводиться комплекс заходів, що забезпечують організацію первинного документування;

requirements to follow the rules and principles of accounting organization;

- a chief accountant is responsible for adhering to unified methodological accounting principles, preparing financial statements; controlling the continuity and completeness of accounting process; correct recovering of losses caused by shortages, thefts and damage of enterprise's assets; and auditing in departments;
- a legal liquidation committee is responsible for accounting of business transactions connected with winding up the business.

Accounting organization consists of three interrelated stages: methodical, technical and organizational.

The *methodical stage* of accounting deals with the choice of certain means and techniques used for documentation, inventory, synthetic and analytical accounts, double-entry method, assets and liability valuation, calculation, balance sheet and reporting. On this stage there comes the choice of the specific use of accounting method elements, in particular:

- the entity conducts the complex of measures which provide the organization of primary documentation;
- determination of terms and procedure of inventory;
- choice of assets and liabilities evaluation method of an enterprise;
- determination of expense elements and of prime cost calculation method;

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

- встановлення строків та порядку проведення інвентаризації;
- вибір методу оцінки активів та зобов'язань підприємства;
- визначення елементів витрат, способу калькулювання собівартості;
- вибір робочого плану рахунків бухгалтерського обліку; визначення переліку форм внутрішньої звітності і порядку їх заповнення.

Другий етап організації бухгалтерського обліку – **технічний** – полягає у виборі способу обробки облікових даних, розробці переліку і форм облікових реєстрів (що в більшій мірі залежить від вибору підприємством повної або спрощеної системи обліку); встановленні порядку здійснення записів в реєстрах і переносу даних в форми звітності.

В залежності від організаційної структури підприємства **організаційний** етап передбачає:

- встановлення найбільш ефективної системи обліку (облік централізований, децентралізований або змішаний);
- визначення оптимальної штатної структури облікового апарату;
- встановлення норм праці та часу, необхідного для виконання робіт і визначення оптимальної чисельності бухгалтерів;
- набір кадрів та їх навчання;
- раціональну організацію робочих місць бухгалтерів;
- мотивацію працівників бухгалтерії (оплата праці, різні види стимулювання);
- налагодження дієвої системи обліку роботи працівників та контролю за виконанням ними своїх функцій;
- організацію архіву бухгалтерських документів;

– choice of working chart of accounts; determination of forms of internal reporting and the order of their completing.

The **technical** stage of accounting organization deals with the method of accounting data processing; developing of the list and forms of accounting registers (it to a greater extend depends on an enterprise's choice of the complete or simplified accounting system); fixing the order of recording in registers and data posting to reporting documents.

The **organizational** stage depends on the organizational structure and provides the following:

- establishment of the most effective accounting system (centralized, decentralized or mixed accounting);
- determination of optimal staff;
- establishment of labour and time regulations necessary to perform work and determination of optimum quantity of accountants;
- personnel recruitment and their training;
- rational organization of accountants' workplaces;
- motivation of employees (labour compensation, fringe benefits);
- development of the effective system of recording of employees' work;
- organization of accounting documents archive;
- protection of accounting information.

Accounting organization at an enterprise is regulated by the list of documents, regulations on account-

– організацію безпеки та захисту облікової інформації.

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві регламентується переліком документів, серед яких обов'язковими є положення про бухгалтерську службу, положення про головного бухгалтера, графіки документообігу тощо.

Законодавче регламентування в Україні двох видів обліку – бухгалтерського (фінансового) і внутрішньогосподарського (управлінського) на сьогодні не вирішило питання співіснування бухгалтерського та управлінського обліку – окремо або як одна облікова система. Вважаємо, що *нівелюється межа між поняттями та завданнями бухгалтерського обліку і функціональними обов'язками бухгалтера*: бухгалтер не тільки обліковує господарську діяльність та готує звітність, а також виконує певні види аналітичної роботи, що є основою для прийняття адміністрацією підприємства ефективних управлінських рішень.

На даний час все більшої актуальності набуває проблема узгодження бухгалтерського і податкового обліку.

Для цього потрібно здійснити ряд важливих кроків, насамперед:

- змінити податкове законодавство про оподаткування прибутку підприємства, де використано критерії визнання витрат та доходів, що не відповідають методичним засадам Положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
- внести зміни до форми податкової звітності по податку на прибуток: розробити форму, що розкривала б перехід від фінансового результату

ing service, regulations on a chief accountant, and charts of document circulation being obligatory ones.

Today, Ukrainian legislative regulation suggests two types of accounting – financial and managerial accounting – this has not solved the problem of coexistence of financial and managerial accounting – separately or as one accounting system. We think that *the difference between the concepts and tasks of accounting and functional duties of an accountant is smoothed*: an accountant does not only perform accounting of economic activity and prepares reports, s/he also analyses them to help management to make wise decisions.

Nowadays, the problem of concordance of accounting and tax accounting is getting very urgent.

It is necessary to take a number of important steps, first of all:

- to change tax legislation on enterprise's income taxation, as it uses the criteria of expenses and profits' acknowledgment which do not correspond to methodical principles of Accounting Regulations (Standards);
- to change the form of tax reporting on the income tax: to develop a form which would expose a transition from the financial result of F#2 «Report on financial results» to the taxable income according to the data of tax declaration of enterprise profits;
- to specify the method of reflection of tax credit sums which give

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

Ф№2 «Звіт про фінансові результати» до оподаткованого прибутку за даними Декларації з податку на прибуток підприємства;

- уточнити методику відображення на рахунках бухгалтерського обліку сум податкового кредиту, які дають право платнику податку на додану вартість зменшити відповідні податкові зобов'язання та ін.

Питання для контролю

1. У чому полягає сутність організації бухгалтерського обліку?
2. Якими документами регламентується порядок організації та ведення бухгалтерського обліку в Україні?
3. Перерахуйте концептуальні основи організації бухгалтерського обліку.
4. З яких етапів складається організація бухгалтерського обліку?
5. Що здійснюють на кожному з етапів організації бухгалтерського обліку?
6. Як ви розумієте різницю між поняттями «організація» та «ведення» обліку?
7. Які кроки необхідно здійснити для вирішення проблеми узгодження бухгалтерського та податкового обліку?

a right to a *value added tax* payer to decrease the corresponding tax liabilities.

Control questions:

1. What is the sense of accounting organization?
2. What documents regulate the procedure of accounting and its management in Ukraine?
3. List conceptual fundamentals of accounting organization.
4. What stages does accounting organization consist of?
5. What is performed on each of the stages of accounting organization?
6. How do you understand the difference between the concepts of «accounting organization» and «accounting» itself?
7. What steps must be taken to solve the problem of concordance of accounting and tax accounting?

Анотації розділів

Таблиця 6.5

Вимоги податкового законодавства до обліку витрат

№ з/п	Зміст операції	Закон про прибуток		Закон про ПДВ		Стаття Закону про прибуток	Стаття Закону про ПДВ
		ВД	ВВ	ПЗ	ПК		
1.	Нараховано витрати по відшкодуванню відряджень фізичних осіб, що перебувають у трудових відносинах з підприємством	–	ВВ	–	–	5.4.8	
2.	Нараховано податки до бюджету (місцеві платежі, плата за землю)	–	ВВ	–	–	5.2.5	
3.	Відображено витрати на рекламу, надану сторонніми організаціями	–	ВВ	–	ПК	5.4.4	7.4.1, 3.1.1
4.	Відображено витрати на дослідження і розробки	–	ВВ	–	–	5.4.2	
5.	Списано прострочену дебіторську заборгованість	–	ВВ	–	–	5.2.8, 12.1	
6.	Проведено уцінку запасів	–	ВВ	–	–	5.2.9, 5.9	
7.	Відображено витрати на утримання об'єктів соціального побуту та житла	–	ВВ	–	–	5.4.9	
8.	Нараховано відсотки по векселях, облігаціях	–	ВВ	–	–	5.5.1	
9.	Нараховано втрати від участі в капіталі	–	ВВ	–	–	7.7.5	
10.	Відображено витрати на проведення передпродажних та рекламних заходів стосовно товарів, що продаються	–	ВВ	–	–	5.4.4	

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

№ з/п	Зміст операції	Закон про прибуток		Закон про ПДВ		Стаття Закону про прибуток	Стаття Закону про ПДВ
		ВД	ВВ	ПЗ	ПК		
11.	Придбано ліцензію на введення господарської діяльності	–	ВВ	–	–	5.4.7	
12.	Нараховано відсотки за отриманий кредит	–	ВВ	–	–	5.5.1	
13.	Нараховано основну і додаткову заробітну плату працівникам підприємства	–	ВВ	–	–	5.6.1	
14.	Нараховано страхові внески на обов'язкове державне соціальне страхування	–	ВВ	–	–	5.7.1	
15.	Отримано і оприбутковано товари (роботи, послуги) від постачальників на умовах оплати в звітних або в наступних періодах	–	ВВ	–	ПК	11.2.1	7.5.1
16.	Перераховано попередню оплату за ТМЦ (постачальник – платник податку на прибуток)	–	ВВ	–	ПК	11.2.1	7.5.1
17.	Визнано підприємством претензії (штрафи, пені, неустойки), пред'явлені зі сторін договору	–	–	–	–	5.3.5	
18.	Відображено витрати на придбання літератури, передплату спеціалізованих періодичних видань	–	ВВ	–	–	5.4.2	
19.	Перераховано кошти до Державного бюджету України або місцевого бюджету (2–5% оподаткованого прибутку попереднього року)	–	ВВ	–	–	5.2.2	

Анотації розділів

№ з/п	Зміст операції	Закон про прибуток		Закон про ПДВ		Стаття Закону про прибуток	Стаття Закону про ПДВ
		ВД	ВВ	ПЗ	ПК		
20.	Перераховано кошти підприємствами всеукраїнських об'єднань осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи для проведення благодійницької діяльності (не більше 10% оподаткованого прибутку попереднього року)	–	ВВ	–	–	5.2.3	
21.	Перераховано кошти для цільового використання з метою охорони культурної спадщини установам науки, освіти, культури, заповідникам тощо (не більше 10% оподаткованого прибутку попереднього року)	–	ВВ	–	–	5.2.13	
22.	Придбано спецодяг, взуття тощо для забезпечення виконання працівниками своїх професійних обов'язків на умовах оплати в звітному або в наступних періодах	–	ВВ	–	ПК	5.4.1	7.5.1

РОЗДІЛ 2.**Організація нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку**

Систему нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні можна представити п'ятьма рівнями, кожен з яких охоплює ряд документів:

1. Закони України, тобто нормативно-правові акти вищої юридичної сили, зокрема, Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". В ньому безпосередньо викладено принципи та форми організації бухгалтерського обліку. В свою чергу, Господарський кодекс України, Закон України "Про господарські товариства" в загальному викладають вимоги до ведення бухгалтерського обліку і подання звітності.

2. Постанови Кабінету Міністрів України, що регламентують певні питання обліку та звітності суб'єктів господарювання.

3. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО), інші нормативно-правові документи з бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що затверджуються Міністерством фінансів України.

4. Нормативно-правові акти (інструкції, положення, вказівки) та методичні рекомендації Міністерства фінансів України та інших органів, що розробляються і затверджуються на основі П(С)БО з урахуванням особливостей і потреб певних видів діяльності.

5. Рішення (накази, розпорядження) щодо форм організації бухгалтерського обліку і застосування конкретної облікової політики, які приймаються власником (керівництвом) підприємства на підставі попередніх чотирьох груп документів нормативно-правового забезпечення.

SECTION 2.**Legal and Regulatory security of Accounting**

The system of regulatory security of accounting in Ukraine can be represented by five levels each of which embraces a number of documents:

1. Laws of Ukraine, i.e. statutory acts having the highest legal force. For instance, the Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine". This law defines principles and forms of accounting organization. In its turn, the Economic Procedural Code of Ukraine and the Law of Ukraine "On Business Associations" define in general the requirements for accounting and financial reporting.

2. Resolutions of the Cabinet of Ministers of Ukraine which regulate certain matters of accounting and reporting of business entities.

3. National Accounting Regulations (Standards) (NAR(S)), other normative and legal documents in accounting and reporting which are passed by the Ministry of Finance of Ukraine.

4. Statutory acts (instructions, regulations, guidelines) and methodical recommendations of the Ministry of Finance of Ukraine and other bodies which are elaborated and passed on the basis of NAR(S), the peculiarities and needs of certain kinds of activity being taken into consideration.

5. Organizational resolutions (orders, directions) regarding the forms of accounting organization, manuals on accounting policy which are decided by the enterprise owner (management) on the basis of the preceding four groups of statutory security.

The Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine"

Анотації розділів

Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” визначає основним нормативно-правовим документом у системі регулювання бухгалтерського обліку національні положення (стандарти) бухгалтерського

В Україні почався процес реформування системи бухгалтерського обліку та звітності з 1 січня 2000 року. Ідентифікацію положень міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) та Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) наведено у табл. 2.1.

determines National Accounting Regulations (Standards) as the main regulatory document in the system of accounting regulation.

Beginning on the 1st of January, 2000, accounting and auditing standards and practices in Ukraine became the subject to be changed. The identification of the directions of International Accounting Standards (IAS) and International Financial Reporting Standards (IFRS) are given in table 2.1

Таблиця 2. 1

Порівняльна таблиця національних П(С)БО, МСБО, МСФЗ

МСБО, МСФЗ	П(С)БО
1	2
МСБО 1 “Подання фінансових звітів” МСФЗ 1 „Перше застосування МСФЗ”	ПБО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” ПБО 2 “Баланс” ПБО 5 “Звіт про власний капітал” ПБО 16 “Витрати”
МСБО 2 “Запаси”	ПБО 9 “Запаси”
МСБО 7 “Звіти про рух грошових коштів” ПБО	4 “Звіт про рух грошових коштів”
МСБО 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”	ПБО 3 “Звіт про фінансові результати” ПБО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”

Table 2.1

Comparative Table of National NAR(S) and IAS, IFRS

IAS	NAR(S)
1	2
IAS 1 “Presentation of Financial Statements”	NAR(S) 1 “General Requirements for Financial Statements” NAR(S) 2 “Balance Sheet” NAR(S) 5 “Equity Statement” NAR(S) 16 “Costs”
IAS 2 “Inventories”	NAR(S) 9 “Inventories”
IAS 7 “Cash Flow Statements”	NAR(S) 4 “Cash Flow Statements”
IAS 8 “Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors”	NAR(S) 3 “Statement of Financial Results” NAR(S) 6 “Correlation of Errors and Changes in Financial Statements”

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

МСБО 10 “Події після дати балансу”	ПБО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”	IAS 10 “Events After the Balance Sheet Date”	NAR(S) 6 “Correlation of Errors and Changes in Financial Statements”
МСБО 11 “Будівельні контракти”	ПБО 18 “Будівельні контракти”	IAS 11 “Construction Contracts”	NAR(S) 18 “Construction Contracts”
МСБО 12 “Податки на прибуток”	ПБО 17 “Податок на прибуток”	IAS 12 “Income Taxes”	NAR(S) 17 “Income Taxes”
МСБО 14 “Звітність за сегментами”	ПБО 29 “Фінансова звітність за сегментами”	IFRS 14 “Segment Reporting”	NAR(S) 29 “Segment Reporting”
МСБО 16 “Основні засоби”	ПБО 7 “Основні засоби”	IAS 16 “Fixed assets”	NAR(S) 7 “Fixed assets”
МСБО 17 “Оренда”	ПБО 14 “Оренда”	IAS 17 “Leases”	NAR(S) 14 “Leases”
МСБО 18 “Дохід”	ПБО 15 “Дохід”	IAS 18 “Revenue”	NAR(S) 15 “Revenue”
МСБО 19 “Виплати працівникам”	ПБО 26 „Виплати працівникам”	IAS 19 “Employee Benefits”	NAR(S) 26 “Employee Benefits”
МСБО 20 “Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу”	ПБО 15 “Дохід”	IAS 20 “Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance”	NAR(S) 15 “Revenue”
МСБО 21 “Вплив змін валютних курсів”	ПБО 21 “Вплив змін валютних курсів”	IAS 21 “The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates”	NAR(S) 21 “The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates”
МСБО 22 “Об’єднання підприємств” МСФЗ 3 «Об’єднання бізнесу»	ПБО 19 “Об’єднання підприємств”	IAS 22 “Business Combinations”	NAR(S) 19 “Business Combinations”
МСБО 23 “Витрати на позики”	ПБО 31 „Фінансові витрати”	IAS 23 “Borrowing Costs”	NAR(S) 31 “Financial Costs”
МСБО 24 “Розкриття інформації щодо зв’язаних сторін”	ПБО 23 “Розкриття інформації щодо пов’язаних сторін”	IAS 24 “Related Party Disclosures”	NAR(S) 23 “Related Party Disclosures”

Анотації розділів

МСБО 26 “Облік і звітність щодо програм пенсійного забезпечення”	ПБО 26 “Виплати працівникам”	IAS 26 “Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans”	NAR(S) 26 “Employee Benefits”
МСБО 27 “Консолідовані та окремі фінансові звіти”	ПБО 20 “Консолідована фінансова звітність” ПБО 12 “Фінансові інвестиції”	IAS 27 “Consolidated and Separate Financial Statements”	NAR(S) 20 “Consolidated Financial Statements” NAR(S)12 “Financial Investments”
МСБО 28 “Інвестиції в асоційовані підприємства”	ПБО 12 “Фінансові інвестиції”	IAS 28 “Investments in Associates”	NAR(S) 12 “Financial Investments”
МСБО 29 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції”	ПБО 22 “Вплив інфляції”	IAS 29 “Financial Reporting in Hyperinflationary Economies”	NAR(S) 22 “Influence of Inflation”
МСБО 31 “Частки у спільних підприємствах”	ПБО 12 “Фінансові інвестиції”	IAS 31 “Interests in Joint Ventures”	NAR(S) 12 “Financial Investments”
МСБО 32 “Фінансові інструменти: розкриття та подання”	ПБО 13 “Фінансові інструменти”	IAS 32 “Financial Instruments: Presentation”	NAR(S) 13 “Financial Instruments”
МСБО 33 “Прибуток на акцію”	ПБО 24 “Прибуток на акцію”	IAS 33 “Earnings per Share”	NAR(S) 24 “Earnings per Share”
МСБО 34 “Проміжна фінансова звітність”	ПБО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”	IAS 34 “Interim Financial Reporting”	IAS 35 “Discontinuing activity”
МСБО 35 “Діяльність, що припиняється”	ПБО 27 “Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність”	IAS 36 “Impairment of Assets”	NAR(S) 28 “Impairment of Assets”
МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»		IAS 37 “Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets”	NAR(S) 11 “Liabilities”
		IAS 38 “Intangible Assets”	NAR(S) 8 “Intangible Assets”
		NAR(S) 8 “Intangible Assets”	NAR(S) 8 “Intangible Assets”
МСБО 36 “Зменшення корисності активів”	ПБО 28 “Зменшення корисності активів”	IAS 39 “Financial Instruments: Recognition and Measurement”	NAR(S) 13 “Financial Instruments”

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

МСБО 37 “Забезпечення, непередбачені зобов’язання та непередбачені активи”	ПБО 11 “Зобов’язання”	NAR(S) 10 “Accounts Receivable”	
МСБО 38 “Нематеріальні активи”	ПБО 8 “Нематеріальні активи”		NAR(S) 12 “Financial Investments”
МСБО 39 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка” МСФЗ 4 „Страхові контракти”	ПБО 13 “Фінансові інструменти” ПБО 10 “Дебіторська заборгованість” ПБО 12 “Фінансові інвестиції”	IAS 40 “Investment Property”	NAR(S) 32 “Investment Property”
МСБО 40 “Інвестиційна нерухомість”	ПБО 32 „Інвестиційна нерухомість”	IAS 41 “Agriculture”	NAR(S) 30 “Biological Assets”
МСБО 41 “Сільське господарство”	ПБО 30 “Біологічні активи”	There is no IFRS. There are guiding principles ISAR UNCTAD	NAR(S) 25 “Financial Statements of Small Business Entities”
МСБО немає. Є керівні принципи ISAR UNCTAD	ПБО 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємства”		

Побудова Плану рахунків припускає поєднання методологічної єдності в системі рахунків із самостійністю підприємства в її організації. Конкретну номенклатуру субрахунків кожне підприємство обирає самостійно та при необхідності вводить додаткові субрахунки.

