

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Харківський державний університет харчування та торгівлі

**Л. М. Янчева, Н. С. Акімова,
О. В. Топоркова, Т. А. Наумова,
Л. О. Кирильєва, Н. С. Герасимова,
І. С. Коробкіна, М. О. Ільченко**

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

навчальний посібник для студентів
напряму підготовки 6.140101 "Готельно–ресторанна справа"

Харків
ХДУХД
2015

УДК 640.4 (075.8)

ББК 65.43

Г-53

Рецензенти:

В. А. Гросул – доктор економічних наук, професор Харківського державного університету харчування та торгівлі;

І. Б. Чернікова – кандидат економічних наук, професор Харківського державного університету харчування та торгівлі.

Рекомендовано до видання вченою радою

Харківського державного університету харчування та торгівлі, як навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів (протокол засідання №10 від 30.06.2015 р.)

Янчева Л. М.

Г-53 Бухгалтерський облік: навчальний посібник / Л. М. Янчева, Н. С. Акімова., О. В. Топоркова, Т. А. Наумова, Л. О. Кирильєва, Н. С. Герасимова, І. С. Коробкіна, М. О. Ільченко. – Х.: ХДУХТ, 2015. – 370 с.

У навчальному посібнику розглянуто як теоретичні основи, так і методологію бухгалтерського обліку як об'єкта організації за умов сучасного розвитку економіки. Значна увага приділена розгляду питань з організації обліку, вивченню техніки організації роботи облікового апарату на підприємствах, глибокому розумінню методів бухгалтерської роботи, враховуючи останні зміни, які відбулися в законодавстві, і призначений для фахівців нового покоління.

Посібник містить схеми, рисунки, таблиці, за допомогою яких легше сприймається й закріплюється наданий матеріал.

Посібник розрахований на студентів вищих навчальних закладів, спеціальностей напрямку підготовки 6.140101 "Готельно-ресторанна справа", а також використовуватись працівниками, які займаються обліком.

УДК 640.4 (075.8)

ББК 65.052

© Янчева Л. М., Акімова Н. С., Герасимова Н.С.,
Наумова Т. А., Топоркова О. В., Кирильєва Л. О.,
Коробкіна І. С., Ільченко М.О., 2015.

© Харківський державний університет
харчування та торгівлі, 2015

ЗМІСТ



<i>Вступ</i>	4
Модуль 1		5
<i>Тема 1.</i>	Господарський облік, його суть і характеристика	5
<i>Тема 2-3.</i>	Предмет і методи бухгалтерського обліку. Методичні прийоми бухгалтерського обліку та їх використання на підприємствах	22
<i>Тема 4.</i>	Бухгалтерський баланс	31
<i>Тема 5.</i>	Рахунки бухгалтерського обліку та подвійний запис ..	44
<i>Тема 6.</i>	Документація та інвентаризація	71
<i>Тема 7.</i>	Облікові регістри, техніка, форми та організація обліку на промислових підприємствах	85
Модуль 2.		111
<i>Тема 8.</i>	Облік основних засобів та нематеріальних активів	111
<i>Тема 9.</i>	Облік виробничих запасів	148
<i>Тема 10.</i>	Облік грошових коштів і дебіторської заборгованості	167
<i>Тема 11.</i>	Облік власного капіталу та зобов'язань	192
<i>Тема 12.</i>	Облік праці, її оплати та соціального страхування персоналу	233
<i>Тема 13-14.</i>	Облік доходів, витрат та фінансових результатів діяльності підприємства	260
<i>Тема 15.</i>	Фінансова звітність	296
Модуль 3		318
<i>Тема 16.</i>	Облік на підприємствах готельного бізнесу	318
Література	346

Вступ

В сучасних умовах господарювання система бухгалтерського обліку є невід'ємною складовою в управлінні будь-якого суб'єкта господарювання, оскільки виступає одним з головних джерел інформації про виробничу і фінансово-господарську діяльність підприємства, яка необхідна для прийняття та реалізації управлінських рішень. Враховуючи важливість бухгалтерського обліку, необхідно забезпечити його ефективне функціонування, що є можливим лише за належної його організації. Раціональна організація бухгалтерського обліку дозволяє удосконалювати документування господарських операцій і документообіг, обробку інформаційних даних, ефективно використовувати робочий час персоналу облікових служб, формувати оперативно і своєчасно достовірну інформацію для прийняття ефективних управлінських рішень.

Дисципліна "Бухгалтерський облік" розкриває основи бухгалтерського обліку, знання яких необхідне для подальшого вивчення фінансового та управлінського обліку, контролю і ревізії, аудиту, економічного аналізу.

Мета викладання дисципліни "Бухгалтерський облік" – забезпечення майбутніх спеціалістів високим рівнем необхідних знань з теоретичних та практичних основ бухгалтерського обліку, активізації мислення студентів й уміння самостійно розбиратися в основних питаннях бухгалтерського обліку.

Навчальний посібник передбачає аудиторне та самостійне опрацювання матеріалу студентами напряму підготовки 6.140101 "Готельно – ресторанна справа" всіх форм навчання.

Навчальний посібник розроблено у відповідності з програмою курсу дисципліни «Бухгалтерський облік», і містить систематизовані і розкриті у логічному порядку основні питання дисципліни, що сприяє ефективному використанню лекційного часу та процесу сприймання викладених положень, а посилання на літературні джерела дозволяють студентам самостійно отримати необхідні додаткові знання з кожної теми.

Питання для самоконтролю допоможуть перевірити ступінь засвоєння знань по темах і, при необхідності, повернутися до розгляду відповідних положень, а приклади – посприяють осмисленню та засвоєнню матеріалу.

Зазначене, дає можливість вивчити дисципліну «Бухгалтерський облік», розглянути значний обсяг матеріалу, скоротивши витрати навчального часу, охопити найбільш важливі та визначні моменти організації і методології бухгалтерського обліку на підприємствах.

МОДУЛЬ 1

ТЕМА 1: ГОСПОДАРСЬКИЙ ОБЛІК, ЙОГО СУТЬ І ХАРАКТЕРИСТИКА (2 год.)

Лекція 1

Цільова спрямованість: засвоїти суть господарського обліку, його види; усвідомити зміст і значення вимірників в обліку; вивчити принципи бухгалтерського обліку.

Питання для розгляду

1. Еволюція бухгалтерського обліку. Поняття, мета та значення господарського обліку.
2. Види господарського обліку та їх характеристика.
3. Мета, завдання та функції бухгалтерського обліку. Вимірники в обліку.
4. Принципи бухгалтерського обліку та вимоги до його ведення.

1. Еволюція бухгалтерського обліку. Поняття, мета та значення господарського обліку.

Знання історії обліку важливе для розуміння його сучасного стану і оцінки можливих напрямків розвитку.

Важко назвати точну дату виникнення господарського обліку. Зрозуміло, що людство вже з давніх-давен користувалося певними методами обліку та контролю. Страх людей перед стихіями природи змушував їх уже тоді створювати необхідні запаси їжі, знаряддя для полювання та обробки добутих продуктів, а отже, якось обліковувати це все. Ясна річ, що облік за первіснообщинного ладу був дуже примітивним: якісь зарубки на паличках, вузлики, схематичні позначки на дощечках, пергаменті, папірусі тощо. До того ж, користуючись сучасною термінологією, можна сказати, що ці дані мали суто оперативний, а часто і випадковий характер. Тільки з появою держави, розвитком писемності, відкриттям перших правил арифметики облік стає системою.