Порядок обліку та складання фінансової звітності в банках віднесено до компетенції Національного банку України.

Державному казначейству України надані повноваження щодо встановлення порядку ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності про виконання бюджетів та госпрозрахункових операцій бюджетних установ. Основними нормативними документами, відповідно до яких

The embodiment of the chart of accounts stipulates combination of methodological unity in the system of accounts with independence of the enterprise in its organization. Each enterprise chooses the exact nomenclature of sub-accounts on its own and if needed imposes additional sub-accounts.

The procedure for maintaining accounting records and preparing financial statements by banks is stipulated by the National Bank of Ukraine.

The State Treasury of Ukraine has an authority to establish a unified approach to accounting and financial reporting on the execution of budgets and self-financing operations of budget institutions. The main statutory documents according to which budget institutions organize their accounting are the following: the Budget Code of Ukraine, the Law of Ukraine “On Accounting and Financial Reporting in Ukraine”, resolutions of the Cabinet of Ministers of Ukraine, orders of the State Treasury of Ukraine on accounting and reporting.

організовується облік у бюджетних установах, є Бюджетний кодекс України, Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, постанови Кабінету Міністрів України, накази Державного казначейства України з питань бухгалтерського обліку та звітності.

Процес адаптації МСФЗ до вітчизняних економічних та правових умов сповільнюється у зв'язку із неузгодженістю законодавчої та нормативно-правової бази, її нестабільністю та непрозорістю в трактуванні окремих положень.

Недоліком нормативно-правової бази є те, що в чинних документах не зазначено, чим повинні займатися працівники обліку, які їх права, обов'язки і відповідальність. Для вдосконалення нормативно-правової бази бухгалтерського обліку слід реалізувати, в першу чергу, наступні заходи:

- удосконалити методологію та порядок ведення бухгалтерського обліку основних засобів (обґрунтувати альтернативний підхід до обліку витрат на позики; чітко визначити методи нарахування амортизації), запасів (докладної регламентації правил бухгалтерського обліку виробничих запасів, тари, готової продукції; запропонувати один - два методи списання запасів), операцій в іноземній валюті (порядку відображення в обліку курсових різниць) та ін.;
- примітки до річної звітності підприємства при їх оприлюдненні доцільно доповнювати інформацією, що характеризує особливості підприємства, суттєво впливає на формування фінансових результатів діяльності (поточного періоду та на перспективу);
- регламентувати методологію бухгалтерського обліку в різних галузях народного господарства;

The process of adapting IFRS to domestic economic and legal conditions is being slowed down due to the inconsistency of legal and regulatory framework, its instability and non-transparency in the interpretation of certain provisions.

The shortcoming of the legal and regulatory framework is that the current documents do not state what accounting employees should do, what their rights, duties and responsibilities are. In order to improve the legal and regulatory framework of accounting one should implement the following measures:

- to improve the methodology and accounting order for fixed assets (substantiate the alternative approach to accounting for costs associated with loans, clearly define the methods for calculating depreciation), inventories (detailed regulation of accounting rules for business inventories, tare, finished goods; to suggest one – two methods of inventories' write-down), operations in foreign currency (reflecting the changes in foreign exchange rates in accounting) etc.;
- notes on annual reporting of the enterprise when they are made public should be supplemented by the information which describes peculiarities of the business, and influences considerably the formation of the financial results (current period and for perspective);
- to regulate accounting methodology in different fields of national economy;
- in tax legislation: while calculating taxable income one should use the method provided by NAR(S) and IAS (in the Law of Ukraine “On Company Income Tax” the method of calculating financial results should

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

- у податковому законодавстві при визначенні оподаткованого прибутку використовувати методику, передбачену П(С)БО та МСБО (в Законі України «Про податок на прибуток підприємств» має бути використано методику визначення фінансового результату відповідно до національних Положень бухгалтерського обліку)
- затвердити Положення про головних (старших) бухгалтерів підприємств, організацій і установ, що чітко регламентувало б функції та повноваження працівників обліку.

Питання для контролю

1. Охарактеризуйте склад кожного рівня системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку.
2. Який закон визначає правові засади регулювання організації і ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні?
3. На яких суб'єктів господарської діяльності поширюється даний закон і яка його особливість?
4. Коли в Україні розпочався процес реформування бухгалтерського обліку та звітності?
5. Скільки національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку запроваджено на даний час?
6. До чієї компетенції віднесено порядок обліку і складання звітності у банках?
7. Хто наділений повноваженнями щодо встановлення порядку ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності про виконання бюджетів та госпрозрахункових операцій бюджетних установ?
8. Що пропонується для усунення недоліків в українській нормативній базі?

be used in conformity with national accounting regulations);
- to approve Regulations on (Chief Accountants of the Enterprises, Organizations and Institutions which would clearly regulate the functions and responsibilities of accounting employees.

Control questions:

1. Please, describe the composition of each level of accounting regulatory framework.
2. Which law defines legal basis of accounting organization and financial reporting in Ukraine?
3. Which business entities does this law act for and what is its peculiarity?
4. When did accounting and reporting in Ukraine become the subject to be changed?
5. How many National Accounting Regulations (Standards) are introduced at the time?
6. What body stipulates the procedure for maintaining accounting records and preparing financial statements by banks?
7. Who has an authority to establish a unified approach to accounting and financial reporting on the execution of budgets and self-financing operations of budget institutions?
8. What is offered to remedy deficiencies in Ukrainian regulatory framework?

РОЗДІЛ 3.**Організація облікового процесу**

Основні передумови раціональної організації обліку на підприємстві наступні.

Вивчення структури, особливостей технології та організації виробництва, що забезпечує правильну організацію обліку господарських процесів, визначення порядку документації господарських операцій і документообороту, реєстрації господарських операцій в системі рахунків синтетичного та аналітичного обліку, методики калькулювання собівартості продукції, порядок узагальнення облікової інформації.

Вивчення характеру й обсягу необхідної інформації. Для ринкової економіки виникає потреба в організації такого внутрішньогосподарського обліку, який, будучи часткою бухгалтерського обліку, виконував би завдання, пов'язані з управлінням як підприємства в цілому, так і внутрішніми підрозділами.

Вивчення законодавчих і нормативних актів щодо обліку і звітності. Бухгалтерський облік повинен здійснюватися відповідно до чинних законодавчих актів з питань організації обліку, а також галузевих інструкцій.

Встановлення облікових взаємовідносин бухгалтерії з оперативними відокремленими підрозділами підприємства. На цьому етапі важливо розподілити ведення обліку та підготовку внутрішньої звітності за окремими підрозділами (матеріально-відповідальними особами).

Однією з передумов запровадження наукової організації праці в бухгалтерії є характер технології облікового процесу (табл. 3.1).

SECTION 3.**Organization of Accounting Process**

Main starting conditions for rational organization of accounting at the enterprise are the following.

Study of the structure, technology peculiarities and production organization which provides correct organization of economic processes' accounting, determination of the transaction records order and document flow, transactions' registration in the accounts system of synthetic and analytical accounting, methods of calculating product cost, order of generalization of accounting information.

Study of the nature and volume of the information needed. Market economy needs the organization of such enterprise cost records which as a part of accounting would fulfill the tasks related to management of an enterprise in general and its units in particular.

Study of the legislative and normative acts concerning financial accounting and reporting. Accounting should be carried out according to the current legislative acts on accounting organization as well as to the branch rules.

Establishment of accounting relations between the accounting department and operationally isolated units of an enterprise. At this stage it is important to divide accounting and preparation of internal reporting among separate subdivisions (responsible persons).

One of the preconditions of implementing scientific management of labour in accounting is the technology nature of accounting cycle (table 3.1).

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

Техніка обліку - найбільш трудомістка частина облікового процесу, що передбачає вибір форми ведення обліку, організації бухгалтерської служби та формування її взаємозв'язків з іншими службами, робочого плану рахунків, технології обробки даних тощо.

Accounting technique is one of the most laborious parts of accounting cycle. It anticipates choosing accounting forms, organization of accounts department and forming its interrelation with other departments, working chart of accounts, technology of data processing etc.

Таблиця 3.1

Table 3.1

Порівняльна характеристика етапів систем облікового процесу в Україні та США

Comparative description of the steps of accounting cycle in Ukraine and the USA

Етапи облікового процесу		Steps of accounting cycle	
Україна	США	Ukraine	USA
<ul style="list-style-type: none"> - обробка первинних документів - запис проводок до спеціальних журналів (відомостей) - перенесення даних з журналів до Головної книги - перевірка балансу рахунків Головної книги - перенесення даних Головної книги до форм фінансової звітності 	<ul style="list-style-type: none"> - обробка первинних документів - запис проводок до загального журналу обліку господарських операцій - перенесення даних з журналу до Головної книги - зведення пробного балансу - підготовка робочого облікового звіту - підготовка фінансових звітів на базі робочого облікового звіту - виконання регулюючих проводок - виконання заключних проводок - зведення повного пробного балансу - складання фінансових звітів - виконання зворотних проводок 	<ul style="list-style-type: none"> - processing of the primary documents - recording of entries in the appropriate journals(sheets) - posting of data from journals to the ledger - checking of accounts balance of the ledger - posting of data from the ledger to the financial statements. 	<ul style="list-style-type: none"> - recording of entries in the ledger - posting of data from the journal to the ledger - preparation of the trial balance - preparation of the operational report - preparation of the financial statements based on the operational accounting report - making adjusted entries - making final entries - offsetting of the complete trial balance - preparation of financial statements - making reverse entries

Найбільшу частку в бухгалтерській роботі складають облікові процеси, що поділяються за об'єктами обліку (основні засоби, виробничі запаси, грошові кошти, дебіторська заборгованість тощо); за комплексами облікових операцій (облік оприбуткування товарно-матеріальних цінностей, списання запасів, касові операції, розрахунки з поставачальниками тощо).

Технічні операції (не потребують значних розумових зусиль, легко автоматизуються) - записи до реєстрів обліку, підрахунок даних первинних документів, відомостей, реєстрів; сортування документів перед передачею до архіву; виписка та розмноження первинних документів.

Логічні операції - упорядкування масивів вихідних даних (кодування документів та їх сортування перед записом до накопичувальних відомостей та реєстрів обліку); підготовка на підставі облікових даних довідок; звірка розрахунків з підприємствами та особами; листування з дебіторами.

Аналітичні операції містять елементи різних співставлень: приймання, формальна та логічна перевірка звітів матеріально відповідальних осіб, виявлення та виправлення помилок в обліку; звірка даних бухгалтерського та первинного обліку; складання бухгалтерських розрахунків; інвентаризація.

Творчі операції - складні розрахунки, вибір варіантів рішень на підставі критеріїв, що часто визначаються самим виконавцем.

Організаційні операції відрізняються від попередньої групи адміністративною направленістю, наприклад, підтвердження висновків комісії про списання недостачі чи списання або псування матеріальних цінностей, затвердження та контроль виконання планів роботи бухгалтерії.

Accounting processes is the biggest share in the accountant's work. They can be divided by accountability units (fixed assets, production stocks; cash; accounts receivable etc.); by package of accounting operations (accounting of tangible asset entering, inventory write-off, cash operations, payments for suppliers etc.) Technical operations don't require significant intellectual efforts, and are easily automated. These are records to accounting registers, data calculation of the primary documents, sheets, registers; sorting of the documents before their transfer to the archive; extraction and copying of the primary documents.

Logical operations include arrangement of the groups of output data (coding the documents and their sorting before recording to accumulative sheets and accounting registers); preparation of the references based on the accounting data; verification of the payments with enterprises and individuals; correspondence with debtors.

Analytical operations contain the elements of different comparisons: acceptance, formal and logical examination of the reports of responsible persons, identification and correlation of errors in accounting; data verification of prime records; making up accounting payments; stocktaking.

Creative operations are complicated payments, choice of alternative decisions based on the criteria which are often determined by the executor him/herself.

Organizational operations differ from the previous group by their administrative trend. They confirm committee's conclusions regarding writing-off of the deficiency or physical deteriora-

Допоміжні - операції з матеріально-го забезпечення бухгалтерії, ведення діловодства, підшивки документів та архівне їх зберігання; різні разові роботи, що не увійшли до попередніх груп операцій.

З урахуванням особливостей своєї діяльності та технології обробки облікових даних підприємство може застосовувати ручну (меморіально-ордерну, журнально-ордерну, спрощену тощо), механізовану або автоматизовану форми бухгалтерського обліку.

Обираючи певну форму бухгалтерського обліку, підприємство повинно дотримуватись її протягом певного періоду часу (не менше 1 року). Про можливу зміну прийнятої форми бухгалтерського обліку в наступному обліковому періоді необхідно вказати в наказі про облікову політику або Примітках до річної фінансової звітності, обґрунтувавши при цьому доцільність змін.

Підприємство самостійно визначає облікову політику. Рекомендований перелік питань облікової політики для суб'єктів наведено в табл. 3.2.

Організація управлінського обліку передбачає участь бухгалтера на всіх етапах управління.

Основою удосконалення бухгалтерського обліку для будь-якого суб'єкта є безперервне підвищення рівня економічних знань та ділової кваліфікації працівників обліку. Вони повинні володіти певним рівнем знань в галузі планування, фінансування, кредитування, економічного аналізу, контролю (аудиту), права, ефективно використовувати сучасні засоби обчислювальної техніки для опрацювання обліково-економічної інформації.

ration of the tangible assets, approval and monitoring the fulfillment of the plans by the accounting department. Auxiliary operations deal with material supply of the accounting department, office work, filing and their archival storage; different casual work which was not included into previous groups of operations.

Taking into consideration the features of the activity and the technology of accounting data processing an enterprise can apply manual (debit memo, general-ledger, simplified etc.) mechanized or automated accounting systems.

While choosing a certain accounting system an enterprise must keep it for some period of time (not less than 1 year). One needs to indicate the possible change of the accepted accounting form in the next accounting period in the administrative order on accounting policy or in the Footnote to the annual financial reporting. At the same time it is necessary to prove the practical need for the change.

An enterprise determines accounting policy independently. Suggested list of accounting policy issues for the entities is presented in Table 3.2.

Organization of managerial accounting anticipates the participation of the accountant at all management stages.

The basis of accounting improvement for any entity is the continuous increase of the level of economic knowledge and business proficiency of accounting staff. They must have a certain level of knowledge in the sphere of planning, financing, crediting, economic analysis, control (audit), law. They have to use effectively modern computers for processing accounting and economic data.

Анотації розділів

Таблиця 3.2

Table 3.2

Структура наказу про облікову політику суб'єкта господарської діяльності

The Structure of the Administrative Order on Accounting Policy of an Economic Entity

№ з \ п	Питання, які потребують визначення та затвердження	Для суб'єктів господарювання	
		що займаються підприємницькою діяльністю	що займаються підприємницькою діяльністю
1		2	
<i>Рекомендовані Міністерством фінансів України</i>			
1	Методи оцінки вартості запасів	+	+
2	Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів	+	+
3.	Порядок обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат	+	-
4.	Окремий субрахунок обліку транспортно-заготівельних витрат	+	-
5.	Методи амортизації необоротних активів	+	-
6.	Вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів	+	+
7.	Застосування класу 8 або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку	+	-

№ з \ п	Issues that need definition and approval	for economic entities	
		which carry on business	which engage in other activity
1		2	
<i>Recommended by the Ministry of Finance of Ukraine [39]</i>			
1	Inventory Valuation Methods	+	+
2	Frequency of determining average cost per unit	+	+
3.	Accounting treatment and distribution of transportation expenses	+	-
4.	Separate subaccount for registration of transportation expenses	+	-
5.	Capital assets' depreciation methods	+	-
6.	Monetary features of the items which are included into low-cost capital tangible assets	+	+
7.	Use of class 8 or 9 of the Accounts Chart	+	-
8.	Frequency of placing of evaluated fixed assets amount to retained profit	+	-

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

8.	Періодичність зарахування сум оцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку	+	-	9.	Calculation method of doubtful debts	+	-
9.	Метод обчислення резерву сумнівних боргів	+	-	10.	List of generated maintenances for unexpired costs and payments	+	-
10.	Перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів	+	-	11.	Appraisal procedure of final service operations	+	-
11.	Порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг	+	-	12.	Segments, of the priority segment type, pricing principles in intra-organizational payment	+	+
12.	Сегменти, пріоритетного виду сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках	+	+	13.	List and composition of variable and fixed general production costs, their allocation base	+	-
13.	Перелік і склад змінних і постійних агально виробничих витрат, базу їх розподілу	+	-	14.	List and composition of cost accounting (works, services)	+	+
14.	Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	+	+	15.	Procedure of determining finality degree according to building contract	+	-
15.	Порядок визначення ступеню завершеності робіт за будівельним контрактом	+	-	16.	Recognition date for financial assets purchased as a result of systematic operations	+	-
16.	Дата визнання придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів	+	-	17.	Cost allocation base of operations with stakeholder equity instruments	+	-
17.	База розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу	+	-	18.	Materiality level for certain accounting objects	+	-
				19.	Capital assets' revaluation (indexation)	+	+

Анотації розділів

18.	Поріг суттєвості щодо окремих об'єктів обліку	+	-	20.	Mapping frequency for deferred tax assets and deferred income tax liability	+	-
19.	Переоцінка (індексація) необоротних активів	+	+	21.	Individual balance for affiliates and other separated departments of the entity	+	+
20.	Періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань	+	-	<i>Conditioned due to normative system of accounting process organization (addition to the recommendations of the Ministry of Finance)</i>			
21.	Окремий баланс філій та інших відокремлених підрозділів суб'єкта	+	+	22.	Correspondence with the National Accounting Regulations' principles	+	+
<i>Обумовлені нормативною системою організації облікового процесу (додатково до рекомендацій Мінфіну)</i>				23.	Composition of the commission with the aim of determining the useful life of capital assets, choosing their depreciation method	+	-
22.	Відповідність принципам національних Положень бухгалтерського обліку	+		24.	Working chart of accounts (with control accounts of analytical accounting)	+	+
23.	Склад комісії для визначення строку корисного використання необоротних активів, вибору методу їх амортизації	+	-	25.	Inventories' revaluation	+	+
24.	Робочий план рахунків (з субрахунками аналітичного обліку)	+	+	26.	Entering procedure for tangible assets received on a grant basis	+	+
25.	Переоцінка запасів	+	+	27.	Entering and writing-off of precious metals	+	+
26.	Порядок оприбуткування матеріальних цінностей, одержаних на безоплатній основі	+	+	28.	Forms of primary documents created independently	+	+
27.	Оприбуткування та списання дорогоцінних металів	+		29.	Software for automated data processing	+	+
28.	Форми самостійно створених первинних документів	+	+				

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

29.	Програмне забезпечення для автоматизованої обробки даних (ліцензійний номер)	+	+	30.	List of people who have right to sign primary documents (payment and settlement documents, documents for external flow of tangible assets)	+	+
30.	Перелік осіб, які мають право підпису первинних документів (платіжно-розрахункових, документів на зовнішнє переміщення матеріальних цінностей)	+	+	31.	Storage conditions of the prime documents and accounting registers	+	+
31.	Умови зберігання первинних документів та облікових регістрів	+	+	32.	List of people who have to perform internal control (internal audit) of accounting results and statements' data	+	+
32.	Перелік осіб, що зобов'язані здійснювати внутрішній контроль (внутрішній аудит) результатів обліку та даних звітності	+	+				

Питання для контролю

1. Яким є критерій раціональної організації обліку?
2. Назвіть основне джерело управлінської інформації на підприємстві.
3. Що необхідно здійснити на етапі встановлення облікових взаємовідносин бухгалтерії з оперативної відокремленими підрозділами підприємства?
4. Охарактеризуйте розподіл облікових процесів у бухгалтерській роботі.
5. Скільки змістових груп складають виконувані в ході облікового процесу операції?
6. Глибокі знання в яких галузях необхідні для раціональної організації обліку?
7. Які елементи наказу про облікову політику характерні для підприємств?
8. Які елементи наказу про облікову політику характерні для бюджетних установ та організацій?