В літературі виділяють наступні основні періоди становлення та розвитку господарського обліку (рис. 1.1).

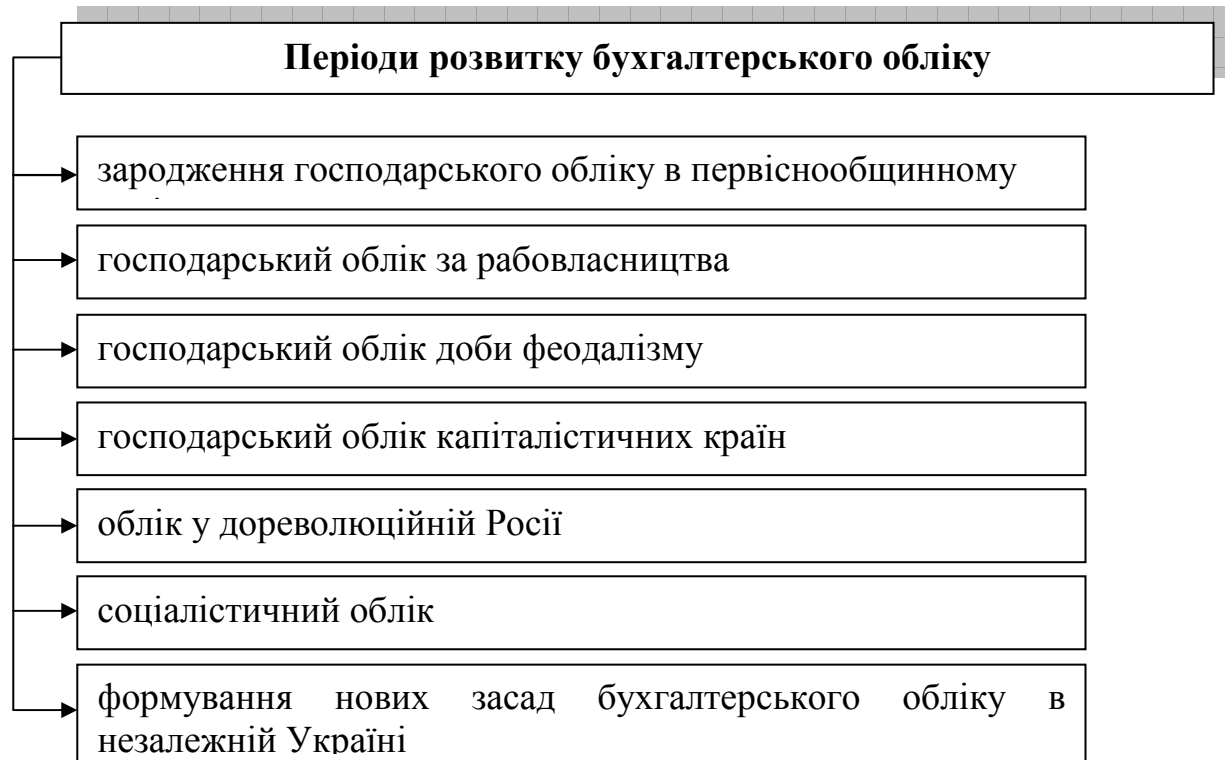


Рис. 1.1 - Періоди розвитку господарського обліку

Історичні пам'ятки залишили нам відомості, які дозволяють говорити про наявність та характер господарського обліку в різних країнах Стародавнього світу (табл. 1.1).

Таблиця 1.1.

<i>Період</i>	<i>Країна</i>	<i>Характеристика</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
3400-2980 рр. до н.е.	Стародавній Єгипет	Облік рухомого і нерухомого майна та видачі срібла, хліба. Вівся щодня на звитках папірусу
	Вавілонія	Факти господарської діяльності оформлялися виправдувальними документами (глиняні цеглинки-таблички), які були підставою для обліку не тільки майна, а й виконаних робіт, розрахунків за них
522-486 рр. до н.е.	Персія	Облік вели писарі, а достовірність записів перевіряли незалежні контролери. Оплата виконаних робіт здійснювалася частково грішми, частково натурою. Працівник одержував вимогу-наряд у конторі й подавав його казначею, який записував

Продовження таблиці 1.1.

1	2	3
		документ у платіжну відомість і робив позначку про видачу грошей. За вимогою-нарядом видавали також продукти.
	Стародавня Греція	Облік набуває правового характеру: було закріплено матеріальну відповідальність конкретних осіб за одержані цінності; підзвітних осіб вибирали тільки із заможних людей, які могли внести велику заставу. Нестачу покривали із застави або майна матеріально відповідальної особи, а якщо її було кваліфіковано як розтрату, то стягували в десятикратному розмірі. Облік вівся на вибілених гіпсом дощечках, глиняних черепках, інколи на папірусі. Греція – держава першого рахункового прибору – аббака. В Афінах існувала палата мір і ваг.
	Середньовіччя	Формується дві основні парадигми обліку — камеральна і проста бухгалтерія. Перша виходила з того, що основним об'єктом обліку є каса й очікувані надходження, а також виплати з неї. Таким чином, тут доходи і витрати були відомі. Друга пропонувала облік майна, включаючи касу, а доходи і витрати визначав обліковець. Удосконалюється форма обліку — виникає подвійна бухгалтерія
XIII ст.	Іспанія	Перша країна, яка стала на шлях державної регламентації обліку (закон про введення облікових реєстрів (книг)).
	Німеччина	Ідея обліку зводилась не до виявлення фінансових результатів, а до розкриття внутрішніх розрахунків з матеріально відповідальними особами-факторами

Цікаво!

Лука Пачолі (1445-1515) — трактат "*Про рахунки і записи*" (1494 р.) - перша публікація на облікову тему, яка розкриває зміст бухгалтерських записів, а їх пояснення є доцільними та актуальними і для наших днів, хоча й були викладені більше 500 років тому. Складався з 36 невеликих за обсягом розділів і поділявся на дві частини. Першу з них автор назвав "інвентарем", а другу — "диспозицією". В останній докладно описуються три найголовніші купецькі книги, які є основними реєстрами "венеціанського" способу рахівництва. "Безпосередньо після інвентарю пояснюю, — зазначається у трактаті, — що для легкості та зручності потрібні три книги: одна називається Меморіалом, друга — Журналом, а третя — Зошитом". (Зошит з другої половини XVI ст. стали називати Головною книгою.)

Господарська діяльність підприємства охоплена господарським обліком.

Підкреслюючи значення обліку в управлінні господарською діяльністю, німецький вчений-економіст І.Ф. Шерр ще наприкінці XIX сторіччя визначав, що облік є непогрішним суддею минулого, необхідним керівником сучасного і надійним консультантом майбутнього кожного підприємства.

Господарський облік — це кількісне відображення і якісна характеристика господарської діяльності з метою виявлення відхилень у реалізації планів виробничо-господарської діяльності підприємства та їхнього усунення.

Господарський облік здійснюють як фізичні, так і юридичні особи.

Метою господарського обліку є адекватне відображення фактів господарської діяльності, надання повної і правдивої інформації для прийняття рішень.

Зміст господарського обліку пізнають через його *стадії (етапи)* (рис. 1.2):

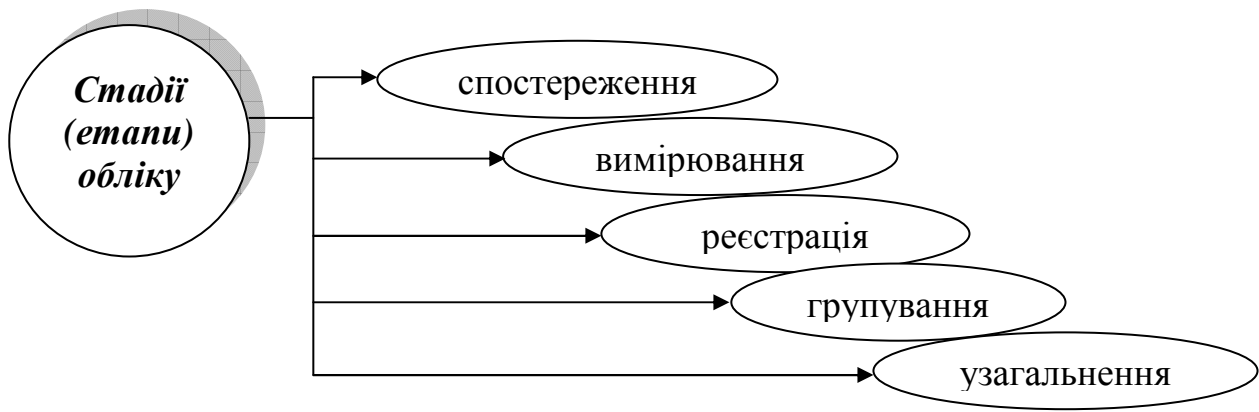


Рис. 1.2 - Стадії (етапи) бухгалтерського обліку

2. Види господарського обліку та їх характеристика

Господарський облік являє собою комплекс даних (інформації) про здійснення певної діяльності, тобто є інформаційною системою, повнота якої забезпечується трьома нерозривно пов'язаними видами обліку: оперативним, статистичним, бухгалтерським (рис. 1.3).

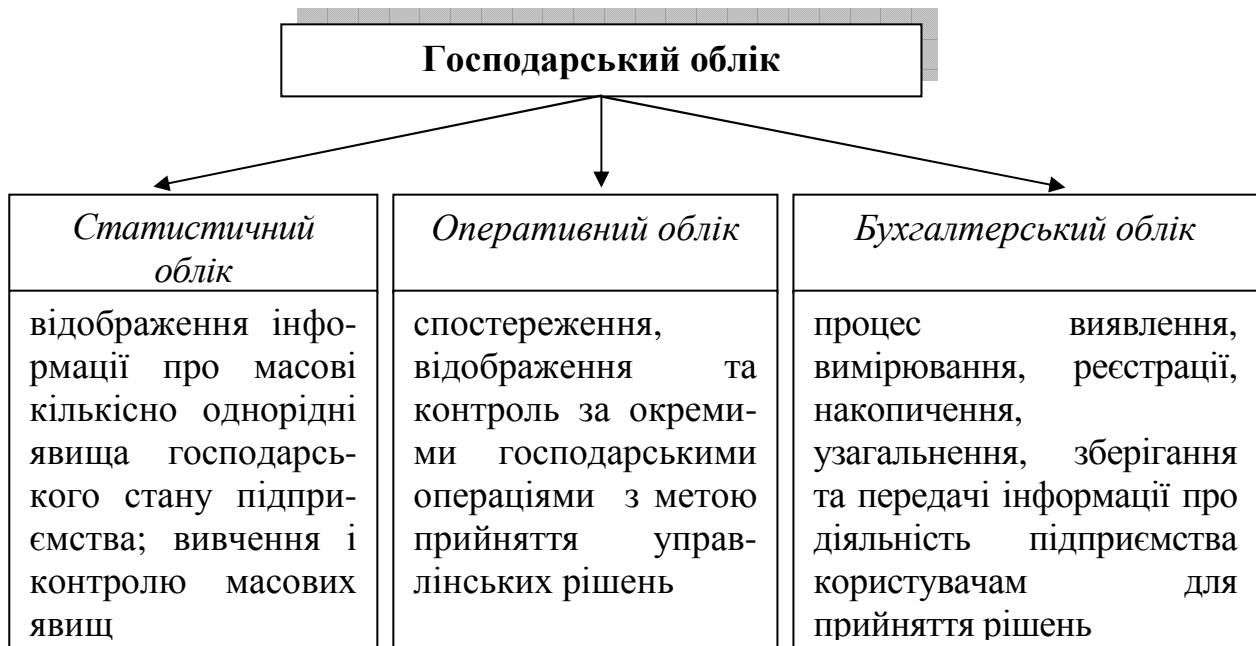


Рис. 1.3 - Види господарського обліку

Так, *оперативний облік* передбачає можливість швидко зібрати та передати необхідну на даний час інформацію керівництву, за допомогою телефону, у письмовій або усній формі, у зв'язку з чим абсолютної точності не передбачає.

Статистичний облік використовується для вивчення державними органами як законодавчої, так і виконавчої влади: динаміки заробітної

плати, продуктивності праці, рентабельності виробництва тощо як в окремих галузях економіки, так і в країні в цілому.

Бухгалтерський облік є основним видом обліку, який застосовує особливі, тільки йому властиві способи опрацювання облікової інформації – рахунки, подвійний запис операцій на рахунках, балансові узагальнення тощо.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» бухгалтерський облік поділяється на: фінансовий та управлінський (рис. 1.3)

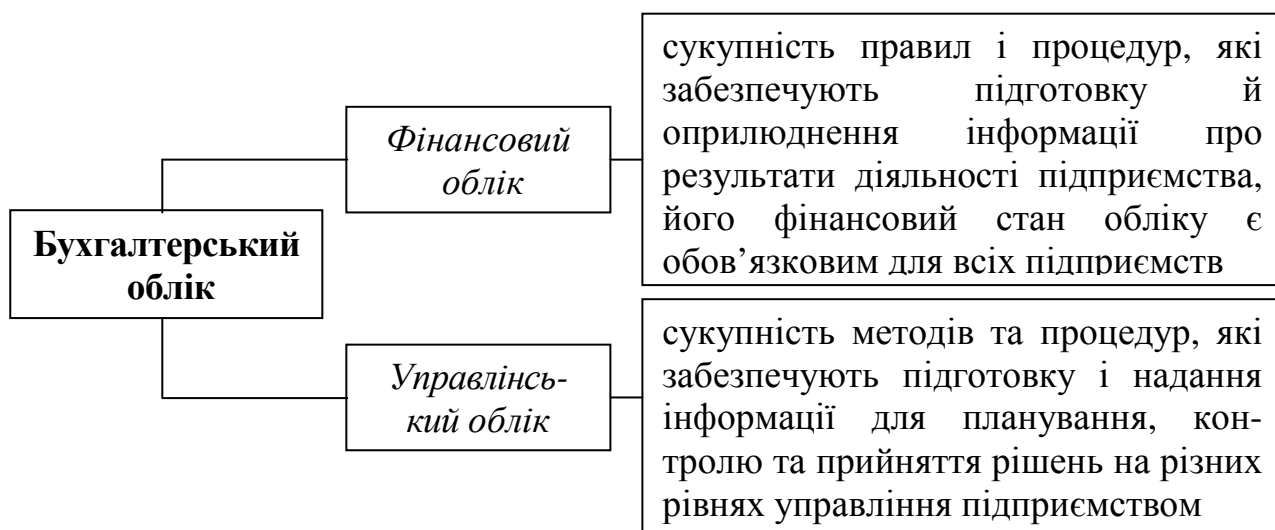


Рис. 1.4 - Види бухгалтерського обліку

Фінансовий облік є обов'язковим та однаковим для всіх суб'єктів господарювання, носить відкритий характер, чітко регламентується державою.