Control questions:

1. What is the criterion of the rational accounting organization?
2. Name the main source of managerial information in the enterprise.
3. What needs to have been done on the stage of establishment of accounting relations between the accounting department and operationally isolated units of an enterprise?
4. Please, describe the allocation of accounting processes in accountant's work.
5. How many semantic groups do the executed operations form throughout the accounting cycle?
6. What special knowledge is necessary for rational accounting organization?
7. Which elements of the administrative order on accounting policy are typical for the enterprises?
8. Which elements of the administrative order on accounting policy are typical for budget institutions and organizations?

**РОЗДІЛ 4.
Організація обліку
власного капіталу**

**4.1. Класифікація статей
власного капіталу**

Капітал у буквальному розумінні означає головну суму коштів, необхідних для започаткування та здійснення діяльності.

Синонімом капіталу в сучасному економічному трактуванні є авансований капітал – грошова сума, яка вкладається засновниками та учасниками в підприємство з метою виконання статутних завдань. За характером витрачання (придбання засобів виробництва і найманої робочої сили) авансований капітал поділяється відповідно на постійний та змінний. В свою чергу, постійний капітал з урахуванням використання та характеру кругообороту розділяється на основний і оборотний.

Основний капітал - це частина постійного капіталу, яка складається з вартості засобів праці (будівель, машин, устаткування) та обертається протягом кількох періодів виробництва.

Оборотний капітал – частина постійного капіталу, що витрачається на придбання на ринку предметів праці (сировини, матеріалів, комплектуючих виробів), на оплату праці робочої сили.

За джерелами формування капітал підприємства ділиться на власний та залучений.

Залучений капітал формується на тимчасовій основі у вигляді довгострокової та короткострокової позики, яка здійснюється у формі банківського кредиту, кредиторської заборгованості підприємства, отриманих цільових та

**SECTION 4.
Organization of Owner's
Equity Accounting**

4.1. Owner's Equity Items

In literal sense capital means the main amount of money necessary to start and maintain the operations of a business.

Advanced capital is the synonym of capital in the modern interpretation. It is simply the funds or capital that is collected from various investors.

According to the ways of spending (means of production and labour purchasing) advanced capital in divided into constant and working ones. According to the consumption and turnover constant capital is divided into fixed and circulating ones.

Fixed capital is a part of constant capital which is invested in fixed assets (such as land, buildings, vehicles and equipment) which stay in the business almost permanently.

Circulating capital is a part of constant capital which is invested in labour-subjects purchasing (raw materials, operating expenses and component parts) , and remuneration of labour.

By formation sources the capital of an enterprise is divided into equity and debt capital.

Debt capital is one which is raised by taking out a loan. Debt capital may include bank loan, payable accounts, directed and budgetary funds aimed at maintenance of business operations.

Owner's equity is the owners' share in the assets of the enterprise after deducting all its liabilities. The

бюджетних коштів на реалізацію статутної діяльності.

Власний капітал це - частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. Економічну сутність власного капіталу можемо виразити у вигляді рівняння:

Власний капітал = Активи – Зобов'язання.

У зв'язку з необмеженим терміном використання власний капітал є джерелом довгострокового фінансування господарської діяльності підприємства, свідчить про відповідальність засновників за ризики підприємницької діяльності в межах належної їм частки в статутному капіталі, є гарантом платоспроможності в межах його розміру.

До моменту реєстрації господарського товариства кожен з учасників зобов'язаний внести не менше 30% свого внеску, що підтверджується документами, які видає банк.

Вартість внесених до статутного (пайового) капіталу об'єктів інтелектуальної власності та інших нематеріальних активів визначається на договірних засадах між власниками підприємства і суб'єктами права власності на ці об'єкти. Майно, передане в рахунок внесків до статутного капіталу підприємства, оцінюється за погодженою засновниками вартістю.

У випадку змін по внесках до статутного капіталу вносяться зміни до засновницьких документів, що підлягають державній реєстрації. Товариство зобов'язане в п'ятиденний термін повідомити орган, який здійснив реєстрацію, про зміни.

Зміни по статтях власного капіталу за даними річної форми звітності Ф№4 "Звіт про власний капітал" наведено в табл. 4.1.

economic sence of the owner's equity can be presented by the given equation:

Owner's Equity = Assets – Liabilities.

Due to its indefinite service life owner's equity is a source of long-term financing of the enterprise activity. It certifies that the owners are responsible for entrepreneurship risks within their share in the authorized capital. It is a the solvency guarantor within its amount.

Before the registration of the company each of the shareholders has to invest not less than 30% of his/her share. This fact should be acknowledged by the documents issued by the bank.

The value of the intellectual property and other intangible assets invested into authorized capital is to be determined on a contractual basis among the owners of the enterprise and the copyright proprietors. The value of the assets signed over the contribution to the authorized capital of the enterprise is estimated as agreed by the owners.

Changes in the authorized capital shares need to be reflected in the statutory documents which are subjected to state registration. The company must inform the authority which registered it about the changes within five days.

The changes in the owner's equity items according to the data from the annual statement # 4 called "Equity Statement" are listed in Table 4.1.

Анотації розділів

Таблиця 4.1

Зміни по статтях власного капіталу

Статутний капітал (граф 3 ф. №4*; рядок 300 ф. №1**)	
<ul style="list-style-type: none"> - формування розміру статутного капіталу; (+) - випуск нових акцій (для акціонерних товариств); (+) - збільшення номінальної вартості акцій; (+) - збільшення кількості акцій номінальної вартості; (+) - реінвестування дивідендів у вигляді акцій; (+) 	<ul style="list-style-type: none"> - зменшення номінальної вартості акцій; (-) - анулювання акцій (на суму номінальної вартості), викуплених в акціонерів; (-) - повернення частки статутного капіталу при виході учасників – на суму, яка зафіксована в установчому договорі; (-)
Пайовий капітал (граф 4 ф. №4; рядок 310 ф. №1)	
<ul style="list-style-type: none"> - реєстрація пайових внесків; (+) - повернення внесків (паїв) при виході учасника; (-) 	
Додатково вкладений капітал (граф 5 ф. №4; рядок 320 ф. №1)	
<ul style="list-style-type: none"> - емісійний доход (розміщення акцій за ціною, що перевищує їх номінальну вартість); (+) - реалізація викуплених акцій за ціною, що перевищує їх номінальну вартість; анулювання акцій власної емісії, ціна викупу яких менше номінальної вартості; (+) - анулювання акцій власної емісії, ціна викупу яких перевищувала номінальну вартість; (-) - реалізація викуплених акцій за ціною, що менше ціни викупу; (-) 	

Table 4.1

Changes in Owner's Equity Items

Authorized Capital (column 3 f. №4*; line 300 f. №1**)	
<ul style="list-style-type: none"> - formation of the authorized capital stock (+) - issue of new shares (for joint-stock companies); (+) - increase of the par value of the shares; (+) - quantity increase of the par value shares; (+) - reinvestment dividend in the form of shares; (+) - decrease of the value of the shares; (-) 	<ul style="list-style-type: none"> - cancellation of the treasury stock (to the amount of par value); (-) - repayment of the authorized capital share at the time of the members' withdrawal from the company – to the amount evidenced in the association memorandum; (-)
Share Capital (column 4 f. №4; line 310 f. №1)	
<ul style="list-style-type: none"> - share registration; (+) - repayment of the installments (shares) at the time of the shareholders' withdrawal from the company; (-) 	
Additional Paid-in Capital (column 5 f. №4; line 320 f. №1)	
<ul style="list-style-type: none"> - share issue profit; (+) - sales of repurchased shares at the price which exceeds their par value; - cancellation of the share stock which price is less than par value; (+) - cancellation of the treasury stock which price is above par value; (-) - sales of repurchased shares at the price which is less than the repurchase price; (-) 	

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

Інший додатковий капітал (графка 6 ф. №4; рядок 330 ф. №1)		Other Additional Capital (column 6 f. №4; line 330 f. №1)	
<ul style="list-style-type: none"> - дооцінка необоротних активів; (+) - безплатно одержані необоротні активи; (+) 	<ul style="list-style-type: none"> - уцінка необоротних активів; (-) - нарахування амортизації за безплатно одержаними необоротними активами; (-) 	<ul style="list-style-type: none"> - long-term assets' revaluation; (+) - long-term assets received free of charge; (+) 	<ul style="list-style-type: none"> - long-term assets' allowance; (-) - depreciation of the long-term assets received free of charge; (-)
Резервний капітал (графка 7 ф. №4; рядок 340 ф. №1)		Reserve capital (column 7 f. №4; line 340 f. №1)	
<ul style="list-style-type: none"> - спрямування частини прибутку на його формування та поповнення; (+) - виплати за рахунок резервного капіталу (дивіденди за привілейованими акціями; відсотки за облігаціями); (-) - покриття збитків; (-) 		<ul style="list-style-type: none"> - direction of the profits' share toward it generation and replenishment; (+) - payments by means of reserve (preference dividends; bond interest charges); (-) - cover of losses; (-) 	
Нерозподілений прибуток (графка 8 ф. №4)		Retained Profit (column 8 f. №4)	
<ul style="list-style-type: none"> - чистий прибуток, одержаний за звітний період (рядок 350 ф.№1 "Баланс" або рядок 220 ф. №2 "Звіт про фінансові результати"); (+) - виплата дивідендів; (-) - чистий збиток за звітний період (рядок 350 ф.№1 "Баланс" або рядок 225 ф. №2 "Звіт про фінансові результати"); (-) - відрахування до резер. капіталу; (-) 		<ul style="list-style-type: none"> - net profit received during the accounting period (line 350 f.№1 "Balance Sheet" or line 220 f. №2 "Statement of Financial Results"); (+) - distribution of dividends to owners; (-) - net loss for the accounting period (line 350 f.№1 "Balance Sheet" or line 225 f. №2 "Statement of Financial Results"); (-) - additions to reserve; (-) 	
*Ф№4 «Звіт про власний капітал» ** Ф№1 «Баланс»		*F№4 "Owner's Equity Statement" ** F№1 "Balance Sheet"	

Засновники відкритого акціонерного товариства (емітенти) повинні публікувати згідно з вимогами законодавства інформацію про випуск акцій, зміст та порядок реєстрації якої встановлюється Державною комісією

Promoters of the public corporation have to list information about their share issue according to the legislation. The content and the registration order are established by the State Commission of Securities and Stock Market of

Анотації розділів

з цінних паперів та фондового ринку. Строк відкритої підписки на акції не може перевищувати 6-ти місяців. Емітент видає акції покупцеві лише за умови повної оплати їх вартості. Акціонеру замість цінних паперів може бути виданий сертифікат на сумарну номінальну вартість акцій, які йому належать.

При виході (виключенні) учасника йому виплачуються: сума його внеску до статутного капіталу (крім акціонерних товариств), частка прибутку, отримана товариством у поточному році.

4.2. Бухгалтерський облік статей власного капіталу

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку залишків по статтях власного капіталу підприємства та облік операцій по їх формуванню наведено в таблиці 4.2.

Таблиця 4.2

Статті власного капіталу

Стаття власного капіталу	Сальдо на рахунку бух. обліку	Зміст статті, відображення її формування на рахунках бухгалтерського обліку
1	2	3
1. Статутний капітал	40	Зареєстрований статутний фонд, в основі якого погоджена між засновниками та учасниками справедлива вартість їхніх часток: Дт46-Кт40
2. Паїовий капітал (ПК)	41	Сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його фінансово-господарської

Ukraine. The term of the public offer for shares can not exceed 6 months. The issuer releases the shares to a buyer on the condition of full payment of their cost. A shareholder can get a certificate for par value of the shares that s/he owns instead of securities.

In case of members' withdrawal (exclusion) from the company s/he receives the following payments: his/her contribution amount to the authorized capital (except joint-stock companies), and the share of the profit received by the company in the current year.

4.2 .Accounting of Owner's Equity Items

Reflection of the balance for owner's equity items and accounting of the operations on their formation are listed in Table 4.2.

Table 4.2

Owner's Equity Items

Owner's Equity Items	Account Balance	Content of the Item, Reflection of Its Formation on the Accounts
1	2	3
1. Authorized Capital	40	Registered authorized fund on the basis of which the promoters and members agreed upon the true value of their shares: Dr46-Cr40
2. Share Capital (SC)	41	Cumulative funds of natural and legal persons who voluntarily stay in the company to maintain the operations. Share capital consists of the funds of the share contri

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

		діяльності. ПК складається з сум пайових внесків членів споживчого товариства, житлово-будівельних кооперативів, кредитних спілок та інших господарюючих суб'єктів, а також паїв членів колективних сільськогосподарських підприємств: Дт46-Кт41			contributions from the members of consumer society, housing cooperatives, credit unions and other business entities, as well as the shares of agricultural enterprises' members: Dr46-Cr41
3. Додатковий вкладений капітал.	421	Дохід, одержаний від розміщення акцій власної емісії за цінами, що перевищують номінальну вартість : Дт46-Кт421	3. Additional Paid-in Capital.	421	Income received from own shares promotion at the prices which exceed par value: Dr46-Cr421
4. Інший додатковий капітал.	423	Розмір дооцінки необоротних активів: Дт10,11,12-Кт423	4. Other Added Capital.	423	Amount of long-term assets' revaluation: Dr10,11,12-Cr423
	424	Справедлива вартість безкоштовно отриманих необоротних активів: Дт10,11,12-Кт424		424	True value of the long-term assets received free of charge: Dr10,11,12-Cr424
5. Резервний капітал (РК)	43	В акціонерному товаристві РК створюється у розмірі, встановленому установчими документами, але не менше 25% статутного капіталу. Щорічні відрахування на поповнення РК передбачаються установчими документами: Дт443-Кт43	5. Surplus	43	In a joint-stock company surplus is created in the amount established in company's memorandum (articles). However it can not be less than 25% of the authorized capital. Annual withholdings for surplus replenishment are anticipated in the articles of the association: Dr443-Cr43
6. Нерозподілений прибуток (непокритий збиток).	441 (442)	Кінцевий фінансовий результат господарської діяльності: Дт79-Кт441- нерозподілений прибуток; Дт443 – Кт79 – непокритий збиток	6. Retained Earnings (Uncovered Loss).	441 (442)	Closing financial result of the business activity: Dr79-Cr441 – Retained Earnings; Dr443-Cr79 – Uncovered Loss

Анотації розділів

7. Неоплачений капітал.	(46)	Сума статутного капіталу, що на дату реєстрації підприємства заявлена, але фактично не внесена засновниками: результуюче сальдо за Дт46 та Кт46
8. Вилучений капітал (ВК)	(451 – 453)	Суми ВК відображають вартість акцій власної емісії, які на певний момент не розміщені серед акціонерів. Вилучені акції повинні бути або перепродані, або анульовані протягом року з моменту вилучення: Дт 451 – Кт 311 – на суму коштів, витрачених на придбання акцій

7. Unpaid Capital.	(46)	Authorized capital amount which is stated on the enterprise's registration date but infact is not deposited by the promoters: total balance by Dr46 and Cr46
8. Exempt capital	(451 – 453)	The amounts of exempt capital reflect the own stock value which at a certain moment is not distributed among the shareholders. Exempt shares have to be either oversold or cancelled within a year from the date of exemption: Dr 451-Cr 311 – with the amount of money spent on share acquisition

4.3. Документування операцій по статтях власного капіталу

Документом, що підтверджує внесення часток засновників, є нотаріально завіреним засновницький опис майна.

Основними документами для обліку формування статей власного капіталу, в першу чергу, є:

- для неоплаченого капіталу, пайового капіталу: статут, довідки бухгалтерії, видаткові та прибуткові касові ордери, протоколи зборів акціонерів (засновників), установчі договори, накладні, акти оприбуткування, накази тощо;
- для додаткового капіталу: акти приймання-передачі основних засобів, довідки, бухгалтерії, накладні, виписки банку, накази, установчі договори, протоколи зборів акціонерів та учасників, акти переоцінок необоротних активів тощо;

4.3. Documentation of the Operations on Owner's Equity Items

Document that acknowledges promoters' paying up of the share contributions is a notarized promoters' property register.

The main documents for accounting of owner's equity items' formation, first of all, are the following:

- for unpaid capital, share capital: company statute, references of the accounting department, cash vouchers, minutes of stockholders' (promoters') meetings, memorandums of associations, invoices, posting initials, orders etc.;
- for additional capital: fixed assets acceptance certificates, references of the accounting department, invoices, bank statements, orders, memorandums of associations, minutes of stockholders' and members' meetings, long-term assets' revaluation certificates etc.;

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

- для вилученого капіталу: реєстр акціонерів, видаткові та прибуткові касові ордери, платіжні доручення, виписки банку, довідки бухгалтерії тощо;
 - для резервного капіталу: довідок бухгалтерії, виписки банку, накази, установчі договори, рішення зборів учасників тощо.
- for exempt capital: stockholders list, cash vouchers, orders, bank statements, references of the accounting department etc.;
 - for reserve: references of the accounting department, bank statements, orders, memorandums of associations, resolutions of the members' meetings etc.

Після реєстрації випуску емітенту видається свідоцтво, яке є підставою для друку бланків сертифікатів акцій (при документарній формі випуску) або для оформлення глобального сертифікату (при бездокументарній формі випуску).

After the issue having been registered the issuer receives a certificate which entitles for printing share certificate forms (under documentary form of issue) or for drawing-up of the global certificate (under undocumented issue form).

Питання для контролю

1. Що значить термін „капітал” у буквальному розумінні?
2. У чому полягає сутність авансового капіталу?
3. На які частини поділяють авансований капітал за характером витрачання?
4. Як поділяється постійний капітал з урахуванням використання та характеру кругообороту?
5. Для яких суб'єктів господарювання чинним законодавством регламентований мінімальний розмір статутного капіталу?
6. Чи підлягають державній реєстрації зміни по внесках до статутного капіталу?
7. Який термін відкритої підписки на акції?
8. Які операції ведуть до збільшення (зменшення) основних статей власного капіталу? Вкажіть їх облік.
9. Наведіть основні документи для обліку формування статей власного капіталу.

Control questions:

1. What does the term “capital” mean in literal sense?
2. What does the substance of the advanced capital lie in?
3. What parts is advanced capital according to spending divided into?
4. How is constant capital divided taking into consideration its use and circulation pattern?
5. For which legal entities the authorised capital minimum is regulated be the current legislation?
6. Are the changes in the authorised capital shares subjected to the state registration?
7. What is the term of the public offer for shares?
8. Which operations lead to increase (decrease) of the owner's equity items? Please, indicate their accounting.
9. Please, list the main documents for accounting of owner's equity items' formation.

РОЗДІЛ 5.

Організація обліку зобов'язань

**5.1. Класифікація зобов'язань
та забезпечень**

З метою бухгалтерського обліку зобов'язання поділяються на: довгострокові, поточні, забезпечення, непередбачені зобов'язання, доходи майбутніх періодів.

Довгострокові зобов'язання погашаються протягом терміну, який не менший 12 місяців і дати складання балансу. Вони не пов'язані з операційною діяльністю, виникають в результаті придбання та продажу необоротних активів, фінансових інвестицій, при користуванні довгостроковими кредитними ресурсами, в операціях фінансової оренди, є відстроченими податковими зобов'язаннями.

Поточні зобов'язання погашаються або протягом операційного циклу, або протягом терміну, що не перевищує 12 місяців з дати складання балансу.

Сума погашення зобов'язання – не дисконтована сума грошових коштів, яка, як очікується, буде сплачена (визначається на момент виникнення забезпечення).

Теперішня вартість зобов'язання – дисконтована сума майбутніх платежів, яка як очікується, буде необхідна для погашення забезпечення.

Забезпечення – це зобов'язання, термін погашення якого та сума погашення визначається розрахунково за даними попередніх звітних періодів.

SECTION 5.

Organization of Liabilities Accounting

**5.1. Classification of Liabilities
and Provisions**

For accounting purposes liabilities are divided into: long-term, current liabilities, provisions, contingent liabilities and deferred revenues.

Long-term liabilities are reasonably expected not to be liquidated within a year after balance-sheet date. They are not related to operating activity. They appear as a result of buying and selling long-term assets, financial investments, while using credit resources, in operations of financial lease. They are deferred income tax liabilities too.

Current liabilities are reasonably expected to be liquidated either within an operation cycle or not more than a year after balance-sheet date.

Maturity value of liabilities is non-discounted amount of money which is expected to be paid (it is determined when the provision appears).

Present value of liabilities is the value on a given date of a future payment or series of future payments, discounted to reflect the time value of money and other factors.

Provisions are liabilities of uncertain value or timing. Their value or timing can be estimated basing on the prior period data.

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

Таблиця 5.1

Table 5.1

**Класифікація зобов'язань
та забезпечень**

**Classification of Liabilities
and Provisions**

Види зобов'язань	Класифікація зобов'язань за видами	Критеріальна ознака	Рахунки обліку	Types of Liabilities	Classification of Liabilities by Their Types	Criterion Characteristics	Financial Accounts
1	2	3	4	1	2	3	4
Довгострокові	Довгострокові кредити банків	Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються %, відображаються на балансі за теперішньою вартістю, визначення якої залежить від умов та виду зобов'язання	501-504	Long-Term	Long-Term Bank Loans	Long-term liabilities with added interest are reflected on the balance sheet at their present value. Its appraisal depends on the conditions and types of liabilities.	501-504
	Інші довгострокові фінансові зобов'язання		505-506		Other Long-Term Financial Liabilities		505-506
Поточні	Короткострокові кредити банків	Відображаються в балансі за теперішньою вартістю	601-606	Current	Short-Term Bank Loans	Are reflected on the balance sheet at their present value	601-606
	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями		611-612		Current Long-Term Debt		611-612
			621-622		Drawn Short-Term Notes		621-622
	Короткострокові векселі видані		631-632		Account Payable For Goods (Works, Services)		631-632
	Кредиторська заборгованість за товари (роботи, послуги)		681		Current Liability For Received Advance		681
	Поточна заборгованість за отриманими авансами		641, 643, 644		Current Liability For Budget		641, 643, 644
	Поточна заборгованість з бюджетом		642		Current Liability For Off-Budget Payments		642
	Поточна заборгованість за позабюджетними платежами						

Анотації розділів

	Поточна заборгованість зі страхування		651-655		Current Liability For Insurance		651-655
	Поточна заборгованість з оплати праці		661-662		Current Liability For Remuneration of Labour		661-662
	Поточна заборгованість з учасниками		671-672		Current Liability For Participants		671-672
	Поточна заборгованість за внутрішніми розрахунками		682-684		Current Liability For Internal Accounts		682-684
	Інші поточні зобов'язання		685		Other Current Liabilities		685
Забезпечення для відшкодування майбутніх витрат	На виплати відпусток працівникам (з урахуванням зборів на соц. страхування)	Суму утворених забезпечень визнають витратами	471	Provisions For Deferred Expenses	For Vacation Pays (including social insurance benefits)	The value of created provisions is considered to be costs	471
	На додаткове пенсійне забезпечення		472		For Supplementary Pension provision		472
	На виконання договірних зобов'язань		473		For Fulfillment Of Contractual Obligations		473
	На реструктуризацію		474		For Conversion		474
	На виконання зобов'язань за обтяжливими контрактами		474		For Fulfillment Of Obligations on Onerous Contracts		474

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

Методику створення забезпечень показано в таблиці 5.2.

The methods of creating provisions are provided in table 5.2.

Таблиця 5.2

Table 5.2

Створення забезпечень для відшкодування майбутніх витрат

Creating Provisions for the Reimbursement of Deferred Expenses

Забезпечення	Методика створення	Рахунок обліку
1	2	3
На виплату відпусток працівникам (з урахуванням внесків на соц. страхування)	Частка фактично нарахованих відпускних (обов'язкових страхових внесків на відпускні) за минулий рік в загальному фонді оплати праці минулого року, помножена на фактичний фонд оплати праці звітного періоду з урахуванням змін штатного розпису	471\відп. 471\соц. стр.
На додаткове пенсійне забезпечення	Частка нарахувань на додаткове пенсійне забезпечення за минулий рік в загальному фонді оплати праці минулого року, помножена на фактичний фонд оплати праці звітного періоду з урахуванням зміни контингенту працівників, які уклали відповідну угоду з пенсійним фондом	472
На виконання гарантійних зобов'язань	Відношення фактичних витрат на гарантійне обслуговування за минулий рік до річних обсягів реалізації товарів (послуг), що мали гарантійне обслуговування в минулому році, помножене на отриману виручку від реалізації товарів (послуг) звітного періоду на умовах гарантійного обслуговування.	473

Provision	Methods of Creation	Financial Accounts
1	2	3
For Vacation Pays (including social insurance benefits)	The share of accrued vacation pays (required premium for vacation pays) for the prior year in the last-year total labour compensation fund multiplied by the actual labour compensation fund of the accounting period with a glance to the staff changes.	471\vac. 471\soc. ins
For Supplementary Pension provision	The share of accruals for supplementary pension for the prior year in the last-year total labour compensation fund multiplied by the actual labour compensation fund of the accounting period with a glance to the employees who made a corresponding agreement with the retirement fund.	472
For Warranty Costs	The ratio of the last-year actual warranty costs to the last-year sales (goods, services) which had warranty during last year multiplied by the received in the accounting period sales with warranty terms.	473

5.2. Бухгалтерський облік зобов'язань та забезпечень

- Особливості обліку забезпечень:
- обґрунтування створення забезпечення, визначення його первісної величини та методика списання затверджуються відповідними розпорядженнями керівника підприємства;
 - облікова вартість створеного забезпечення на дату створення та розрахунок щомісячного його списання визначається розрахунком, підписаним відповідними посадовими особами;
 - залишок забезпечення переглядається на кожну дату балансу та в разі потреби коригується з урахуванням зміни показників, що впливають на розрахунок забезпечення;
 - під час проведення річної інвентаризації забезпечення інвентаризуються: перевищення суми створення над фактичним його списанням сторнується, у випадку перевищення суми списання над розрахунковою сумою створення забезпечення розмір його до нараховується.

5.3. Облік доходів майбутніх періодів

За кредитом рахунка 69 «Доходи майбутніх періодів» узагальнюється інформація щодо одержаних доходів у звітному періоді, які підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах. За дебетом цього рахунка відображається списання таких доходів на відповідні рахунки обліку доходів та включення до складу доходів звітного періоду.

5.2. Accounting of Liabilities and Provisions

- Peculiarities of provisions' accounting:
- motivation for creating a provision, determination of its original value and methods of depreciation are approved by corresponding order of the enterprise manager;
 - book value of the created provision as of its creation date and calculation of its monthly depreciation is determined by the estimation signed by corresponding officials;
 - the balance of the provision is up for review as of every balance sheet date and when needed it is adjusted with account of the changes of the indexes which influence the provision's calculation;
 - during the annual inventory the provisions are inventoried: excess of the created total over its actual depreciation is reversed, in case of the excess of the depreciation charges total over the calculated amount of the provision's creation its amount is written off additionally.

5.3. Accounting of Deferred Revenues

On credit side of the account 69 «Deferred Revenues» one generalizes the information on revenue earned in the accounting period which is subject to including into revenues of the future business periods. On debit side of this account one represents write-off of such revenues to corresponding revenue accounts and introduction to the accounting period revenues.

Analytical accounting of deferred revenues is carried out by their kinds,

Аналітичний облік доходів майбутніх періодів ведеться за їх видами, датами утворення і визнання доходами звітного періоду.

Доходами майбутніх періодів, зокрема, є: отримані кошти за культмасові заходи, що будуть відбуватись в наступних періодах, оплата за гарантійне обслуговування протягом визначеного часу в перспективі тощо.

5.4. Документування зобов'язань

Кредитні взаємовідносини встановлюються на підставі кредитного договору, що укладається між кредитором і позичальником в письмовій формі.

Первинними документами з обліку зобов'язань з оренди є розрахунки та довідки бухгалтерії, платіжні доручення, виписки банку, акти приймання-передачі основних засобів, видатковий касовий ордер тощо.

Відображення в бухгалтерському обліку зобов'язань за виконані роботи (надані послуги) здійснюється на підставі акту приймання-передачі виконаних робіт (наданих послуг).

Бухгалтерські документи, на підставі яких проводиться нарахування податків до бюджету, виступають:

- по ПДВ – податкова накладна;
- по податку на прибуток – первинні документи за операціями, що формують валові доходи і валові витрати, довідки бухгалтерії;
- по податку з доходу – розрахунково-платіжна відомість;
- по ресурсних податках та платежах – розрахунки бухгалтерії;
- штрафні санкції податкових органів оформляються за допомогою актів або протоколів.

formation dates and their recognition as revenues of accounting period.

In particular, deferred revenues include: funds received for social events which will take place in the future periods, deferred revenue for a warranty service under which services will be provided over the long term.

5.4. Liabilities Documentation

Credit relations are established basing on the credit agreement which is drawn up between a creditor and a debtor in written form.

Primary accounting documents for lease liabilities are the following: calculations and references of the accounting department, payment orders, bank statements, fixed assets acceptance-receipt certificates, cash vouchers etc.

Reflection of liabilities for performed work (provided services) in accounting is conducted basing on acceptance-receipt certificate (works, services).

Accounting documents on the basis of which tax charges to the budget are carried out are the following:

- for VAT (value added taxation) – tax invoice;
- for income tax – primary documents by the operations that form gross income and total costs, references of the accounting department;
- for resource taxes and payments - calculations of the accounting department;
- the penalties of the tax authority are legalized by certificates and protocols.

Transfer of the taxes and mandatory fees is conducted on the basis of payment orders.

Анотації розділів

Перерахування податків та обов'язкових платежів здійснюється на підставі платіжних доручень.

Перерахування коштів на розрахунковий рахунок постачальника здійснюється за допомогою *платіжного доручення*. Підтвердженням здійснення оплати постачальнику є виписка банку по розрахунковому рахунку підприємства.

Питання для контролю

1. Як поділяються зобов'язання з метою бухгалтерського обліку?
2. Дайте визначення довгострокових і поточних зобов'язань.
3. Які зобов'язання є забезпеченнями?
4. Опишіть особливості обліку забезпечень.
5. У якому випадку на річну дату звітності здійснюється інвентаризація суми забезпечень?
6. Що вважають підставою кредитних взаємовідносин?
7. Перелічіть первинні документи з обліку зобов'язань з оренди, за розрахунками по бюджетних платежах і податках.
8. За якими ознаками здійснюють аналітичний облік доходів майбутніх періодів?

Transfer of the funds to the supplier's bank account is conducted on the basis of the *payment order*. The bank statement on the operating account of the enterprise serves as the evidence of the payment.

Control questions:

1. How are liabilities for accounting purposes divided?
2. Please, define long-term and current liabilities.
3. Which liabilities are provisions?
4. Describe the peculiarities of provision accounting.
5. In what case is the provision inventory conducted by the annual reporting date?
6. What is considered to be the basis of credit relations?
7. Please, list primary accounting documents for lease liabilities and for the accounts in budgetary payments and taxes.
8. By which characteristics can one carry out analytical accounting of deferred revenues?

РОЗДІЛ 6.
Організація обліку та аналізу
довгострокових активів

6.1. Облік основних засобів

Основні засоби (ОЗ) – це необоротні активи, що використовуються в господарській діяльності підприємства не менше року, мають свою вартісну оцінку та матеріальну основу.

Одиницею обліку основних засобів відповідно до П(С)БО 7 є об'єкт основних засобів.

Об'єкт основних засобів визнається як актив у тому випадку, якщо існує вірогідність, що підприємство отримуватиме від використання його у майбутньому економічні вигоди.

ОЗ, які не мають балансової (залишкової) вартості, але від використання яких підприємство очікує отримати економічну вигоду, підлягають переоцінці до їх справедливої вартості.

Основні засоби класифікуються по групах:

- земельні ділянки (рах.101);
- капітальні витрати на поліпшення земель (рах.102);
- будинки, споруди та передавальні пристрої (рах.103);
- машини та обладнання (рах.104.);
- транспортні засоби (рах.105.);
- інструменти, прилади, інвентар (меблі) (рах.106.);
- робоча і продуктивна худоба (рах.107);
- багаторічні насадження (рах.108);
- інші основні засоби (рах.109).

ОЗ оприбутковуються по *первісній вартості*, яка включає:

- суми, які сплачують постачальникам і підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);

SECTION |division| 6.
Organization of long-term assets accounting and analysis

6.1. Fixed assets account

Fixed assets (FA) are inactive assets used in the economic activity of an enterprise not less than a year, they have their assessed valuation and tangible basis.

The unit of the fixed assets account in accordance with|according to| NAR(S) is an object of the fixed assets.

The object of the fixed assets is acknowledged as an asset in case if there is a future breakeven probability of |truth|of an enterprise.

Fixed assets which|what| do not have a balance sheet value, but their usage ensures a profit for an enterprise|, are subjected to revaluation to|by| their true value.

Fixed assets are classified on the following groups:

- lots (acc.101);
- capitalized expenses for land improvement (acc.102);
- houses |building|, buildings |erection| and transmission devices |transm (acc.103);
- machines|vehicle| and equipment |EQP| (acc.104.);
- transport vehicles (acc.105.);
- instruments |tool|, devices, inventory (furniture) (acc.106.);
- draught and productive live-stock (acc.107);
- long-term plants|attachment| (acc.108);
- other fixed assets (acc.109).

Fixed assets are entered on an acquisition cost which includes:

- sums|amount|what| paid out for the suppliers and contractors for the fulfillment of construction and installation operations;
- registration meeting |collection|, government duty and similar payments

Анотації розділів

- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів;
- витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрати на встановлення, монтаж, наладку основних засобів;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Первісна вартість основних засобів, створених господарським способом, визначається як сума прямих та загальновиробничих витрат, безпосередньо пов'язаних з їхнім виготовленням, але остаточна величина ОЗ по завершенню робіт *не повинна перевищувати справедливої вартості створених основних засобів*.

Типовими елементами витрат по виготовленню основних засобів можуть бути (П(С)БО 16):

а) прямі виробничі витрати: вартість використаних на виробництво виробничих запасів, заробітна плата з нарахуваннями по соціальному страхуванню задіяних в операціях робітників, амортизація виробничих основних фондів. Облік операцій формування прямих виробничих витрат: Дт152 – Кт201, 661, 651-653, 131.

б) загальновиробничі витрати: витрати на управління виробництвом, амортизація необоротних активів виробничого підрозділу, комунальні послуги для виробничого підрозділу та інші елементи виробничих витрат, що безпосередньо вплинули на вартість створених основних засобів. Облік операцій: Дт152 – Кт661, 651-653, 631, 131-133.

- |paymant| carried out in connection with the acquisition of rights on the fixed assets object ;
- sums|amount| of import duty;
- |amoindirect taxes sums connected with the fixed assets acquisition (or creation|making|) ;
- risks insurance charges of the fixed assets delivery;
- sums|amount|what| paid out for the suppliers and contractors for the fulfillment of construction and installation operations;
- registration meeting |collection|, government duty and similar payments |paymant| carried out in connection with the acquisition of rights on the fixed assets object ;
- sums|amount| of import duty;
- |amoindirect taxes sums connected with the fixed assets acquisition (or creation|making|) ;
- risks insurance charges of the fixed assets delivery;
- sums|amount|what| paid out for the suppliers and contractors for the fulfillment of construction and installation operations;
- registration meeting |collection|, government duty and similar payments |paymant| carried out in connection with the acquisition of rights on the fixed assets object ;
- sums|amount| of import duty;
- |amoindirect taxes sums connected with the fixed assets acquisition (or creation|making|) ;
- risks insurance charges of the fixed assets delivery;
- other expenses, directly connected |with carrying the fixed assets to the state|figure| in which|what| they are available for the use|utilizing| in the plan targets.
- setting up, erection and adjusting |checkout| costs of the fixed assets;

У випадку безоплатного отримання, внеску до статутного фонду основний засіб оприбутковується за **справедливою вартістю**. У випадку безоплатного отримання необоротних активів дохід визначається за сумою амортизації таких активів одночасно з її нарахуванням.

Подібні об'єкти – об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливу вартість (п.4 П(С)БО 7).

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

Первісна вартість основних засобів, одержаних у результаті неподібного обміну, дорівнюватиме справедливій вартості переданих активів, відкоригованій на суму грошових доплат (відшкодувань), якщо такі мали місце.

Витрати, пов'язані з модернізацією основних засобів, що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод від використання відремонтованих об'єктів, додаються до первісної вартості об'єктів.

Переоцінка може проводитись підприємством не частіше одного разу на рік у випадку, коли балансова вартість суттєво відрізняється від справедливої (більш як на 10 відсотків).

Сума дооцінки залишкової вартості включається до складу додаткового капіталу. Сума уцінки зменшує додатковий капітал, а у випадку перевищення розміру уцінки над кредитовим сальдо по рах.423 – списується на витрати. Якщо після уцінки підприємство проводить дооцінку основних засобів, на суму попередніх витрат визнається дохід.

The acquisition cost of the fixed assets created by the economic method is determined as a sum of direct expenses and total production expenses directly connected with their making, but the final fixed assets size must not exceed the true value of the created fixed assets.

The typical|model| elements of the fixed assets production expenses can be (NAR(S)16):

a) direct production expenses: the cost of the production supplies used for the production, wages including social insurance of the workers involved in the operations, depreciation of the main production funds. Accounting of operations of the direct production expenses formation: Dr152 – Cr201, 661, 651-653, 131.

b)total production expenses: management expenses, inactive assets depreciation of the production department, public utilities for the production department and other elements of the production expenses which directly influenced the cost of the created fixed assets. Accounting of operations: Dr152 – Cr661, 651-653, 631, 131-133.

In the case of free of charge receipt and to statutory fund application a fixed asset is entered on true value. In the case of free of charge receipt of inactive assets, profit is determined according to the sum of these assets depreciation simultaneously with its charge.

Similar objects are the objects which have the identical function and identical true value (p.4 of NAR(S)7).

The acquisition cost of the fixed assets object got|receive| in an exchange|transput| of a similar|like| object equals the reproduction new cost of the fixed asset.

The acquisition cost of the fixed assets got|receive| as a result of unsimilar|like|

Амортизація основних засобів здійснюється за методами, визначеними П(С)БО 7. Сума, що амортизується, визначається по кожному об'єкту основних засобів:

$$A = C \setminus B - LB \quad (6.1)$$

де $C \setminus B$ – первісна вартість або переоцінена вартість об'єкта основного засобу;

LB – ліквідаційна вартість його, встановлена підприємством на момент передачі в експлуатацію.

Метод амортизації підприємство визначає самостійно, як елемент облікової політики.

Методи нарахування амортизації: виробничий; прямолінійний; зменшення залишкової вартості; метод прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивний; податковий.

6.2. Облік інших необоротних активів

Інші необоротні матеріальні активи обліковуються на рах.11 і класифікуються за групами:

- бібліотечні фонди (рах.111);
- малоцінні необоротні матеріальні активи (рах.112);
- тимчасові (нетитульні) споруди (рах.113);
- природні ресурси (рах.114);
- інвентарна тара (рах.115);
- предмети прокату (рах.116);
- інші необоротні матеріальні активи (рах.117).

Вартісна ознака віднесення малоцінних необоротних активів до основних засобів визначається в наказі про облікову політику підприємства.

Облік інших необоротних матеріальних активів відповідає вимогам П(С)БО 7 (аналогічно основним засобам) в питаннях переоцінки, поліпшення, оприбуткування та вибуття.

exchange|transput| will equal the true value of the passed|pass| assets corrected according to the amount of compensations if such took place.

Expenses connected with the fixed assets modernization which can increase the future economic|economical| profits of the repaired objects usage|utilizing| are added|add| to the acquisition cost of the objects.

A reappraisal can be conducted by an enterprise not more than once a year in the case when a book value substantially differs from a true one (more than 10%).

The sum|amount| of depreciated cost estimation is included|switch| into the composition of additional capital. The sum|amount| of write-down |diminishes|reduce| the additional capital, and|but| if the write-down size|dimension| exceeds the credit balance according to acc.423 – it is written off on expenses. If an enterprise conducts an estimation |of the fixed assets after a write-down, || the amount of previous|preliminary| charges is acknowledged as a profit|acuests|.