Управлінський облік не є обов'язковим для ведення. Рішення про його організацію, правила ведення – приймає керівництво. Інформація становить комерційну таємницю. В Україні цей вид обліку ведеться переважно великими виробничими підприємствами.

Порівняння фінансового й управлінського обліку, у розрізі притаманних їм ознак, наведено в табл. 1.2.

Порівняльна характеристика фінансового і управлінського обліку

<i>Ознака</i>	<i>Фінансовий облік</i>	<i>Управлінський облік</i>
Головні користувачі інформації	Менеджери підприємств і зовнішні користувачі	Менеджери різних рівнів підприємства
Регламентація	Нормативні акти	Жодної регламентації
Використання вимірників	Єдиний грошовий вимірник	Різні вимірники, в т.ч. якісні показники
Об'єкт аналізу	Підприємство в цілому	Структурні підрозділи
Періодичність складання	Регулярно (квартал, рік)	Звітний інтервал (оперативна інформація)
Ціль	Оцінка минулого	Прогноз на майбутнє
Групування затрат	За елементами затрат	За статтями калькуляції
Відкритість даних	Більшість даних доступні всім	Комерційна таємниця
Обов'язковість ведення	Обов'язково	Необов'язково

Фінансовий та управлінський облік виконують наступні функції (рис.1.5)

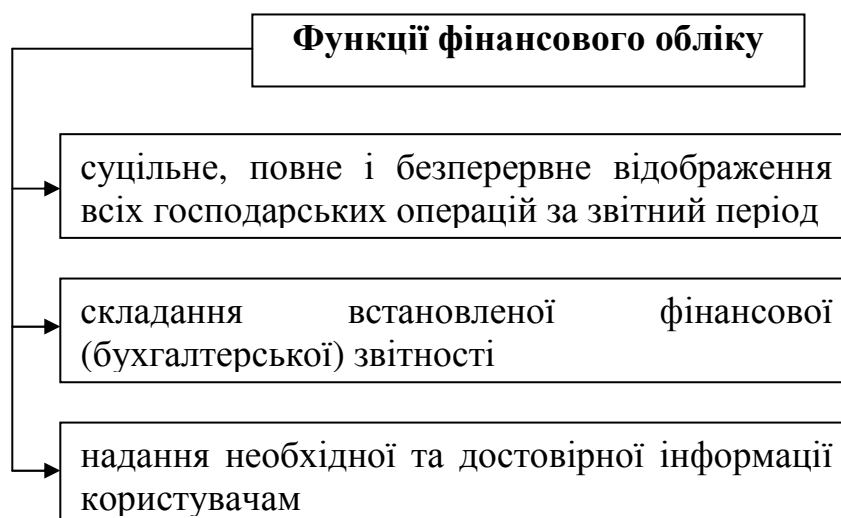


Рис. 1.5 - Функції фінансового обліку

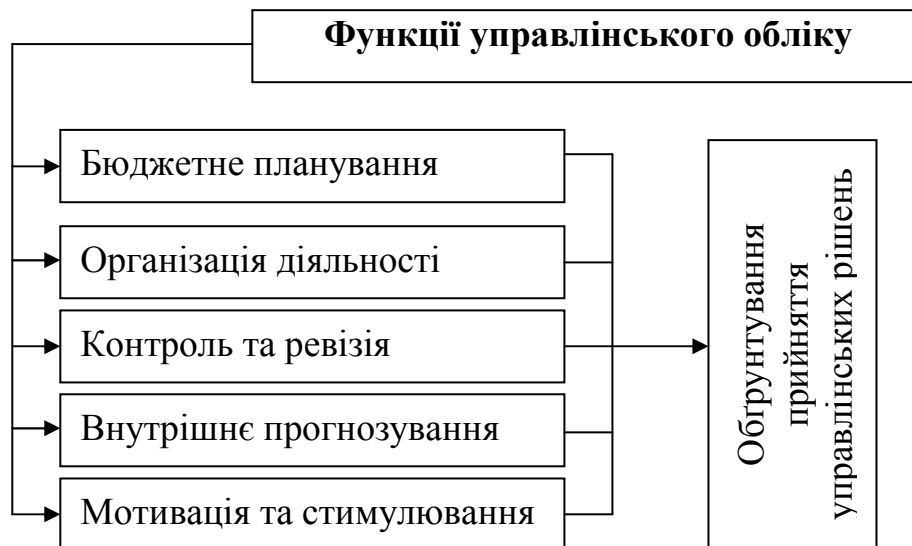


Рис. 1.6 - Функції управлінського обліку

3. Мета, завдання та функції бухгалтерського обліку. Вимірники в обліку

Метою бухгалтерського обліку є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан і діяльність підприємства.

З розвитком економіки, в умовах ринкових відносин значно розширилась кількість користувачів бухгалтерської інформації. Ними є не тільки працівники управління, безпосередньо пов'язані з підприємництвом, а й зовнішні користувачі (банки – при вирішенні надання кредитів; постачальники – при укладанні договорів на поставку товарів, інвестори, акціонери – яких цікавить рентабельність підприємства й можливість одержання доходу) (рис. 1.7).