Depreciation|amortization| of the fixed assets is carried out according to the methods determined by (NAR(S) 7). An amortization sum|amount| is determined for each object of the fixed assets:

$$A = A \setminus C - LV \quad (6.1)$$

where $A \setminus C$ is an acquisition or estimated cost of fixed asset object|;

LV is its liquidation value set by the enterprise at the moment of transfer in exploitation |maintainance|.

An enterprise determines the method of depreciation|amortization| independently, as an element of accounting policy|politics|.

Methods of depreciation charges are: production; straight-line; diminishing |tickle-off| of depreciated cost;

При придбанні будь-яким способом (купівля, самостійне виготовлення) для обліку використовується рахунок 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів».

Метод амортизації інших необоротних активів обирається підприємством самостійно, з урахуванням очікуваного способу одержання економічних вигод від їх використання. П(С)БО 7 передбачає прямолінійний та виробничий методи амортизації.

Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може також нараховуватись у першому місяці використання об'єкта у розмірі 50% вартості, яка амортизується, і решта 50% вартості у місяці їх виключення зі складу активів, або відразу у першому місяці використання у сумі 100% вартості.

6.3. Облік нематеріальних активів

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

Підприємство здійснює облік нематеріальних активів на *рахунку 12, ввівши субрахунки аналітичного обліку:*

121 – права користування природними ресурсами;

122 – права користування майном;

method of the speed-up |abnormal| diminishing|tickle-off| of depreciated cost; sum-of-the-digits |sum-of-the-years| depreciation method |cunsulative|; taxation.

6.2. Accounting of other inactive |inconvertible| assets

Other inactive |inconvertible| tangible assets are taken on acc.11 and classified into following groups:

- library |libr| funds (acc.111);
- of low value |inactive| inconvertible| tangible assets (acc.112);
- temporal (untitled) buildings (acc.113);
- natural resources (acc.114);
- inventory container (acc.115);
- articles of rent (acc.116);
- other inactive tangible assets (acc.117).

An estimated parameter of low value |inactive|inconvertible| |inconvertible| assets classified into|by| the fixed assets is determined in the order about the accounting policy|politics| of an enterprise.

The record of other inactive |inconvertible| tangible assets satisfies the requirements|claiming| of NAR(S) 7 (like the fixed assets) as for reappraisal, improvement, taxing| and withdrawing. Acquiring by any |some| methods |heliochrome| (purchase, independent |self-maintained| making) an account|counting| №153 «Acquisitions (making) of other inactive|inconvertible| tangible assets» is used for the record.

The depreciation method |amortization| of other inactive |inconvertible| assets can be chosen independently by an enterprise taking into account the expected mode |heliochrome| of economic|economical| profit receipt from their usage|utilizing|. NAR(S) 7 foresees the straight-line and production methods of depreciation|amortization|.

Depreciation|amortization| of low value inactive|inconvertible| tangible

123 – права на комерційні прозачення;

124 – права на об'єкти промислової власності;

125 – авторське право та суміжні з ним права;

127 – інші нематеріальні активи.

Облік операцій з нематеріальними активами відповідає принципам обліку аналогічних операцій з основними засобами.

Нарахування амортизації по НА здійснюється в більшості випадків із застосуванням прямолінійного методу протягом строку корисного використання активу, який встановлюється підприємством при його оприбуткуванні, але не більше 20 років.

6.4. Особливості обліку фінансових інвестицій

Облік довгострокових фінансових вкладень Планом рахунків передбачено вести на таких рахунках:

– 141 «*Інвестиції пов'язаним сторонам за методом участі у капіталі*»;

– 142 «*Інші інвестиції пов'язаним сторонам*»;

– 143 «*Інвестиції непов'язаним сторонам*».

Пов'язані сторони – особи, стосунки між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу або здійснювати суттєвий вплив на прийняття фінансових і оперативних рішень пішою стороною.

6.5. Облік довгострокових векселів

Довгострокові векселі поділяються на два види.

1. Довгострокові векселі, виписані або індосовані **безпосередньо боржником**. Такі векселі прибуткуються на рахунок «*Довгострокові векселі*

assets and library|libr| funds can be also placed to an account in the first|first-run| month|Lunar/Mars| of the object use|utilizing| in the size of 50% cost which|what| is amortized, and the rest of 50% cost in the month|Lunar/Mars| of their withdrawn |exclusion|from the assets composition or at once|immediately| in the first|first-run| month|Lunar/Mars| usage in the sum|amount| of 100% cost.

6.3. Accounting of intangible |non-material| assets

Intangible asset (IA) is a nonmonetary asset which does not have a tangible form, can be identified and kept by an enterprise in order to use it during a period, more than one year (or one operating cycle, if it exceeds one year) for a production, services, in administrative aims or to lease other persons.

An enterprise implements the record of intangible assets on account №12 using the sub-accounts of the analytical accounting:

121 – rights for |use| natural resources use;

122 – |property rights| pecunia|;

123 – rights for commercial purposes|;

124 – rights for the objects of industrial property|;

125 – copyright and contiguous rights|;

127 – other intangible |non-material|assets.

The record of operations with intangible |non-materia|assets satisfies the principles of analogous operations record with the fixed assets.

Depreciation charges of IA are mostly carried out with the application of straight-line method during|for| the term of the profitable asset benefiusage |utilizing| which|what| is set|establish| by an enterprise at its|its| entering|, but not more than|more than| 20 years|Hecht|.

одержані» і показуються у звітному балансі за рядком 050 «*Довгострокова дебіторська заборгованість*». Ці довгострокові векселі, подібно до короткострокових з аналогічної групи, визнаються **дебіторською заборгованістю** (рах.162).

2. Довгострокові векселі, придбані з метою отримання інвестиційного доходу, тобто такі, що використовуються як довгострокові фінансові вкладення.

Такі векселі прибутокуються на рахунок 14 «*Довгострокові фінансові інвестиції*» (крім рахунка 141) і показуються в однойменній статті звітного балансу за рядком 045. Зазначені довгострокові векселі визнаються борговими цінними паперами або фінансовими векселями.

6.6. Документування операцій з необоротними активами

Для первинного обліку всіх видів основних засобів (далі — ОЗ), застосовують *інвентарну картку обліку основних засобів*. Інвентарну картку ведуть у бухгалтерії на кожний об'єкт або групу об'єктів.

Підставою для відміток про вибуття об'єктів ОЗ при переданні їх іншому підприємству (організації), а також про переміщення в середині підприємства служить «*Акт (накладна) приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів*» (форма № ОЗ-1), при списанні об'єкта ОЗ внаслідок старіння та зносу — «*Акт на списання основних засобів*» (форма № ОЗ-3). Записи про закінчені роботи з добудування, дообладнання, реконструкції та модернізації, ремонту об'єкта ведуть у картці на підставі «*Акта приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів*» (форма № ОЗ-2).

6.4. Peculiarities of financial|cost| investments accounting

According to Card of accounts long-term |long term| financial |cost| investments |enclosure| accounting is provided on such accounts|counting|:

— 141 «Investments of the concerned parties by the method of capital participation»;

— 142 «Other investments of the concerned parties»;

— 143 «Investments of the unconcerned parties».

Concerned parties are the persons whose relations stipulate the possibility of one side to control other one or fulfil the substantial influence on the acceptance of financial and operative decisions by the other party.

6.5. Accounting of long-term|long term| bills

Long-term|long term| bills are divided into two groups|appearance|.

1. Long-term bills which are written out or endorsed directly by a debtor. Such bills are entered on an account «Long-run bills obtained» and shown in a balance sheet on a line 050 «Long-term receivables». These long-term bills like short-term of an analogous group, are acknowledged as receivables (acc.162).

2. Long-term bills purchased with the purpose of investment profit, i.e., such ones which are used as long-term financial investments. Such bills are entered on account 14 «Long-term financial investments» (except account 141) and shown in an analogous balance sheet item on line 045. Above-mentioned long-term bills are acknowledged as stock notes or finance bills.

Вибуття об'єкта основних засобів зазначають в інвентарній картці основних засобів, яку вилучають із картотеки. Цю інформацію обов'язково відображають у графі «Відмітка про вибуття» форми № ОЗ-7. Акт списання основних засобів (форма № ОЗ-3) не поширюється на списання автотранспортних засобів. Для них затверджена інша форма акта, а саме – *Акт на списання автотранспортних засобів (форма № ОЗ-4)*.

Відомість нарахування амортизації відноситься до групувальних та накопичувальних відомостей, являє собою відомість розрахунку балансової вартості об'єктів ОЗ і визначення суми амортизаційних відрахувань по кожному з них.

Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів (форма №МШ-2) застосовується для обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів, виданих під розписку працівнику для тривалого користування.

Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів (форма №МШ-4) застосовується для оформлення поломки та втрати предметів.

Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів (форма №МШ-6) застосовується для обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів, які видаються працівникам підприємства в індивідуальне користування за встановленими нормами.

6.7. Аналіз необоротних активів

Аналіз необоротних активів підприємства має свої особливості, зокрема:
- структурно – динамічний аналіз передбачає співставлення результатів для встановлення їх оптимальних

6.6. Documenting of operations with inactive [inconvertible] assets

An inventory card of fixed assets accounts is used for the primary accounting of all types of the fixed assets (FA). The inventory card is recorded in the accounting department, each object or group of objects is recorded separately.

«Act (invoice) of acceptance-transmission (internal transferring) of the fixed assets» (form № FA-1) is the cause for withdrawal marks of the FA objects by their transmission to the other enterprise (organization) as well as internal transferring; «Act on writing off of the fixed assets» (form № FA-3) is for writing off of a fixed assets object as a result of its obsolescence and depreciation is the. Records about complete works of erection, reequipment, reconstruction and modernization, repair of an object are conducted in a card on the basis of the «Act of acceptance-commissioning of the repaired, reconstructed and modernized objects» (form № FA-2).

Removal of a fixed assets object is marked in the inventory card of the fixed assets, which is withdrawn from a card index file. This information is necessarily represented in the column «Marks of removal» of form № FA-7. The writing off act of the fixed assets (form № FA-3) does not spread on vehicles. The other form of the act is ratified for it, namely – the Act on vehicles writing off (form №FA-4).

The depreciation charge sheet belongs to group and storage rolls and is a statement of book value calculation of fixed assets objects, determination of depreciation charge amount on each of them.

The account card of low value and excessively worn objects (form № LE-2) is applied for the record of low value and excessively worn objects, allowed against receipt for a worker in a long-term use.

співвідношень з основними показниками господарської діяльності відповідного періоду;

- параметричний аналіз доцільно проводити за даними основних форм фінансової звітності.

Предметом *аналізу необоротних активів* є:

- аналіз складу та структури необоротних активів;
- аналіз надходження та вибуття необоротних активів;
- аналіз забезпеченості необоротними активами;
- аналіз ефективності використання необоротних активів.

Інформаційною базою для аналізу необоротних активів є первинна документація руху необоротних активів, зведена інформація в відомостях, реєстрах, журналах-ордерах, основні форми фінансової звітності підприємства.

Показниками параметричного аналізу можуть бути: коефіцієнт їх оновлення, коефіцієнти зношення та придатності, фондоозброєність праці, коефіцієнт технічної озброєності, коефіцієнт потенційної та фактичної енергоозброєності.

Питання для контролю

1. Які критерії визнання основних засобів активами?
2. Які групи основних засобів ви знаєте?
3. Що включає первісна вартість об'єкта основних засобів, придбаного на умовах компенсації грошового виразу їх вартості?
4. Чим характеризуються подібні об'єкти?
5. Перерахуйте методи нарахування амортизації та дайте коротку характеристику кожного метода.

The removal act of low value and excessively worn objects (form № LE-4) is applied for registration of breakage and objects loss.

The personal account card of working overalls and protective equipment (form № LE-6) is applied for the record of working overalls and protective equipment, which are given out the workers of an enterprise in the individual use according to the set norms.

6.7. Analysis of inactive|inconvertible| assets

The analysis of **inactive** |inconvertible| assets of an enterprise has its own peculiarities, in particular:

- structure |structure–dynamic analysis provides the result comparison to establish their optimum |quality-controlled| correlations with the basic|main| economic indicators of the proper period;
- it is expediently to conduct a parameter (variation) analysis due to the data of basic |main| forms|shape| of the financial reporting.

The subject of **inactive|inconvertible| assets** analysis is:

- composition|storage| and structure analysis of **inactive** |inconvertible| assets;
- receipt|entrance| and removal analysis of **inactive** |inconvertible| assets;
- analysis of **inactive** assets maintenance;
- analysis of **inactive** |inconvertible| assets effectiveness.

The informative base|baseline| for the inactive|inconvertible| assets analysis is|appear| a primary documentation |documentation| of the inactive|inconvertible| |inconvertible|assets movement, restricted information in the sheets|list|, registers, journal – orders, basic|main| forms|shape| of the enterprise financial reporting.

Анотації розділів

6. На яких субрахунках здійснюється облік нематеріальних активів? The indices |metric| of parameter (variation) analysis can be: updating coefficient|coeff. |renovation|, coefficients |coeff.| of depreciation and feasibility, capital labour coefficient|, coefficient |coeff.| of technical maintenance, coefficient|coeff.| of potential and actual energy| maintenance.
 7. Наведіть термін, по закінченню якого припиняється нарахування амортизації по нематеріальним активам.
 8. На яких рахунках ведуть облік фінансових інвестицій?
 9. Охарактеризуйте види довгострокових векселів.
 10. Які документи використовують для первинного обліку основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів?
 11. За допомогою яких показників визначають рівень забезпеченості підприємства необоротними активами, ефективність їх використання?
- Control questions:**
1. What are the criteria to acknowledge the fixed assets as assets?
 2. What groups of fixed assets do you know?
 3. What does the acquisition cost of the fixed assets object include|switch| if it is purchased on the conditions of money compensation|compensation| of their cost?
 4. How are|describe| the analogous |like| objects characterized?
 5. Name |enumerate| the methods of depreciation charge and give|giveth| a short description of each method|.
 6. What sub-accounts|sub-account| is the intangible |non-material| assets record carried out on?
 7. Point|lead| out the deadline when depreciation charge for the intangible |non-material| assets is stopped.
 8. What accounts |counting| are financial |cost| investments registered on?
 9. Characterize the types of long-term |long term| bills.
 10. What documents|paper | are used |utilize| for the primary fixed assets, |non-material| intangible assets and other inactive|inconvertible| tangible assets accounting?
 11. |by means of | What indices |metric| help to determine the level |Y-level| of enterprise maintenance with inactive assets and their effectiveness |utilizing|?

РОЗДІЛ 7.
Організація обліку та аналізу
оборотних активів.

7.1. Облік запасів

Запаси – *активи*, які: утримуються для подальшого продажу; перебувають у процесі виробництва утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством *протягом операційного циклу чи протягом 12 місяців з дати балансу*.

Аналітичний та синтетичний облік запасів здійснюється на рахунках 20,21,22,23,24,25,26,27,28.

Облік операцій, пов'язаних із запасами, регламентує П(С)БО 9.

З метою відображення на рахунках бухгалтерського обліку запаси класифікуються:

- виробничі запаси (рах.201-209);
- поточні біологічні активи (рах. 211-213)
- малоцінні та швидкозношувані предмети (рах.22);
- виробництво (рах.23);
- брак у виробництві (рах.24);
- напівфабрикати (рах.25);
- готова продукція (рах.26);
- продукція сільськогосподарського виробництва (рах. 27);
- товари (рах. 281-285)

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

Первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з фактичних витрат на їх придбання.

Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами під

SECTION 7.
Organization of circulating assets
accounting and analysis.

7.1 Accounting of stocks

Stocks are assets which are kept for a subsequent sale; they are used in the process of production to fulfil work and provide services, and to run enterprise *during an operating cycle or within 12 months since the date of balance*.

The analytical and synthetic accounting of stocks are carried out on accounts 20, 21, 22, 23, 24, 25,26,27,28.

The accounting of operations connected with the stocks is regulated by NAR(S) 9.

With the purpose of reflection on the book-keeping|accounting| accounts |counting| supplies are classified in the following way:

- production supplies (acc.201-209);
- current biological |life-form| assets (acc|. 211-213)
- low value and excessively worn objects (acc.22);
- production (acc.23);
- shortage |marriage| in production (acc.24);
- semiproducts (acc.25);
- finished products | production | (acc.26);
- output |production|of agricultural |farin| production (acc|. 27);
- commodities |primage| (acc |. 281-285)

Purchased (retained |contains|) or produced stocks are included into a balance sheet at an acquisition cost.

The acquisition cost of stocks purchased at a charge is a cost of supplies which consists of actual acquisition expenses.

Анотації розділів

приємства, визнається собівартість їх виробництва, яка складається з прямих та розподілених загальновиробничих витрат.

Первісною вартістю запасів, що внесені до статутного капіталу підприємства, безкоштовно отриманих запасів визнається погоджена сторонами, які приймають участь в операції, справедлива вартість.

Первісна вартість одиниці запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість.

У випадку, якщо транспортні витрати можна ідентифікувати до певної поставки, вартість послуг включається до первісної вартості отриманих запасів з розрахунком на одиницю оприбуткування:

- Дт 20,22 – Кт631 – транспортні послуги без ПДВ;
- Дт 641(644) – Кт631 – ПДВ в розрахункових документах.

Якщо в підприємства немає можливості конкретно визначити вартість доставки певних запасів відповідна сума витрат визначається розрахунком за місяць. Облік транспортних витрат доцільно вести на рах.209 (для торговельних підприємств – на рах.289).

При відпуску запасів у виробництво, продажі та іншому вибутті оцінка запасів здійснюється за одним з таких методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);

The acquisition cost of supplies produced by the enterprise is considered their production cost which consists of direct and allocated production expenses.

The acquisition cost of stocks included into the authorized capital of an enterprise and free of charge supplies is acknowledged by the parties participated in an operation as a true value.

The acquisition cost of stocks units purchased as a result of similar stocks exchange equals the book value of the submitted supplies. If the book value of the submitted stocks exceeds their true value, the acquisition cost of the received stocks is their true value.

If transportation expenses can be identified to certain delivery, the cost of services is included into the acquisition cost of the received stocks adjusted for unit entering:

- Dr 20,22 – Cr631 – transport services without VAT (value added taxation);
- Dr641(644) – Cr631 – VAT is in accounting documents

If there is no possibility to define exactly the delivery cost of certain stocks, the proper amount of expenses is determined by the month calculation [Lunar/Mars]. Accounting of transportation expenses is rational to register on acc.209 (for commercial facilities – on acc.289).

When the stocks are used in production, sold or withdrawn, the estimation of stocks is carried out after one of such methods:

- identified product cost of the proper unit of stocks;

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

- нормативних затрат;
- ціни продажу.

Запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності *за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації*.

Чиста вартість реалізації запасів – очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

Порядок проведення **інвентаризації** визначено Інструкцією по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, ТМЦ, грошових коштів, документів та розрахунків. Проведення інвентаризації є обов'язковим:

- перед складанням річної фінансової звітності, крім майна, цінностей, коштів і зобов'язань, інвентаризація яких проводилась не раніше 1 жовтня звітного року (*інвентаризація будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів основних фондів може проводитись один раз у три роки, а бібліотечних фондів – один раз у п'ять років; інвентаризація готівки та бланків цінних паперів є щоквартальною*);
- при зміні матеріально відповідальних осіб;
- при встановленні фактів крадіжок або зловживань;
- за приписом судово-слідчих органів;
- у разі техногенних аварій, пожежі чи стихійного лиха;
- у разі ліквідації підприємства.

7.2. Облік грошових коштів та розрахунків Каса й касові операції

Підприємство може зберігати у своїй касі готівку в межах ліміту

- average cost per unit;
- cost of the first|first-run| time stocks receipt|entrance| (FIFO);
- standard cost;
- sale prices.

Stocks are represented in accounting and reporting at the least of two costs: the acquisition cost or net cost of realization.

A net realization cost of stocks is the expected cost of realization of stocks in the conditions of the ordinary activity with the expected expenses on their production and realization.

The order of **inventory** procedure is determined by the Instruction of fixed assets inventory, intangible assets and amounts of money, materials and stocks inventories, documents and calculations.