Інформація бухгалтерського обліку використовується як зовнішніми так і внутрішніми користувачами (табл. 1.3):

Таблиця 1.3

Інтереси різних користувачів

<i>Користувачі</i>	<i>Інтереси користувачів</i>
1	2
Власники	Окупність вкладень, зростання прибутку підприємства
Працівники	Зацікавлені в інформації щодо стабільності та прибутковості роботодавців, здатності підприємства забезпечувати оплату праці, охорона праці

Продовження таблиці 1.3

1	2
Позикодавці (кредитори)	Зацікавлені в інформації, яка дає змогу вивчати, чи будуть їхні позики та проценти з суми позик сплачені своєчасно (упевненість у погашенні, захист на випадок неплатежів)
Постачальники і підрядники	Зацікавлені в інформації, яка дає змогу визначити, чи будуть вчасно сплачені заборговані їм суми
Покупці	Інтерес до інформації щодо безперервності діяльності підприємства, особливо у випадках, коли вони мають дострокові угоди або залежать від підприємства
Держава	Своєчасність і повнота сплати податків; статистичні показники



Рис. 1.7 - Користувачі бухгалтерської інформації

Відіграючи важливу роль у забезпеченні інтересів різних суб'єктів бізнесу бухгалтерський облік виконує функції (табл. 1.4):

Функції бухгалтерського обліку

Функція	Характеристика
Інформаційна	полягає в забезпеченні інформації про фінансовий стан і діяльність підприємства для потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів
Контрольна	полягає в необхідності здійснення методами бухгалтерського обліку контролю збереження та ефективного використання ресурсів, виконання планових завдань, дотримання чинного законодавства й умов угод і контрактів
Аналітична	полягає в здійсненні на основі первинних та зведених даних економічного аналізу наявності, стану і руху ресурсів та результатів діяльності підприємства із широким застосуванням економіко-статистичних методів і моделювання
Оціночна	полягає у вимірі та оцінці ресурсів, визначенні вартості й собівартості виробленої продукції, розрахунку результату діяльності підприємства, його рентабельності. Оцінка є результатом вимірювання й ідентифікації об'єктів обліку
Слідотворююча	Надає можливість через документи, в ретроспективному порядку, виявляти сліди правопорушень через декілька років, встановлювати зловживання та винних осіб в розкраданні чи втраті майна власників

Бухгалтерський облік має на меті забезпечити управлінський апарат, відповідні служби і фахівців необхідними достовірними даними про господарські процеси та фінансовий стан підприємства, тим самим виконуючі свої основні завдання (рис. 1.8).

При цьому, для виконання поставлених перед обліком завдань він повинен відповідати низці вимог (рис. 1.9).

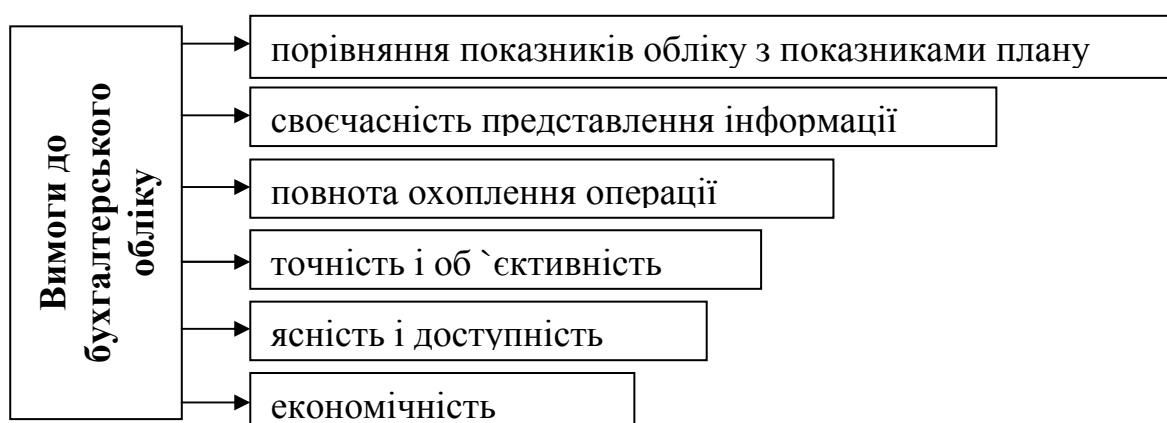


Рис. 1.9 – Вимоги до бухгалтерського обліку

Порівняння показників обліку з показниками плану необхідне для порівняння результатів діяльності з витраченими ресурсами. Така порівнянність ґрунтується на єдиних методологічних засадах побудови планових і фактичних показників.

Своєчасність представлення інформації полягає в забезпеченні підприємств своєчасною інформацією, необхідною для прийняття ефективних рішень, розробки конкретних заходів, оперативного керівництва.

Вимога повноти означає, що облік має охоплювати всі сторони господарської діяльності, забезпечуючи необхідну інформацію для контролю й оперативного управління, але без надмірної деталізації показників.

Точність і об'єктивність обліку означають, що всі облікові дані мають бути правильними і відображати справжній стан і результати діяльності, тобто відображати як досягнення, так і недоліки в роботі підприємства.

Ясність і доступність обліку означають, що показники обліку мають бути простими і зрозумілими, чітко характеризувати усі аспекти діяльності підприємства, бути доступними для широкого загалу працівників і акціонерів підприємства, громадськості.

Економічність обліку означає, що облік має здійснюватися при мінімальних витратах. Його досягають раціональною організацією обліку, використанням сучасної обчислювальної техніки, яка приводить до економії матеріальних і трудових ресурсів.

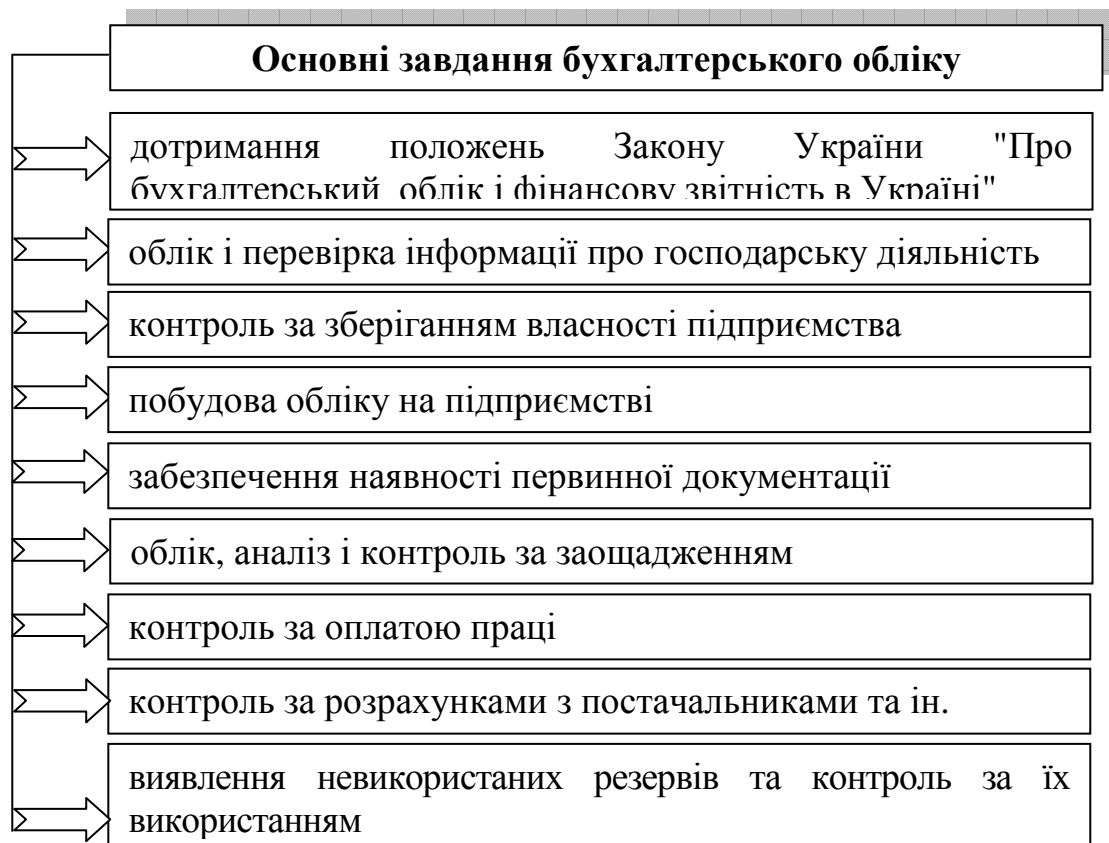


Рис. 1.8 - Завдання бухгалтерського обліку

Розвиток бухгалтерського фінансового обліку в державі значною мірою обумовлений його нормативно-правовим забезпеченням (рис. 1.10).