An inventory procedure is obligatory:

- before completing the annual financial reporting, except property, values, amounts of money and obligations, which inventory was conducted not early than October, 1 of financial year (*inventory of buildings, erections and other real property objects of capital assets can be conducted once three years, and library funds – once five years; inventory of cash and blank forms of securities are conducted quarterly*);
- at the change of responsible persons;
- at verification of thefts or abuses facts;
- after the order|binding over| of judiciary |viscus|;
- in the case of technogenic disasters, fire|conflagration| or natural calamity;
- in the case of enterprise liquidation. |computation|

7.2 Accounting of cash and payments Cashier's desk and cash operations

An enterprise can keep cash in hand within the limits of cash surplus in the

залишку готівки в касі на кінець робочого дня, що встановлюється установою банку основного рахунку підприємства. *У разі, якщо ліміт залишку готівки в касі підприємства взагалі не встановлено, вся наявна готівка в касі на кінець дня має бути здана до банку.*

У випадку наявності податкової заборгованості здійснюються виплати, пов'язані з оплатою праці, виключно за рахунок коштів, отриманих в установах банку.

Підприємства мають право зберігати протягом 3 робочих днів понад встановлений ліміт у касах готівку, що одержана в банку для виплати заробітної плати, допомоги, компенсацій, стипендій, відряджень. Готівка, що видана під звіт, але через якісь причини не витрачена (частково або в повній сумі), має бути повернена до каси підприємства *протягом двох робочих днів, включаючи день отримання готівкових коштів під звіт (за відрядженням — не пізніше трьох робочих днів після повернення з відрядження).*

Протягом одного операційного дня за одним або кількома документами певному суб'єкту не можна видавати більше як 10000 гривень.

Не рідше одного разу на квартал проводиться раптова ревізія каси. Залишок готівки в касі звіряється з даними обліку по касовій книзі. У разі виявлення ревізією нестачі або лишку готівки в касі в акті вказується сума нестачі або надлишку та обставини їх виникнення.

Облік безготівкових розрахунків

Безготівкові розрахунки можуть здійснюватись:

1. *Платіжними дорученнями* – розрахунок за ініціативою платника (найбільш поширена форма).

cashier's desk at the end of a working day which is set by a bank establishment of basic enterprise account. *In the case if the limit of cash surplus in the cashier's desk of the enterprise is not set at all, all present cash in the cashier's desk at the end of a day must be handed over to the bank.*

In the case of tax debt|indebtendness| payments connected with wages are effected| exceptionally|only| by money received|receive| in the bank|banque.

Enterprises have a right to keep cash in hand (received in a bank for payments of wages, benefits, indemnifications, grants, business trips) in the cashier's desk during 3 working days beyond the limit. Cash issued against and receipt but for some reasons has not been spent (partly or in a complete sum) must be returned to the cashier's desk of an enterprise *during two working days, including the day of cash receipt (for a business trip — not later than three working days after returning from the business trip).*

Within|for| one operating day it is impossible for one certain entity to issue more than 10000 hryvnias due to one or several documents.

Not rarer than once a quarter the sudden cash audit of the cashier's desk is conducted. Cash surplus in the cashier's desk is collated with data of accounting in a cash-book. In the case of the shortage or surplus of cash in the cashier's desk the sum of shortage or surplus and circumstances of their origin are specified in a revision act.

Clearing accounting

Clearing can be carried out:

1. *By floats* – it is a payment on a payer's initiative (the most wide-spread form).

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

2. *Розрахунковими чеками* – платіж здійснюється за ініціативою підприємства-платника шляхом використання ліміту розрахункової чекової книжки.

3. *Платіжними вимогами-дорученнями* – оплата за ініціативою одержувача платежу. Зокрема, в окремих випадках заборгованість за отримані послуги (водопостачання тощо) погашається після акцепту керівником підприємства платіжної вимоги-доручення надавача послуг.

4. *Вексями* – цінними паперами, які гарантують оплату за домовленою відстрочкою.

Інколи практикують розрахунки через відкриття акредитиву – доручення банку покупця інгородньому банку постачальника про оплату його рахунків на умовах, передбачених в акредитивній заяві покупця.

2. *By clearing house checks* – payment is arranged on initiative of an enterprise-payer by the use of check book limit.

3. *By requisitions and orders* – it is a payment on initiative of the recipient of payment. In particular, in exceptional cases a debt of the received services (water-supply and others) are paid off after acceptance of the service-supplier requisition and float by a top-manager of an enterprise.

4. *By the bills of exchange* – these are securities which guarantee a delay in payment under a prior arrangement.

Sometimes payments are [computation] practiced by opening of letter of credit – it is a banker's order of a buyer to an out-of-town bank of a supplier about payment of his/her accounts on terms provided [in] the letter of credit application [jiling] of the buyer.

Вид рахунку	Призначення рахунку
1	2
Поточний	Зберігання грошових коштів і здійснення всіх видів банківських операцій
Бюджетний	Зберігання грошових коштів і здійснення всіх видів банківських операцій, надходження бюджетних компенсацій
Кредитний	Отримання кредитних ресурсів та їх використання
Депозитний	Операції за депозитним договором (крім розрахункових операцій та видачі готівки)

Облік операцій в іноземній валюті регламентує П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».

Type of account	Function of account
1	2
Current	Storage of money amounts and realization of all types of bank transactions
Budgetary	Storage of money amounts and realization of all types of bank transactions, receipt of budgetary indemnifications
Credit	Receipts of credit resources and their usage
Deposit	Operations of a deposit agreement (except calculation operations and cash issue)

The accounting of operations in foreign currency is regulated by NAR(S) 21 «Influence of changes of exchange rates».

Операційна курсова різниця виникає в операційній діяльності, до якої належать, насамперед, реалізація підприємством зайвих активів, операційна оренда та інші операції статутної діяльності, що здійснюються в іноземній валюті. Позитивна курсова різниця обліковується по Кт714, від'ємна – по Дт945.

Неопераційна курсова різниця виникає в операціях інвестиційного та фінансового характеру, що пов'язані з рухом необоротних активів, фінансових інвестицій, залученням кредитних ресурсів тощо. Позитивна курсова різниця обліковується по Кт744 від'ємна – по Дт974.

На відміну від податкового законодавства, на дату складання балансу та на момент завершення операції авансові платежі згідно П(С)БО 21 не перераховуються.

7.3. Облік дебіторської заборгованості

Порядок бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості та її відображення у фінансовій звітності регулюються П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»..

Довгостроковою дебіторською заборгованістю визнається заборгованість, яка не виникає в ході нормального операційного циклу і буде погашена після 12 місяців з дати балансу.

Поточна дебіторська заборгованість (короткострокова) — це заборгованість, що виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом 12 місяців з дати балансу.

Для обліку сум дебіторської заборгованості застосовується декілька видів оцінок.

1. *Дисконтована вартість майбутніх платежів, що очікуються для по-*

An operating exchange rate difference emerges in operating activity which includes, first of all, realization of surplus assets, operating lease and other operations of regulation activity, which are carried out in foreign currency. A difference of positive exchange rate is taken into account for Cr714, negative – for Dr945.

An unoperating exchange rate difference emerges in the investment and financial operations connected with inactive assets motion, financial investments, involving credit resources etc. A positive exchange rate difference is taken into account for Cr744, negative – for Dr974.

Unlike tax legislation, advance payments |paymant| according to NAR(S)21 are not transferred on a date of balance making and at the moment of operation completion |enumerate|.

7.3. Accounting of accounts receivable

Accounting order|accounting| of accounts receivable and its reflection in the financial reporting are regulated by NAR(S)10 «Accounts receivable»..

A long-term accounts receivable is considered a debt which does not emerge in a normal operating cycle and will be liquidated during 12 months from a date of balance.

A current accounts receivable (short-term) is a debt which emerges in a normal operating cycle or will be liquidated during 12 months from a date of balance.

A few|a little| types of estimations are used for the accounting |melancholy|of accounts receivable amounts|appraisal|.

1. *A discounted cost of deferred payments which are expected for this debt liquidation.* It is happened in the

гашення цієї заборгованості. Виникає в обліку орендодавця при наданні в фінансову оренду необоротного активу (ПБО 14).

2. *Чиста реалізаційна вартість* – різниця між первісною вартістю поточної дебіторської заборгованості і сумою резерву сумнівних боргів.

3. *Первісна вартість* – вартість дебіторської заборгованості на момент виникнення.

Безнадійна дебіторська заборгованість списується в момент її визнання за рахунок резерву сумнівних боргів. Якщо для списання безнадійної заборгованості покупців (замовників) не вистачило резерву сумнівних боргів, різниця списується на витрати періоду.

Методи нарахування резерву сумнівних боргів (РСБ):

- виходячи із платоспроможності окремих дебіторів;
- питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході від реалізації;
- на основі класифікації дебіторської заборгованості.

РСБ нараховується за рахунок операційних витрат: Дт944 – Кт38

7.4. Основні документи первинного обліку оборотних активів

Типовими первинними документами для запасів є наступні форми.

Форма М-1 «Журнал обліку вантажів, що надійшли», використовується для обліку і контролю за надходженням і оприбуткуванням усіх запасів, що надійшли до підприємства.

«*Прибутковий ордер*» складається в одному примірнику матеріально відповідальною особою (комірником) у день надходження цінностей.

Форма М-7 «Акт про приймання матеріалів» використовується для

accounting of a holder at the financial lease of inactive asset (NAR14).

2. *A net realization cost* is a difference between the acquisition cost of the current accounts receivable and a reserve sum of doubtful debts.

3. *An acquisition cost* is a cost of accounts receivable at the moment of its emerging.

A hopeless accounts receivable is written off at the moment of its admission due to the reserve of doubtful debts. If there is not enough of the reserve of doubtful debts for writing off hopeless buyers' (customers') debt, a difference is written off on the charges of current period.

Extra charge methods of reserve doubtful debts|duty| (RDD):

- depend on solvency of single debtors;
- specific gravity of hopeless debts in a net profit from realization;
- on the basis of accounts receivable classification.

RDD is counted due to operating|operation| charges: Dr944 – Cr38

7.4. Basic|main| documents|paper| of circulating|convertible| assets primary accounting

Typical |model| primary documents |paper| for stocks are|appear| the following forms|shape|.

Form M-1 «Accounting journal of received loads» is used for the accounting and control of receipt and entering of all stocks received by the enterprise.

«*A profitable warrant*» is drafted in one copy by the responsible person (by the storekeeper) in the day of values receipt.

Form M-7 «Act of materials acceptance» is used to register the acceptance of wealth with quantitative or qualitative deviations of the data mentioned in the agreement.

оформлення приймання матеріальних цінностей з кількісними або якісними відхиленнями від даних, вказаних у договорі.

Форма М-11 «Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів» використовується для обліку руху запасів всередині підприємства, а також стороннім юридичним і фізичним особам.

Форма М-14 «Відомість обліку залишків матеріалів на складі» призначена для відображення залишків запасів на складі підприємства на кінець облікового періоду.

7.5. Аналіз оборотних активів

Для того, щоб визначити, якою мірою підприємство забезпечено запасами, необхідно:

- вивчити порядок розрахунку й обґрунтованість договорів про поставку матеріальних ресурсів, умови поставок;
- визначити характер запасів і зміну їх структури;
- перевірити обґрунтованість використання запасів та потребу в них;
- виявити можливості зменшення запасів, реальну потребу в матеріальних ресурсах;
- розробити заходи щодо зниження вартості зайвих запасів.

Основні показники аналізу запасів:

- планова потреба підприємства в надходженні запасів від постачальників;
- забезпеченість виробничими запасами.

За даними Балансу можна визначити зміни в структурі активів, тенденції структурних змін в запасах з *наступним співставленням отриманих результатів з показниками фінансового стану підприємства.*

Form M-11 «Invoice-requisition to deal (internal transferring) materials» is used for accounting of stocks flow inside the enterprise, and also for extraneous legal entities or persons.

Form M-14 «Account sheet of remnants in the store» is intended for the reflection of remnants in the store of the enterprise at the end of registration period.

7.5. Analysis of circulating|convertible| assets

In an order to define how well an enterprise is provided with stocks, it is necessary:

- to learn|study| the order of calculation|computation| and validity of agreements|contract| about material resources supply, and delivery conditions|COND|;
- to define the pattern |nature| of stocks and |changin their structure change|;
- to check the validity of the stocks usage and their demand;
- to find|expose| out possibilities |potentialie| of stocks diminishing|tickle-off|, and real demand of material resources;
- to develop measures|step| to decrease surplus stocks |lowering| in cost.

The basic|main| indices of | stocks analysis:

- the planned demand of an enterprise in the receipt|entrance| of stocks from providers;
- production stocks cover.

Due to the data of Balance it is possible to define changes in the assets structure, tendencies of structural changes in stocks with the further comparison of the received results with the indices of the enterprise financial state.

Basic|main| indices|metric| of parameter (variation) analysis of stocks:

- coefficient of|coeffi.| stocks cover in fact;

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

Основні показники параметричного аналізу запасів

- коефіцієнт забезпеченості запасами за фактом;
 - коефіцієнт співвідношення витрат і надходжень запасів;
 - коефіцієнт оборотності запасів (обороту);
 - період одного обороту запасів (днів);
- Основні показники параметричного аналізу дебіторської заборгованості:
- коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості (обороту);
 - період погашення дебіторської заборгованості (днів).

Питання для контролю

1. Наведіть обов'язковий критерій визнання запасів.
 2. З яких фактичних витрат складається первісна вартість запасів, придбаних за плату?
 3. Яким чином можуть обліковуватись транспортні витрати, що понесло підприємство при доставці запасів?
 4. Перерахуйте методи оцінки запасів при відпуску у виробництво, продажі та іншому вибутті.
 5. Як часто проводиться раптова інвентаризація каси?
 6. За допомогою яких документів можуть здійснюватись безготівкові розрахунки?
 7. У яких випадках виникають операційні та неопераційні курсові різниці?
 8. Перелічіть види оцінок, що використовують для обліку сум дебіторської заборгованості.
 9. Дайте характеристику типовим первинним документам для обліку запасів.
 10. За яких умов може виявитись надлишок запасів чи недостатні розміри їх залишків?
 11. Які основні показники використовуються для параметричного аналізу оборотних активів?
- coefficient|coeff. of correlation of expenses and stocks arrivals;
 - coefficient|coeff. of stocks circulation|convertible| (turnover);
 - a period of one turnover|Felge| of supplies (days);
 - Basic|main| indices|metric| of parameter analysis of accounts receivable:
 - circulating coefficient |coeff. |convertible| accounts receivable (turnover|Felge);
 - a period of debt liquidation (days).

Control questions:

1. Point|lead| out the obligatory criterion of stocks acknowledgement.
2. What actual expenses does the acquisition cost of purchased stocks consist offrom|?
3. How can incurred transportation|cargo-carrying| expenses be taken into account at delivery of stocks?
4. Count|enumerate| the methods of stocks estimation|appraisal| at production, sales, and other withdrawals.
5. How often is the sudden|subitaneous| inventory of a cashier's desk conducted?
6. What documents|paper| can help to carry clearing out|by means of|?
7. When do the operating and unoperating|operation| exchange rate differences|difference| occur?
8. Count all|enumerate| types of estimations|appraisal| which are used|utilize| for the accounting of accounts receivable.
9. Characterize the typical|model| primary documents|paper| for the accounting of stocks.
10. What terms can surplus|overabundance| of stocks or insufficient amount of their remnants be occurred|turn| on?
11. What basic|main| indices|metric| are used|utilize| for the parameter analysis of circulating|convertible| assets?

РОЗДІЛ 8.

Організація обліку та аналізу витрат, доходів і результатів діяльності підприємства

8.1. Облік доходів та витрат

За принципами національних П(С)БО доходи підприємств обліковуються в розрізі операційної діяльності, фінансових операцій, іншої звичайної діяльності та надзвичайних подій.

Доходи від операційної діяльності включають (Кт70,71):

- доходу від реалізації продукції, товарів, послуг, передбачених статутними документами як основний вид діяльності;
- інші операційні доходи (від реалізації іноземної валюти, реалізації інших оборотних активів, списання кредиторської заборгованості, відшкодування раніше списаних активів тощо).

Визнання доходів від операційної діяльності визначено П(С)БО 15 в разі реалізації умов:

- покупцеві (споживачеві) передаються всі ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукт реалізації;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод;
- сума доходу і витрат, пов'язаних з операцією реалізації, може бути достовірно визначена;
- у випадку реалізації послуг достовірно визначена ступінь завершеності операції з надання послуг.

Підприємства мають можливість створювати філії, розміщувати тимчасово вільні кошти на депозитних рахунках, отримуючи пасивні доходи,

SECTION 8.

Organization of accounting and analysis of expenses, income and results of enterprise activity

8.1. Accounting of income and expenses

According to the principles of NAR(S) income accounting of enterprises is performed from operating activity, financial operations, other ordinary activity and extraordinary events.

Operating income includes (Cr70, 71):

- Income from realization of products, commodities, services foreseen by regulation documents as a basic type of activity;
- other operating profits (from realization of foreign currency, other circulating assets, accounts payable writing off, compensation of earlier written-off assets etc).

Acknowledgement of operation income is determined by NAR(S) 15 in the case of terms realization:

- all risks and benefits related to the right of ownership of the realization product are assigned to the buyer (to the user);
- there is a certainty that the increase of economic benefits will occur in the result of operation;
- the sum of income and expenses related to the operation of realization can be truly determined;
- the degree of service operation completeness is truly determined in the case of service realization.

а також отримувати від обслуговуючого банку відсотки за користування тимчасово вільними коштами на поточному рахунку — *інші фінансові доходи* (Кт72,73).

Порядок визнання інших фінансових доходів:

- проценти визнаються в тому звітному періоді, до якого вони належать;
- роялті визнаються за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди;
- дивіденди визнаються доходами в період прийняття рішення про їх виплату.

Операції з необоротними активами, а також операції реалізації фінансових інвестицій, списання позитивної неопераційної курсової різниці, дохід від безоплатно одержаних необоротних активів формують *інші доходи* (Кт74).

В результаті співставлення доходів та витрат формуються прибутки (збитки) в розрізі видів діяльності, що дає змогу не тільки здійснювати аналітичний облік, а й аналізувати напрямки діяльності підприємства та джерела покриття витрат.

Витрати визнаються в періоді їх здійснення (нарахування), незалежно від дати оплати.

Витратами *операційної діяльності* можуть бути (Дт92,93,94):

- витрати по забезпеченню господарської діяльності підприємства;
- витрати по виконанню програм (проектів), що мають цільове фінансування, інші витрати операційної діяльності, які обліковуються на рахунку 94.

До *фінансових витрат* відносяться витрати на проценти (за користування отриманими кредитами, за фінансовою орендою тощо) та інші

Enterprises have a possibility to create branches, to place temporary free funds on deposit, getting inactive income, and also to get interest from the attendant bank for the usage of temporary free funds on the current account — these are other financial income (Cr72, 73).

Acknowledgement order of other financial income|acuests|:

- interests are acknowledged in the accounting period which|what| they belong to|by|;
- royalties are acknowledged by the principle of charging in accordance with the|according to| economic content |economical| of the proper agreement;
- dividends|dividend| are acknowledged as profits|acuests| in the period of decision-making about their payment.

Operations with inactive assets, and also operations of financial investments realization, writing off of positive unoperating exchange rate difference, the profit of free received inactive assets form other profits (Cr74).

As a result of income|acuests| and expenses comparison profits (losses) are formed |forms| regarding activity types, which enables not only to carry|perform| out the analytical accounting but also to analyse|assaid| activity directions of the enterprise and sources|spring| of expenses coverage.

Expenses can be acknowledged in the period of their implementation (accounting) regardless of the payment date.

Expenses of the operating activity can be (Dr92, 93, 94):

- expenses providing|ADM| economic activity of the enterprise;
- expenses on program (project) implementation which have special

витрати, пов'язані із залученням позикового капіталу. Облік таких витрат здійснюється на рахунках 95 «Фінансові витрати» та 96 «Втрати від участі в капіталі».

До складу *інших витрат включаються витрати, що виникають під час звичайної діяльності* (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом або реалізацією продукції (робіт, послуг).

Протягом звітного періоду ці витрати обліковуються на рахунку 97 «Інші витрати».

Фінансовими результатами від надзвичайних подій є наслідки подій, які не може передбачити підприємство.

Доходами в таких випадках будуть отримані підприємством майнові та грошові цінності, які списуються на результат надзвичайних подій:

Дт20,301,311 – Кт75 – визнання доходів;

Витрати, пов'язані з ліквідацією чи попередженням надзвичайних подій, теж будуть списуватись на результат надзвичайних подій:

Дт99 – Кт20,661,651-653 – фактично понесені витрати;

Витрати майбутніх періодів обліковуються на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів». Насамперед, до таких витрат відносяться сплачені авансом орендні платежі, оплата страхового поліса, передплата на періодичні видання тощо.

8.2. Реформація фінансових результатів діяльності

Узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій обліковується на рахунку

purpose, other expenses of the operating [operation] activity accounted on account [counting] 94.

Financial expenses include interests allocation (for the usage of the received credits, financial lease etc.) and other expenses connected with involving the loan capital. The accounting of such expenses is carried out on accounts 95 «Financial expenses» and 96 «Losses of participating in capital».

Other expenses include the expenses which emerge in the process of ordinary activity (except financial expenses) but which are not connected directly with production or realization of products (works, services).

During[for] the accounting period these expenses are accounted on account [counting] 97 «Other expenses ».

Financial [cost] results of extraordinary [emergency | events][timeevent] are[appear] consequences of these events[timeevent | which][what] can not be foreseen by an enterprise.

In such cases profits [acuests] will be considered as values and tangible wealth received by an enterprise and written off as a result of extraordinary [emergency] events[timeevent]:

Dr20,301,311 – Cr75 is acknowledgement of profits[acuests];

expenses connected with liquidation or accident prevention[timeevent] [too] will also be written off as the result of extraordinary[emergency] events[timeevent]:

Dr99 – Cr20,661,651-653 – actually[in fact] incurred expenses;

Expenses of deferred periods are accounted on account [counting] 39 «Deferred expenses». First of all such expenses involve prepaid expenses for lease[paymant], insurance policy, periodicals subscription etc.

79 «Фінансові результати». За кредитом рахунку відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток. Сальдо рахунку списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Сума використаного прибутку списується в межах наявного кредитового сальдо рахунку 441 за дебетом цього рахунка, а на суму, що перевищує сальдо, – за дебетом рахунка 442.

8.3. Аналіз фінансових результатів

Відповідно до забезпеченості запасів варіантами фінансування можливі наступні типи фінансової стійкості:

1. *Абсолютна стійкість* – для забезпечення запасів достатньо власних оборотних коштів; платоспроможність підприємства гарантована.

2. *Нормальна стійкість* – для забезпечення запасів крім власних оборотних коштів залучаються довгострокові кредити та позики; платоспроможність гарантована.

3. *Нестійкий фінансовий стан* – для забезпечення запасів крім власних оборотних коштів та довгострокових кредитів і позик залучаються короткострокові кредити і позики; платоспроможність порушена, але її можна відновити.

4. *Кризовий стан* – для забезпечення запасів не вистачає власних оборотних коштів, кредитів і позик. Підприємству загрожує банкрутство.

Серед відносних показників фінансової стійкості, в першу чергу, варто зупинитись на таких коефіцієнтах:

8.2. Reformation of financial|cost| activity results

Generalization of information about the financial |cost| results of ordinary |usual| enterprise activity and extraordinary |emergency| events |timeevent| are accounted on account |counting| 79 «Financial |cost| results». At the credit account|counting| |amount| |sums are reflected in order of closing accounts|counting| of profit accounting, at the debit – sums|amount| in order of closing accounts|counting| of expenses accounting, and also a proper sum|amount| of the charged income tax. Balance account is written off on account|counting| 44 «Retained profits (uncovered losses)».

The sum|amount| of the used|utilize| income is written off within the limits of an explicit credit of account 441 at the debit of this account|counting|, and|but| on the sum|amount| which exceeds balance –at the debit of account|counting| 442.

8.3. Analysis of financial|cost| results

According to |according to| the provision (of stocks) with the variants of financing the followings|downstream| types|typestyle| of financial|cost| stability |resistibile possible|possibly|:

1. *Absolute stability* – there are sufficient circulating assets to provide stocks; solvency of an enterprise is assured.

2. *Normal stability* –besides of property circulating assets, long-term credits and loans are also attracted for providing of stocks; solvency is assured.

3. *Unstable financial state*– besides of property circulating assets and long-term credits and loans, short-term credits and loans are also attracted for providing of stocks; solvency is broken, but it can be reactivated.

Анотації розділів

- коефіцієнт забезпечення запасів власними коштами;
- коефіцієнт маневреності власного капіталу;
- стабільність структури оборотних коштів

Фінансова рівновага являє собою співвідношення власних і позикових коштів, при якому за рахунок власних коштів повністю погашаються боргові зобов'язання.

Основні показники платоспроможності наведено в табл. 8.1.

Таблиця 8.1

Показники оцінки ліквідності та платоспроможності

№ з/п	Показник	Порядок розрахунку
1	2	1
1	Величина власного капіталу	Підсумок звіту про власний капітал (форма 4)
2	Маневреність грошових коштів	Грошові кошти: Власний капітал
3	Коефіцієнт покриття загальний	Оборотні активи : Поточні зобов'язання
4	Коефіцієнт швидкої ліквідності	(Оборотні активи – Запаси + Витрати майбутніх періодів) : Поточні зобов'язання
5	Коефіцієнт абсолютної ліквідності (платоспроможність)	Грошові кошти та їх еквіваленти : Поточні зобов'язання
6	Частка власних оборотних коштів у покритті запасів	Власні оборотні кошти : Запаси

4. *Crisis state* – there is a lack of the property circulating assets, credits and loans for providing of supplies. An enterprise is on the verge of bankruptcy.

Among the relative indices|metric| of financial stability |cost| |resistibility|, first of all, it is worth pointing out |worth| such coefficients|coeff.:

- coefficient of stocks providing with own money;
- coefficient|coeff.| |slewability| of property assets mobility;
- stability of circulating assets structure.

Monetary equilibrium is a correlation of own money and a loan, debt obligations are fully paid off at the expense of own money.

The basic|main| indices|metric| of solvency |are inquired|pointed| in a table 8.1.

Table 8.1
|metric| **Estimation indices |appraisal| of liquidity and solvency**

№	Index	Order of calculation
1	2	3
1	Amount of property asset	Owner's equity report (form 4)
2	Money mobility	Amounts of money : Owner's equity
3	Coverage coefficient general	Circulating assets : Current liabilities
4	Rapid liquidity coefficient	(Circulating assets – Stocks + Deferred Charges) : Current liabilities
5	Absolute liquidity coefficient (solvency)	Money and its equivalents : Current liabilities

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

7	Коефіцієнт покриття запасів	Стабільні джерела покриття запасів : Запаси
8	Коефіцієнт автономії (незалежності)	Власний капітал : Майно підприємства

Питання для контролю

- З чого складається дохід від операційної діяльності?
- Які доходи вважають фінансовими, іншими доходами та результатами надзвичайних подій?
- Наведіть умови визнання доходу від операційної діяльності.
- Що являє собою пасивний дохід?
- Які витрати вважаються витратами звітного періоду?
- Перерахуйте види витрат операційної діяльності.
- Який порядок реформації фінансових результатів?
- За допомогою яких критеріїв можна оцінити фінансову стійкість підприємства?
- Опишіть чотири типи фінансової стійкості відповідно до забезпеченості запасів варіантами фінансування.
- Назвіть основні показники оцінки ліквідності та платоспроможності.

6	A share of the own circulating assets in Coverage of stocks	Own circulating funds : Stocks
7	Coverage coefficient of stocks	Stable sources of stocks coverage: Stocks
8	Independency coefficient	Owner's equity: Property of an enterprise

Control questions:

- What does income of [from] operating [operation] activity consist of?
- What profits [acuests] are considered as financial [cost], other profits [acuests] and results of extraordinary [emergency] events (accidents) [timeevent]?
- Give the examples of acknowledgement terms of profits [acuests] from operating [operation] activity.
- What is an inactive profit [acuests]?
- What expenses are considered as expenses of an accounting period?
- Count all [enumerate] the types of operating [operation] activity expenses.
- What is the order of financial [cost] results reformation ?
- What criteria can help to estimate [evaluate] financial [cost] stability [resistibility] of an enterprise [by means of]?
- Describe four types [typestyle] of financial [cost] | stability [resistibility] according to [according to] the provision with the variants of financing.
- Name the basic [main] indices [metric] of [appr] liquidity and solvency estimation |.

РОЗДІЛ 9.

Окремі питання організації обліку

**9.1. Організація обліку
біологічних активів**

Довгострокові біологічні активи тваринництва (ДБАТ) – це тварини, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільгосппродукцію та\або додаткові біологічні активи, іншим чином приносити економічні вигоди протягом періоду, що перевищує 12 місяців, крім тварин на вирощуванні та відгодівлі (п. 4 П(С) БО 30 «Біологічні активи»).

ДБАТ, залежно від їх оцінки, обліковуються на субрахунках:

163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, оцінені за справедливою вартістю»;

164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, оцінені за первісною вартістю».

При зарахуванні на баланс ДБА оцінюються за вартістю, яка залежить від джерел надходження тварин на підприємство:

- придбання за плату – за первісною вартістю;
- безоплатне отримання – за справедливою вартістю;
- внесок до статутного капіталу – за погодженою справедливою вартістю;
- переведення зі складу поточних біологічних активів – за справедливою вартістю БА на дату їх переведення, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

Витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями біологічних активів, визнаються витратами основної діяльності, відображаються на окремих субрахунках рахунка 23 «Виробництво».

SECTION |division| 9.

**Special questions of accounting
organization**

**9.1. Accounting organization of
biological|life-form| assets**

Long-term biological assets of stock-raising (LBAS) are animals which are able to give agricultural commodities and \ or additional biological assets in the process of biological transformations and in other way bring benefits during a period which exceeds 12 months, except fatteners (p. 4 NAR(S) 30 «Biological assets»).

LBAS depending on their estimation |appraisal| are accounted on such sub-accounts |sub-account|:

163 «Long-term biological|life-form| assets of stock-raising estimated at true value»;

164 «Long- term biological|life-form| assets of stock-raising estimated at acquisition cost».

Being accounted on balance, LBA are estimated |evaluate| at the cost which |what| depends on the sources|source| of animals receipt |entrance| |animal| to an enterprise:

- Acquisition at the cost– at an acquisition cost;
- Free of charge| receipt –at true value;
- payment|deposit| to|by| the ownership capital– at agreed true|agreed-upon|true| value;
- transmission |storage| of current biological |life-form| assets structure – at true value of BA upon the date of their transferring, |transfer| diminished on the expected expenses in a place of sale.

Expenses connected with biological |life-form| transformations |transformation| of biological |life-form| assets are acknowledged as the expenses of a basic

ДБАТ, що обліковуються в бухгалтерському обліку за справедливою вартістю, не амортизуються. Амортизація ДБА нараховується в бухгалтерському обліку щомісяця згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» протягом строку їх корисного використання, метод амортизації ДБАТ вибирається підприємством самостійно і відображається в наказі про облікову політику.

Вартість ДБАТ може змінюватися протягом строку їх корисного використання. Це, зокрема, відбувається в результаті: переоцінки таких активів на дату балансу; зменшення їх корисності.

Галузі садівництва та виноградарства базуються на вирощуванні плодоносних багаторічних насаджень, облік яких ведеться відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Витрати, понесені підприємством на створення садів, виноградників та ягідників обліковуються за дебетом субрахунку 155 «Придбання (виготовлення) довгострокових біологічних активів».

На підставі акта багаторічні насадження зараховуються до складу незрілих ДБАР, які залежно від оцінки обліковуються:

- або на рахунку 165 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю»;
- або на рахунку 166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю».

Затрати на утримання плодоносних багаторічних насаджень, прийнятих в експлуатацію, тобто зрілих ДБАР, відносяться до складу витрат виробництва і відображаються за дебетом окремого субрахунку 231 «Рослинництво».

[main] activity, and are represented on the special sub-accounts[sub-account] of account[accounting] 23 «Production».

LBAS accounted at true value are not amortized. Depreciation [amortization] of LBA is calculated in accounting monthly [once a month] in accordance with[according to] NAR(S)7 «Fixed assets» for[for] a term of their profitable [benefit] use [utilizing], the method of LBAS depreciation[amortization] is chosen by an enterprise independently and represented in an order about accounting policy[politics].

The cost of LBAS can change [variate] during [for] the term of their profitable [benefit] use [utilizing]. In particular, it occurs in consequence of: reappraisal of such assets upon the date of balance; diminishing[tickle-off] of their use.

Industries of gardening and viticulture are based on growing of the high-yielding perennial plantings which are accounted in accordance with NAR(S) 30 «Biological assets».

Incurred expenses of an enterprise for creation[making] of gardens, vineyards[vinegrove] and berry patches are accounted at a debit special sub-account 155 «Acquisition (making) of long-term biological[life-form] assets».

On the basis of the act perennial plantings are set[include] off in the structure of unripe LBAS which are accounted depending on their estimation[appraisal]:

- either on an account[accounting] 165 « Unripe long-term biological[life-form] assets which [what] are estimated [evaluate] at true value»;
- or on an account[accounting] 166 « Unripe long-term biological [life-form] assets which [what] are estimated [evaluate] at acquisition cost».

Облік зрілих (плодоносних) ДБАР ведеться залежно від їх оцінки:

- або на рахунку 161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю»;
- або на рахунку 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінюються за первісною вартістю».

Бюджетні кошти виділяють суб'єктам господарювання (СГ) незалежно від організаційно-правової форми та форми власності, які займаються виноградарством, садівництвом і хмелярством. Цільове фінансування визнається доходом протягом періоду корисного використання плодоносних виноградників, садів і ягідників (зрілих ДБАР).

Для обліку поточних біологічних активів призначений активний рахунок 21 «Поточні біологічні активи».

Витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями біологічних активів, відображаються на дебеті рахунку 23 «Виробництво» у кореспонденції з кредитом рахунків обліку активів і зобов'язань. Сільськогосподарську продукцію при первісному визнанні, за винятком приросту живої маси молодняка тварин, відображають на дебеті рахунку 27 і кредиті рахунку 23.

9.2. Організація обліку діяльності державних підприємств

Підприємства державного та комунального секторів економіки – підприємства, що діють на основі лише державної або комунальної власності, а також господарські товариства, державна або комунальна частка у статутному капіталі яких

Expenses on maintenance [withholding] of the yielding perennial plantings [attachment] accepted in exploitation [maintainance] i.e. ripe LBAS belong [behave] to the composition of production expenses and are represented at a debit special sub-account 231 «Vegetation».

Ripe (yielding) LBAS are accounted depending on their estimation [appraisal]:

- either on account [counting] 161 «Long-term biological [life-form] assets of vegetation, which [what] are estimated [evaluate] at true value»;
- or on account [counting] 162 «Long-term biological [life-form] assets of vegetation, which [what] are estimated [evaluate] at acquisition cost».

Budgetary funds are appropriated for [on-budget] for the entities regardless any legal form of organization and ownership, which [what] are engaged in viticulture, gardening and hopgrowing. Special purpose funding is considered as a profit [acuests] during [for] a the usage period of high-yielding [vineyards] [vinegrove], gardens and berry patches (Ripe LBAS).

Active account 21 «Current biological assets» is intended for the accounting of current biological assets.

Expenses connected with biological [life-form] transformations [transformation] of biological [life-form] assets are represented on debit account [counting] 23 «Production» in correspondence [mail] with the credit accounts [counting] of assets accounting and obligations [commitment]. Agricultural output at primary acquisition acknowledgement, except for [unless] the live weight increase of young fat stock [animal] is represented on the debit account [counting] 27 and credit account [counting] 23.

перевищує п'ятдесят відсотків чи становить величину, яка забезпечує державі або органам місцевого самоврядування право вирішального впливу на їх господарську діяльність. Особливістю господарювання підприємств державного та комунального секторів економіки є підтримка держави у вигляді надання бюджетного цільового фінансування на виконання окремих програм (заходів, проєктів) та\або закріплення в статутному фонді державної частки (у вигляді майна, коштів, цінних паперів).

Складові методи бухгалтерського обліку мають ряд особливостей:

1. **Документування**, зокрема, передбачає затверджену на підприємстві внутрішню звітність за виконаннями етапів програм (проєктів), що мають цільове бюджетне фінансування відповідно до кошторисів.

2. **Інвентаризацію** бажано проводити, крім визначених в загальному порядку випадків, на кінець звітного періоду, в якому відбулось інтенсивне списання державних активів з балансового обліку.

3. **Оцінка майна та зобов'язань** повинна ґрунтуватись на документально підтвердженні.

4. **Використання синтетичних та аналітичних рахунків** передбачає: відокремлення обліку результатів діяльності, що має цільове бюджетне фінансування; достатній рівень аналітичного обліку для проведення внутрішнього контролю.

Фінплан державного підприємства складається на рік і має забезпечувати отримання чистого прибутку, розмір якого не може бути меншим за фактично досягнутий показник попереднього року. Фінансовий план

9.2. Organization of accounting of state|domainal| enterprises activity

Enterprises of government and household sectors are enterprises which operate only on the basis of communal (public) property as well as economic societies, which state or communal share in the ownership capital exceeds fifty percents or makes a figure which provides a state or local authorities with the right of determinative impact on their economic activity. The feature of enterprise economy of government and household sectors is a state support in the form of special purpose funding for implementation of the special programs (measures, projects) and/or fixing of state share in the ownership capital (as property, money, securities).

Constituents of accounting method have such features as |accounting|:

1. **Documenting**, in particular, stipulates ratified at an enterprise internal reporting about implementation of the programs (projects) stages which have special purpose funding in accordance with estimates.

2. **Inventory** is desirable to be carried out, except determined in general order cases, at the end of accounting period when the intensive writing off of the state assets from a balance account has been occurred.

3. **Property and obligations estimation** must be based on documentary confirmation.

4. **Usage of synthetic and analytical accounts** stipulates: separation of activity results accounting which has special purpose funding; a sufficient level of the analytical accounting for the conducting of internal control.

Finance plan of a state enterprise is built up for a year and must provide the

відображає джерела формування коштів та напрями їх використання з метою забезпечення діяльності і розвитку підприємства, а також виконання його зобов'язань.

Спрямування державними підприємствами частини чистого прибутку на кварталну і річну дату балансу відображається:

На розвиток виробництва – за дебетом субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» і кредитом субрахунку 426 «Фонди спеціального призначення».

На матеріальне заохочення – за дебетом субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» і кредитом субрахунку 426 «Фонди спеціального призначення».

На створення інших фондів – за дебетом субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» і кредитом субрахунку 426 «Фонди спеціального призначення».

До бюджету належна сума прибутку відповідно до чинного законодавства – за дебетом рахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» і кредитом рахунку 641 «Розрахунки за податками».

База оподаткування – *чистий прибуток нарастаючим підсумком*.

Питання для контролю

1. Які критерії віднесення біологічних активів до довгострокових та поточних ?
2. Назвіть особливості обліку поточних витрат, пов'язаних з біологічним перетворенням біологічних активів ?
3. В яких випадках можлива зміна вартості довгострокових біологічних активів ?

receipt of net income which size can not be less than the actually attained index of a previous year. Finance plan represents the sources of money formation and directions of its use to provide enterprise activity and development as well as implementation of its obligations.

Vectoring|directs| of a net income share by the state|domainal| enterprises to the quarterly and annual date of balance is represented:

On production development – at the debit of sub-account 443 «Income used|utilize| in an accounting period» and the credit of sub-account 426 «Special-purpose fund|purpose|».

On financial encouragement – at the debit of sub-account 443 «Income used|utilize| in an accounting period» and the credit of sub-account 426 «Special-purpose fund|purpose|».

On|making| other funds making – at the debit of sub-account 443 «Income used|utilize| in an accounting period» and the credit of sub-account 426 «Special-purpose fund|purpose|».