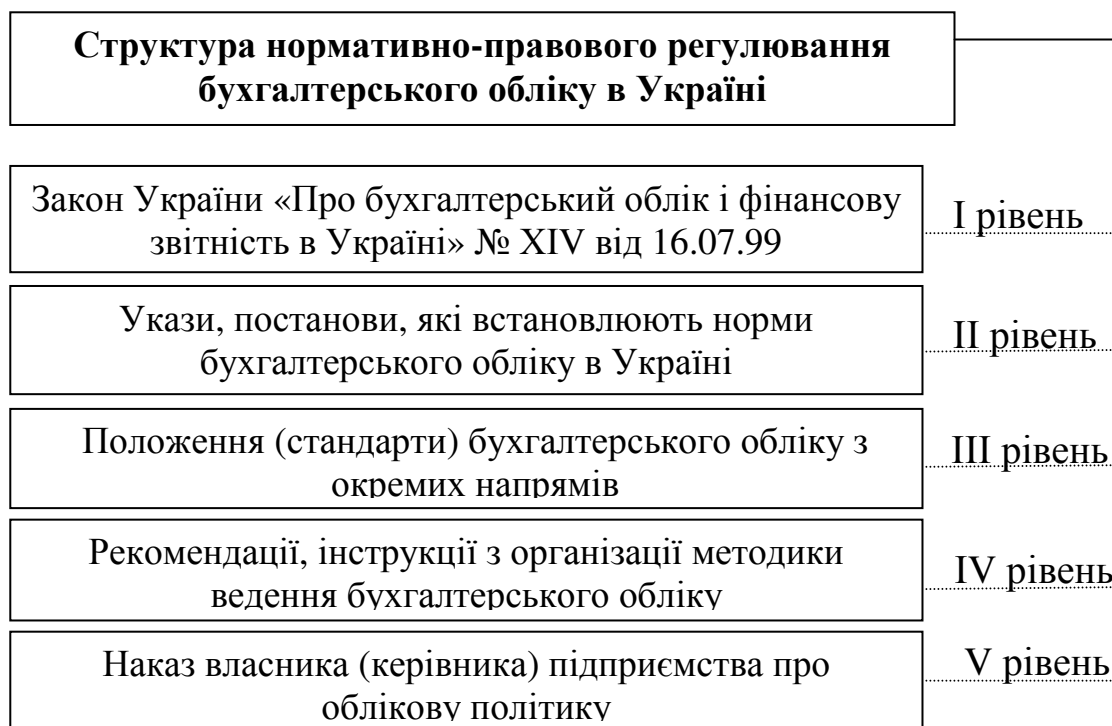


Рис. 1.10 – Законодавче і нормативне забезпечення бухгалтерського обліку в Україні

Термін «облікова політика» підприємства вперше з'явився і був офіційно закріплений в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV.

Облікова політика - сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності

Для відображення господарських засобів і процесів, їх кількісних і якісних характеристик в обліку застосовують вимірники.

Вимірники у бухгалтерському обліку – це одиниця виміру об'єктів обліку, яка використовується для їх загальної ідентифікації

У бухгалтерському обліку використовують натуральні, трудові і грошові вимірники (рис. 1.11).



Рис. 1.11 – Вимірники в обліку

Слід зазначити, що різні вимірники, які використовуються в обліку, тісно пов'язані одним з одним і в окремих випадках застосовуються разом, що забезпечує правильну характеристику облікових об'єктів.

4. Принципи бухгалтерського обліку та вимоги до його ведення

Принцип бухгалтерському обліку – це правило, яким слід керуватися при веденні бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності

Відповідно до ст. 4 Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” бухгалтерський облік та фінансова звітність базуються на таких основних принципах (табл. 1.5):

- обачність;
- повне висвітлення;
- автономність;
- послідовність;
- безперервність;
- нарахування і відповідність доходів і витрат;
- превалювання сутності над формою;
- історична (фактична) собівартість;
- єдиний грошовий вимірник;
- періодичність.

Функціонування облікової системи за такими принципами дає можливість забезпечити кінцеву мету бухгалтерського обліку – надання повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан і діяльність підприємства користувачам для прийняття рішень.

Таблиця 1.5

Принципи бухгалтерського обліку

<i>№п/п</i>	<i>Принципи</i>	<i>Характеристика</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1	<i>обачність</i>	застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства
2	<i>повне висвітлення</i>	фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі
3	<i>автономність</i>	кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства
4	<i>послідовність</i>	постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у звітності
5	<i>безперервність</i>	оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі
6	<i>нарахування і відповідність доходів і витрат</i>	для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів
7	<i>превалювання над формою</i>	операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми

Продовження таблиці 1.5

1	2	3
8	<i>історична (фактична) собівартість</i>	пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання
9	<i>єдиний грошовий вимірник</i>	вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці
10	<i>періодичність</i>	можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності

Принцип автономності підприємства означає, що суб'єкт господарювання:

- веде облік власної діяльності автономно, незалежно від засновників (власників капіталу);
- відповідно до національного законодавства складає бухгалтерську (фінансову) звітність;
- визначає результати господарювання;
- несе майнову та правову відповідальність перед контрагентами;
- сплачує податки;
- здійснює розрахунки з працівниками за виконані роботи;
- здійснює розрахунки з дебіторами, кредиторами, банками, інвесторами.

Принцип безперервності діяльності означає, що підприємство відповідно до його установчих документів має намір здійснювати господарську діяльність безперервно й постійно, відображаючи її в системі бухгалтерського обліку.

Згідно з цим принципом господарські засоби відображаються в обліку й балансі за ціною їх фактичного придбання чи власного виробництва, а не за ринковою ціною на момент.

Принцип періодичності означає поділ безперервної господарської діяльності підприємства на звітні періоди (наприклад: місяць, квартал). Для виявлення результатів цієї діяльності за певні проміжки (періоди) часу.

Принцип історичної (фактичної) собівартості означає що сировина, матеріали, засоби праці, вироблена продукція відображаються у бухгалтерському обліку за вартістю їх придбання або виробництва, тобто за фактичними витратами.

Принцип нарахування і відповідності доходів і витрат означає що витрати і доходи відображаються в обліку є тому періоді, у якому вони були нараховані (тобто відбулися), незалежно від того, коли фактично отримано кошти від покупця.

Принцип повного висвітлення (доказовості) означає що результати господарювання та використання власного і залученого капіталу ґрунтуються на застосуванні суцільного документування всіх господарських операцій на підприємстві. При цьому первинні документи, в яких зафіксовано факт здійснення господарської операції відповідно до нормативно-правових актів, повинні мати обов'язкові реквізити, які підтверджують їх юридичну доказовість.

Принцип послідовності означає застосування в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності протягом тривалого часу (як правило, звітного року) обраних методів визначення доходів:

- нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів;

- зношування МШП;

- створення резервів;

- обліку та калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг, тощо)

Принцип обачності (обережності, консерватизму) означає, що витрати й доходи повинні відображатись у бухгалтерському обліку на основі достовірно обґрунтованих первинною документацією господарських операцій. Обачність і обережність мають на меті запобігання збільшенню витрат виробництва:

- від можливих втрат у господарюванні від стихійного лиха;

- від виробничих аварій та інших негативних явищ;

- завдяки створенню страхових резервних фондів

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

Принцип єдиного грошового вимірника полягає у відображенні господарських операцій в єдиному грошовому вираженні (гривні) з метою їх: узагальнення; групування; порівняння з нормативними показниками за суміжні звітні періоди.

Питання для самоконтролю:

1. Що таке господарський облік ? Для чого він призначений.
2. Кого вважають основоположником бухгалтерського обліку?
3. Які існують види господарського обліку ?
4. Для чого організують управлінський облік?
5. Хто є користувачем облікової інформації?
6. Які кількісні вимірники застосовують у бухгалтерському обліку?
7. Нормативно-правовий документ, який регламентує ведення в Україні бухгалтерського обліку та його характеристика.
8. Що є метою та основним завданням бухгалтерського обліку?
9. Які функції виконує бухгалтерський облік ?
10. Які існують основні принципи бухгалтерського обліку?

 ***Рекомендована література: 2, 6, 7, 12, 18, 41, 59, 62.***

Тема 2-3. ПРЕДМЕТ І МЕТОДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ. МЕТОДИЧНІ ПРИЙОМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЇХ ВИКОРИСТАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВАХ (2 год.)

Лекція 1

Цільова спрямованість: усвідомити, що варто розуміти під об'єктом обліку, засвоїти класифікацію об'єктів бухгалтерського обліку; вивчити предмет і метод бухгалтерського обліку.

Питання для розгляду

1. Предмет, об'єкти та суб'єкти бухгалтерського обліку
2. Класифікація об'єктів бухгалтерського обліку за складом та розміщенням.
3. Класифікація об'єктів бухгалтерського обліку за джерелами утворення.
4. Елементи методу бухгалтерського обліку.

1. Предмет, об'єкти та суб'єкти бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік, як і будь-яка інша економічна наука, має свої предмет, об'єкти та суб'єкти (рис.2.1).

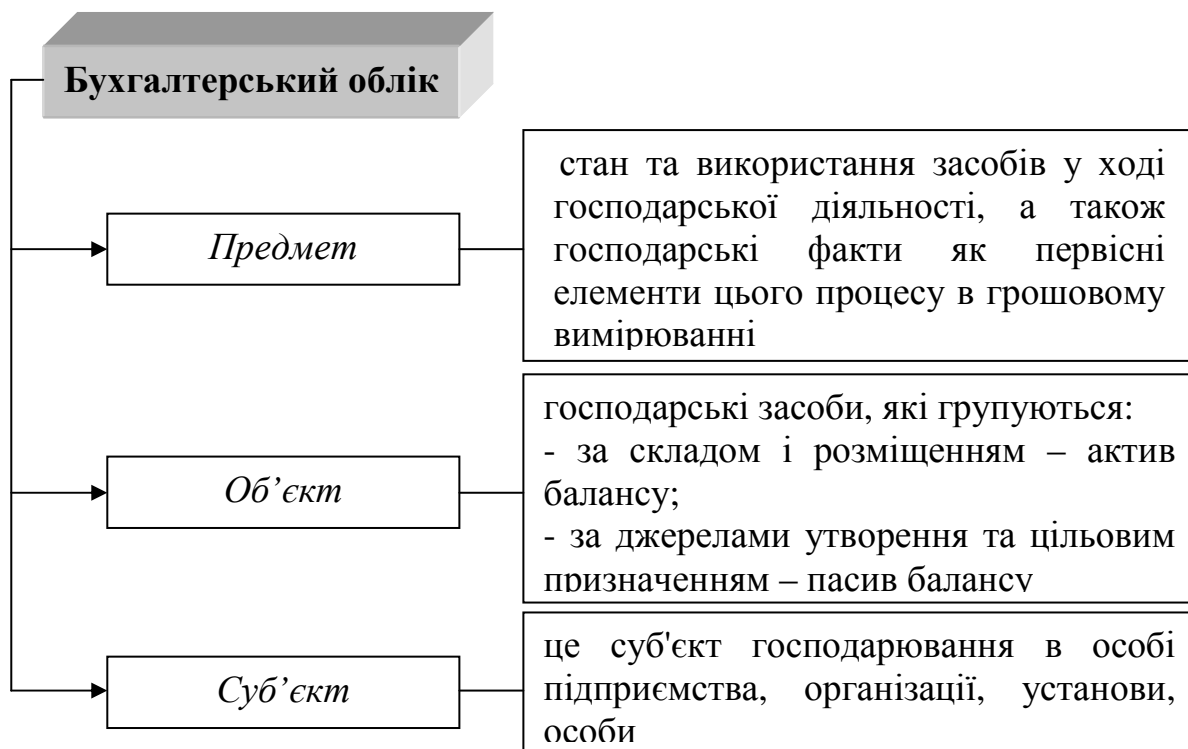


Рис. 2.1. Предмет та об'єкт бухгалтерського обліку

Об'єкти предмета бухгалтерського обліку зображено на рис. 2.2.

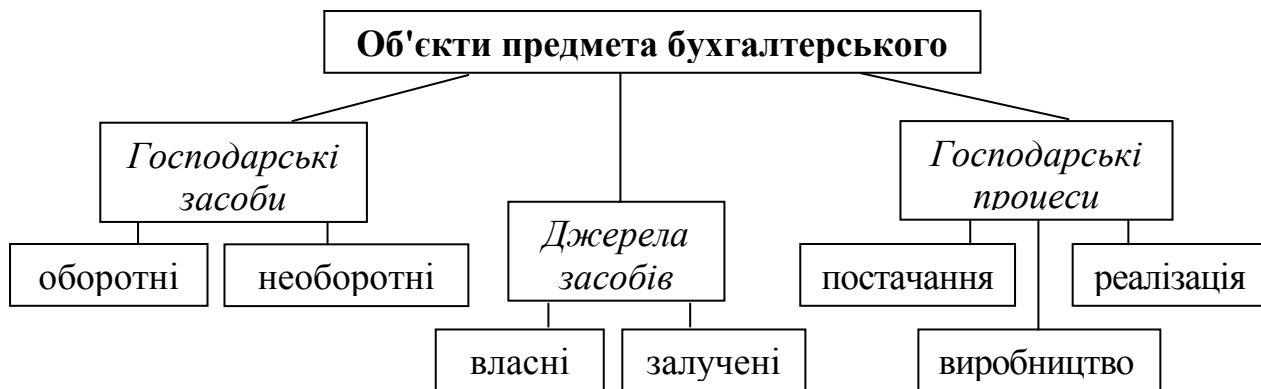


Рис. 2.2. Об'єкти бухгалтерського обліку

2. Класифікація об'єктів бухгалтерського обліку за складом та розміщенням

Для виконання поставлених завдань підприємство повинно мати необхідне майно, тобто господарські засоби, які надходять за рахунок певних джерел, яке у вартісному вираженні прийнято називати активами.