The proper sum|amount| of income in accordance with|according to| a current legislation is tended to a budget –at the debit of account|counting| 443 «Income used|utilize| in an accounting period» and the credit of account|counting| 641 «Tax calculations|computation|».

A tax base is a net income with an increasing result.

Control questions:

1. What are criteria to consider biological |life-form| assets as|by| long-term|long term| and current?
2. Name|call | the features of current expenses accounting connected with biological |life-form| transformation of biological |life-form| assets| convers|?

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

4. Як обліковується цільове фінансування виноградарства та садівництва ?
5. Що характерно для обліку витрат в операціях з поточними біологічними активами ?
6. Які особливості господарювання підприємств державного та комунального секторів економіки ?
7. Назвіть особливості застосування державними та комунальними підприємствами складових методу бухгалтерського обліку ?
8. Що являє собою фінплан державного підприємства ?
9. Охарактеризуйте систему відрахування до бюджету від чистого прибутку державного підприємства ?
10. Які фонди та резерви може створювати державне підприємство ?
3. In what cases |accident| a|possibly| cost change |changing| of long-term biological |life-form| assets is possible?
4. How is the special purpose funding of viticulture and gardening accounted?
5. What is typical for the accounting of expenses in operations with current biological |life-form| assets?
6. What are the features of enterprise economy of government and household sectors?
7. Name|call| the application features of accounting method constituents by state |domainal| and communal |public| enterprises.
8. What is a| finance plan of a state enterprise?
9. Describe the system of deduction to the budget from the net income of a state|domainal| enterprise.
10. What funds and reserves can a state|domainal| enterprise create?

UKRAINIAN-ENGLISH DICTIONARY OF THE TERMS

	UKRAINIAN	ENGLISH
1	2	3
	Section 1. Fundamentals of Accounting Organization	
1	accounting organization	організація обліку
2	reliable information	достовірна інформація
3	job management	організація праці
4	accounting personnel	обліковий персонал
5	fulfilment	здійснення
6	conceptual fundamentals	концептуальні основи
7	authorized body	уповноважений орган
8	completing the documents	заповнення документів
9	business transactions	господарські операції
10	appropriate conditions	належні умови
11	methodical stage	методичний етап
12	synthetic and analytical accounts	синтетичні та аналітичні рахунки
13	double-entry method	метод подвійного запису
14	working card of accounts	робочий план рахунків
15	primary documentation	первинний облік
16	technical stage	технічний етап
17	complete accounting system	повна система обліку
18	simplified accounting system	спрощена система обліку
19	organizational stage	організаційний етап
20	optimum quantity of accountants	оптимальна кількість бухгалтерів
21	accountants' workplaces	робочі місця бухгалтерів
22	accounting documents archive	архів бухгалтерських документів
23	protection of accounting information	захист бухгалтерської інформації
24	managerial accounting	управлінський облік

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

	UKRAINIAN	ENGLISH
1	2	3
	Section 2. Legal and Regulatory Security of Accounting	
25	statutory framework for accounting	нормативне регулювання бухгалтерського обліку
25	Economic Procedural Code of Ukraine	Господарський Кодекс України
27	business Associations	господарські товариства
28	Resolutions of the Cabinet of Ministers of Ukraine	Постанови Кабінету Міністрів України
29	business entities	суб'єкти господарювання
30	National Accounting Regulations (Standards) (NAR(S))	Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО)
31	Ministry of Finance of Ukraine	Міністерство фінансів України
32	accounting policy	облікова політика
33	International Accounting Standards (IAS)	Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО)
34	International Financial Reporting Standards (IFRS)	Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ)
35	Cash Flow Statements	Звіт про рух грошових коштів
36	Income Taxes	податки на прибуток
37	payroll	виплати працівникам
38	consolidated and separate financial statement	консолідовані та окремі фінансові звіти
39	shares in joint ventures	частки в спільних підприємствах
40	related party disclosures	розкриття інформації пов'язаних сторін
41	earnings per share	дохід на акцію
42	hyperinflationary economy	гіперінфляційна економіка
43	investment Property	інвестиційна нерухомість
44	State Treasury of Ukraine	Державне казначейство України
45	self-financing operations	госпрозрахункові операції
46	budget institutions	бюджетні установи

UKRAINIAN-ENGLISH DICTIONARY OF THE TERMS

	UKRAINIAN	ENGLISH
1	2	3
	Section 3. Organization of Accounting Process	
47	rational organization of accounting	раціональна організація бухгалтерського обліку
48	transactions record order	порядок документації господарських операцій
49	document flow	документообіг
50	accounting relations between the accounts department	облікові відносини в бухгалтерії
51	responsible person	матеріально відповідальна особа
52	accounting cycle	обліковий цикл (процес)
53	accounting technique	техніка обліку
54	appropriate journals (sheets)	спеціальні журнали (відомості)
55	ledger	головна книга
56	Processing of primary documents	обробка первинних документів
57	summary trial balance	заключний пробний баланс
58	technical operations	технічні операції
59	logical operations	логічні операції
60	auxiliary operations	допоміжні операції
61	average cost per unit	середньозважена собівартість одиниці
62	pricing principles in intra-organizational transactions	ціноутворення у внутрішньогосподарських операціях
63	deferred tax assets and deferred income tax liabilities	відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання
64	useful life of capital assets	строк корисного використання необоротних активів
65	write-off of precious metals	списання дорогоцінних металів
66	power to sign primary documents	право підпису первинних документів
67	to perform internal control	здійснювати внутрішній контроль
	Section 4. Organization of Owner's Equity Accounting	

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

	UKRAINIAN	ENGLISH
1	2	3
68	owner's equity	власний капітал
69	advanced capital	авансований капітал
70	fixed capital	основний капітал
71	circulating capital	оборотний капітал
72	debt capital	залучений капітал
73	constant capital	постійний капітал
74	working capital	змінний капітал
75	directed funds	цільові кошти
76	budgetary funds	бюджетні кошти
77	authorized, statutory capital	статутний капітал
78	share capital	пайовий капітал
79	additional capital	додатково вкладений капітал
80	other added capital	інший додатковий капітал
81	reserve capital	резерви (резервний капітал)
82	retained profit	нерозподілений прибуток
83	uncovered losses	непокриті збитки
84	unpaid capital.	неоплачений капітал
85	withdrawn capital	вилучений капітал
86	promoters' property register	засновницький опис майна
87	certificate	свідоцтво
88	global certificate	глобальний сертифікат
Section 5. Organization of Liabilities Accounting		
89	long-term liabilities	довгострокові зобов'язання
90	current liabilities	поточні зобов'язання
91	maturity value	повна сума (сума погашення)
92	present value	теперішня вартість
93	provisions	забезпечення
94	short-term bank loans	короткострокові кредити банків
95	current long-term debt	поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями

	UKRAINIAN	ENGLISH
1	2	3
96	drawn short-term notes	видані короткострокові векселі
97	current liabilities for received advance	поточна заборгованість за отриманими авансами
98	current liabilities for budget	поточна заборгованість з бюджетом
100	current liabilities for insurance	поточна заборгованість зі страхування
101	current liabilities for remuneration of labour	поточна заборгованість з оплати праці
102	current liabilities for participants	поточна заборгованість з оплати праці
103	current liabilities for internal payments	поточна заборгованість за внутрішніми розрахунками
104	provisions for deferred expenses	забезпечення для відшкодування майбутніх витрат
105	for vacation pays (including social insurance benefits)	на виплати відпусток (з урахуванням зборів на соціальне страхування)
106	for supplementary pension provision	на додаткове пенсійне забезпечення
107	for fulfilment of contractual obligations	на виконання договірних зобов'язань
108	for conversion	на реструктуризацію
109	for fulfilment of obligations on onerous contracts	на виконання зобов'язань за обтяжливими контрактами
110	warranty costs	витрати гарантійного обслуговування
111	deferred revenues	доходи майбутніх періодів
112	value added taxation	податок на додану вартість
113	resource taxes and payments	ресурсні податки і платежі
114	penalties of the tax authority	штрафні санкції податкових органів
115	mandatory fees	обов'язкові платежі

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

	UKRAINIAN	ENGLISH
1	2	3
	SECTION division 6. Organization of long-term assets accounting and analysis	
116	fixed assets	основні засоби
117	long-term assets	довгострокові активи
118	assessed valuation	вартісна оцінка
119	tangible basis	матеріальна основа
120	capitalized expenses for land improvement	капіталізовані витрати на поліпшення земель
121	houses building, buildings erection and transmission devices transm	будинки, споруди та передавальні пристрої
122	machines vehicle and equipment EQP	машини та обладнання
123	instruments tool , devices, inventory (furniture)	інструменти, прилади, інвентар (меблі)
124	draught and productive livestock	робоча і продуктивні худоба
125	fulfilment of construction and installation operations	виконання будівельно-монтажних робіт
126	registration meetings collection , government duty	реєстраційні збори, державне мито
127	risks insurance expenses	витрати зі страхування ризиків
128	direct production expenses	прямі виробничі витрати
129	total production expenses	загальновиробничі витрати
130	similar objects	подібні об'єкти
131	free of charge receipt	безоплатно отримані
132	true value	справедлива вартість
133	acquisition cost	первісна вартість
134	sum-of-the-digits [sum-of-the-years] depreciation method	кумулятивний метод нарахування амортизації
135	straight-line depreciation method	прямолінійний метод нарахування амортизації
136	diminishing tickle-off of depreciated cost	зменшення залишкової вартості

UKRAINIAN-ENGLISH DICTIONARY OF THE TERMS

	UKRAINIAN	ENGLISH
1	2	3
137	low value inactive inconvertible tangible assets	малоцінні необоротні матеріальні активи
138	temporal (untitled) buildings	тимчасові (не титульні) споруди
139	inventory container	інвентарна тара
140	articles of rent	предмети прокату
141	intangible assets	нематеріальні активи
142	rights for use natural resources using	права на користування природними ресурсами
143	property rights	права на користування майном
144	rights for commercial purposes	права на комерційні призначення
145	rights for the objects of industrial property	права на об'єкти промислової власності
146	copyright and contiguous rights	авторське право та суміжні з ним права
147	investments of the concerned parties	інвестиції пов'язаним сторонам
148	long-term long term bills	довгострокові векселі
149	method of capital participation	метод участі в капіталі
	SECTION 7. Organization of circulating assets accounting and analysis	
150	supplies, stock	запаси
151	circulating assets	оборотні активи
152	operating cycle	операційний цикл
153	production supplies/stock	виробничі запаси
154	production	виробництво
155	shortage marriage in production	брак у виробництві
156	semiproducts	напівфабрикати
157	finished products production	готова продукція
158	output production of agricultural farin production	продукція сільськогосподарського виробництва
159	commodities	товари
160	allocated production expenses	розподілені виробничі витрати

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

	UKRAINIAN	ENGLISH
1	2	3
161	submitted supplies/stock	передані запаси
162	identified product cost of the proper unit of supplies/stock	ідентифікована собівартість відповідної одиниці запасів
163	average cost per unit	середньозважена собівартість
164	cost of the first[first-run]- time stock receipt[entrance]	собівартість перших за часом надходження запасів
165	sales prices	ціна продажу
166	net realization cost	чиста реалізаційна вартість
167	responsible persons	матеріально відповідальні особи
168	verification of thefts or abuses facts	встановлення фактів крадіжок чи зловживань
169	order[binding over] of judiciary	припис судово-слідчих органів
170	technogenic disasters, fire [conflagration] or natural calamity	техногенні аварії, пожежі чи стихійні лиха
171	cashier's desk	каса
172	bank establishment	обслуговуючий банк
173	cash operations	касові операції
174	cash issued against and receipt	кошти, видані під звіт
175	business trip	відраджання
176	floats	платіжні доручення
177	clearing house checks	розрахункові чеки
178	requisitions and orders	платіжні вимоги-доручення
179	bills of exchange	векселі
180	accounts receivable	дебіторська заборгованість
181	discounted cost of deferred payments	дисконтова на вартість майбутніх платежів
182	hopeless accounts receivable	безнадійна дебіторська заборгованість
183	accrual methods	методи нарахування
184	reserve of doubtful debts[duty]	резерв сумнівних боргів
185	solvency of single debtors	платоспроможність окремих дебіторів

UKRAINIAN-ENGLISH DICTIONARY OF THE TERMS

	UKRAINIAN	ENGLISH
1	2	3
186	specific gravity of hopeless debts in the net profit from realization	питома вага безнадійних боргів в чистому доході від реалізації
187	coefficient of coeff. stock cover	коефіцієнт забезпеченості запасів
188	coefficient coeff. of correlation of expenses and stock	коефіцієнт співвідношення витрат і надходжень запасів
189	coefficient coeff. of stock circulation convertible	коефіцієнт оборотності запасів
190	period of one turnover Felge of stock	період одного обороту запасів
191	circulating coefficient coeff. convertible of accounts receivable	коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості
192	period of debt liquidation	період погашення боргу
	SECTION 8. Organization of charges, income and results of enterprise activity accounting and analysis	
193	operating operation activity	операційна діяльність
194	expenses	витрати
195	income	доходи
196	financial cost operations	фінансові операції
197	other ordinary usual activity	інша звичайна діяльність
198	extraordinary emergency events	екстраординарні події
199	income profits acuests	доходи від реалізації
200	degree of service operation completeness	ступінь завершеності операцій з надання послуг
201	accounting period	звітний період
202	inactive profits	пасивні доходи
203	royalties	роялті
204	dividends	дивіденди
205	period of decision-making	період прийняття рішень
206	sources spring of expenses coverage	джерела покриття витрат
207	percentage allocations	витрати на проценти
208	purpose financing	цільове фінансування

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

	UKRAINIAN	ENGLISH
1	2	3
209	financial lease	фінансова оренда
210	unoperating exchange rate difference	неопераційні курсові різниці
211	principle of charging	принцип нарахування
212	to be foreseen	бути передбаченими
213	reporting period	звітний період
214	tangible wealth	матеріальні цінності
215	deferred expenses	майбутні витрати
216	insurance policy	страховий поліс
217	periodical subscription	періодична підписка
218	financial cost results	фінансові результати
219	explicit credit account	наявне кредитове сальдо по рахунку
220	expenses of deferred periods	витрати майбутніх періодів
221	retained profits	нерозподілені прибутки
222	uncovered losses	непокриті збитки
223	absolute stability	абсолютна стійкість
224	unstable financial state	нестійкий фінансовий стан
225	coefficient of stock providing with own money	коефіцієнт забезпечення запасів власним коштом
226	coefficient coeff. slewability of owner's equity mobility	коефіцієнт мобільності власного капіталу
227	stability of circulating assets structure	стабільність структури оборотних коштів
228	monetary equilibrium	фінансова рівновага
229	coverage coefficient general	коефіцієнт покриття загальний
230	rapid liquidity coefficient	коефіцієнт швидкої ліквідності
	9.1. Organization of biological life-form assets accounting	
231	long-term biological assets of stock-raising	довгострокові біологічні активи тваринництва
232	industries of gardening and viticulture	галузі садівництва і виноградарства

UKRAINIAN-ENGLISH DICTIONARY OF THE TERMS

	UKRAINIAN	ENGLISH
1	2	3
233	current biological life-form assets	поточні біологічні активи
234	high-yielding perennial plantings	плодоносні багаторічні насадження
235	vineyards vinegrove	виноградарство
236	berry patches	ягідники
237	unripe long-term biological life-form assets	незрілі довгострокові біологічні активи
238	hopgrowing	хмелярство
	9.2. Organization of accounting activity of state domainal enterprises	
239	enterprises of government sector	підприємства державного сектора
240	enterprises of household sector	підприємства комунального сектора
241	communal (public) property	комунальна (державна) власність
242	local authorities	органи місцевого самоврядування
243	implementation of the special programs	виконання спеціальних програм
244	ownership capital	власний капітал
245	internal reporting	внутрішня звітність
246	budgetary funds	бюджетні кошти
247	synthetic and analytical accounts	синтетичні та аналітичні рахунки
248	state enterprise	державні підприємства
249	previous year	попередній рік
250	vectoring directs of a net income share	спрямування частини чистого прибутку
251	production development	розвиток виробництва
252	financial encouragement	матеріальне заохочення
253	special-purpose fund	фонди спеціального призначення
254	income used utilize in an accounting period	прибуток, використаний в звітному періоді
255	tax calculations	розрахунки за податками

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1.	5
Основи організації	
бухгалтерського обліку	5
РОЗДІЛ 2.	19
Організація нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку	19
РОЗДІЛ 3.	31
Організація облікового процесу	31
РОЗДІЛ 4.	41
Організація обліку власного капіталу	41
4.1. Класифікація статей власного капіталу	41
4.2. Бухгалтерський облік статей власного капіталу	45
4.3. Документування операцій по статтях власного капіталу	48
РОЗДІЛ 5.	50
Організація обліку зобов'язань	50
5.1. Класифікація зобов'язань та забезпечень	50
5.2. Бухгалтерський облік зобов'язань та забезпечень	53
5.3. Облік доходів майбутніх періодів	55
5.4. Документування зобов'язань	55
РОЗДІЛ 6.	58
Організація обліку та аналізу довгострокових активів	58
6.1. Облік основних засобів	58
6.2. Облік інших необоротних активів	74
6.3. Облік нематеріальних активів	77
6.4. Особливості обліку фінансових інвестицій	78
6.5. Облік довгострокових векселів	79
6.6. Документування операцій з необоротними активами	80
6.7. Аналіз необоротних активів	84
РОЗДІЛ 7.	90
Організація обліку та аналізу оборотних активів	90
7.1. Облік запасів	90
7.2. Облік грошових коштів та розрахунків	97
7.3. Облік дебіторської заборгованості	105
7.4. Основні документи первинного обліку оборотних активів	107
7.5. Аналіз оборотних активів	110
РОЗДІЛ 8.	118
Організація обліку та аналізу витрат, доходів і результатів діяльності підприємства	118
8.1. Облік доходів та витрат	118

Зміст

8.2. Реформація фінансових результатів діяльності	122
8.3. Аналіз фінансового стану	122
РОЗДІЛ 9.	131
Окремі питання організації обліку.	131
9.1. Організація обліку біологічних активів	131
9.2. Організація обліку діяльності державних підприємств	147
РОЗДІЛ 10.	156
Організація праці персоналу, зайнятого бухгалтерським обліком, контролем та аналізом	156
РОЗДІЛ 11.	168
Організація інформаційного, технічного та ергономічного забезпечення обліку, контролю й аналізу	168
11.1. Організація внутрішньогосподарського обліку	168
11.2 Основи інформаційного, технічного та ергономічного забезпечення обліку, контролю й аналізу	175
РОЗДІЛ 12.	188
Планування перспективного розвитку бухгалтерського обліку ...	188
ВИСНОВКИ.	198
СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ	200
Додаток 1.	208
ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ	208
Додаток 2.	211
Додаток 3.	218
ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ	218
Додаток 4.	229
Додаток 5.	249
ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ	249
Додаток 6.	261
ВИМОГИ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА ДО ОБЛІКУ РЕСУРСІВ, ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ, ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ	261
Додаток 7.	265
ОСНОВНІ ПОДАТКИ ТА ОBOB'ЯЗКОВІ ПЛАТЕЖІ ДЛЯ СУБ'ЄКТІВ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.	265
АНОТАЦІЇ РОЗДІЛІВ (На укр. та англ. мовах).	270
UKRAINIAN-ENGLISH DICTIONARY OF THE TERMS.	339

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

КУЖЕЛЬНИЙ Микола Васильович,
ЛЕВИЦЬКА Світлана Олексіївна

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

ПІДРУЧНИК

Керівник видавничих проектів – Б. А. Сладкевич
Оригінал-макет підготовлено
ТОВ «Центр учбової літератури»

Підписано до друку 12.04.2010. Формат 60x84 1/16.
Друк офсетний. Гарнітура PetersburgС.
Умовн. друк. арк. 19,8.
Наклад 900 прим.

Видавництво «Центр учбової літератури»
вул. Електриків, 23
м. Київ, 04176
тел./факс 425-01-34, тел. 451-65-95, 425-04-47, 425-20-63
8-800-501-68-00 (безкоштовно в межах України)
e-mail: office@uabook.com
сайт: WWW.CUL.COM.UA

Свідоцтво ДК №2458 від 30.03.2006