Активи (від лат. *activus* — діяльний, активний) — це ресурси, отримані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до збільшення економічних вигід у майбутньому.

Активи (господарські засоби) підприємства класифікуються за наступними ознаками (рис. 2.3, рис. 2,4):

Необоротні активи — це сукупність майнових цінностей, які багаторазово беруть участь у процесі господарської діяльності підприємства. Як правило, до них належать засоби тривалістю використання більше одного року.

Необоротні активи включають: матеріальні та нематеріальні активи.

Матеріальні активи — це засоби підприємства, які мають матеріально-речову форму. До групи матеріальних активів підприємства включають: основні засоби, незавершені капітальні вкладення, довгострокові фінансові інвестиції.

Основні засоби — це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва чи поставки товарів, надання послуг, здачі в оренду іншим особам чи для виконання адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких більше одного року.

Довгострокові фінансові інвестиції — це інвестиції, які здійснюються на період більше одного року, а також усі інвестиції, які можуть бути реалізовані у будь-який момент.

Нематеріальні активи — це об'єкти довгострокового вкладення (більше року), що мають вартісну оцінку, але не є речовими цінностями (права користування природними ресурсами, майном, права на знаки для товарів, об'єкти промислової власності, авторські права, гудвіл).

Оборотні активи — це сукупність майнових цінностей, які обслуговують поточну господарську діяльність підприємства і повністю споживаються протягом одного операційного циклу (грошові засоби, товари, поточні фінансові інвестиції, дебіторська заборгованість тощо).

Грошові засоби – кошти на рахунках в банку та в касі підприємства.

Товари - це будь-які об'єкти, призначені для продажу.

Дебіторська заборгованість – це сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату.

Поточні фінансові інвестиції – це інвестиції на строк, який не перевищує один рік, і можуть бути реалізовані у будь-який момент (крім інвестицій, які є еквівалентом грошових засобів).

Незавершене виробництво – це продукція (роботи, послуги), що не пройшла всіх стадій (фаз, переділів) виробництва, передбачених технологічним процесом, а також вироби, які не укомплектовані та не пройшли випробувань і технічного приймання.

Готова продукція – це продукція обробка якої завершена, вона укомплектована, відповідає встановленим стандартам, прийнята ВТК і здана на склад чи передана замовнику.



Рис. 2.3. – Класифікація господарських засобів за їх видами та розміщенням

Таким чином, всебічна інформація про активи, представлені в класифікації, є важливим об'єктом бухгалтерського обліку й економічного аналізу, оскільки показує, куди і в що було вкладено кошти підприємства.

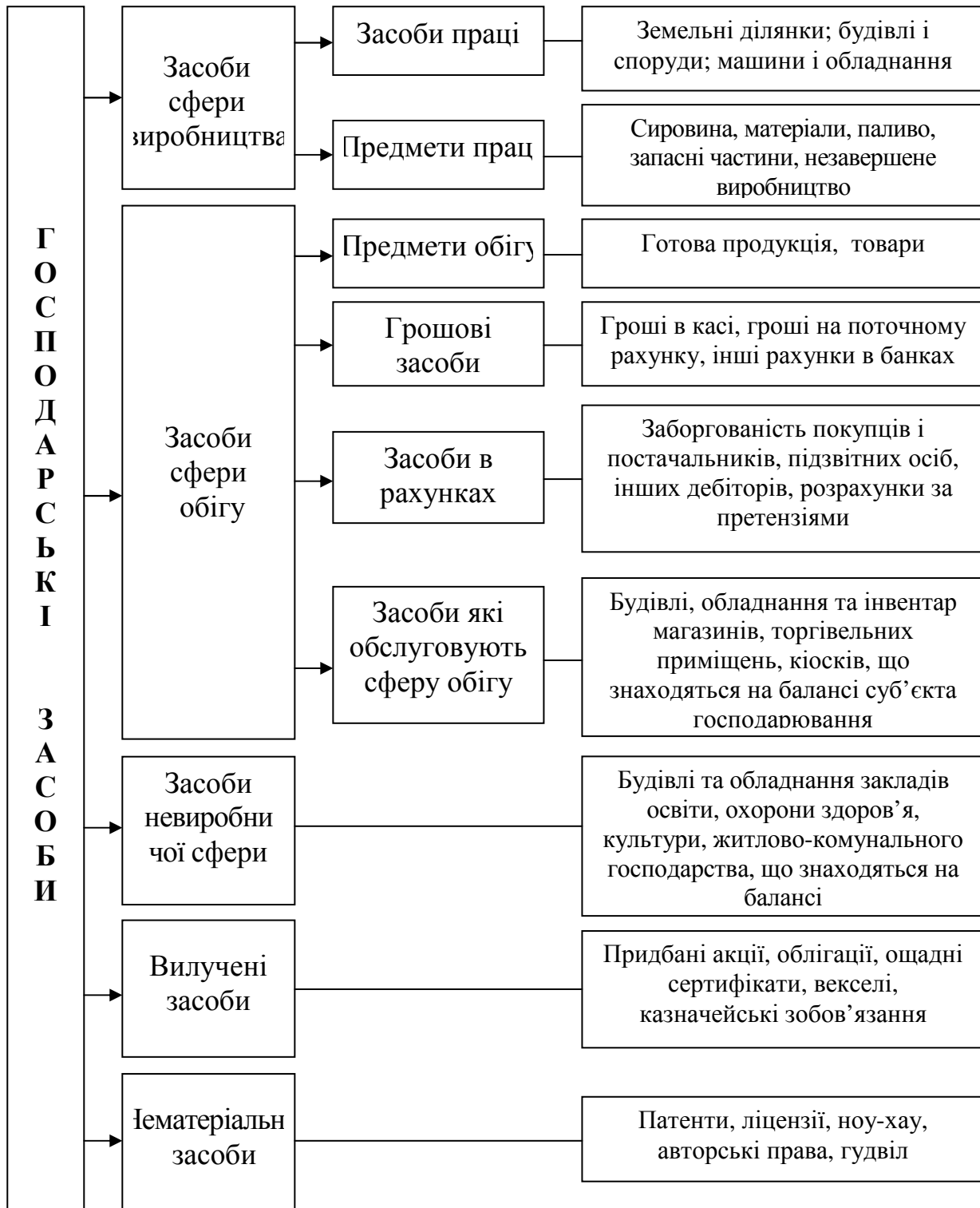


Рис. 2.4. – Класифікація господарських засобів за їх видами та розміщенням

3. Класифікація об'єктів бухгалтерського обліку за джерелами утворення

Джерела утворення господарських засобів підприємства дають відповідь на запитання, за рахунок чого були сформовані господарські засоби.

Класифікація джерел утворення господарських засобів представлена на рис. 2.5.

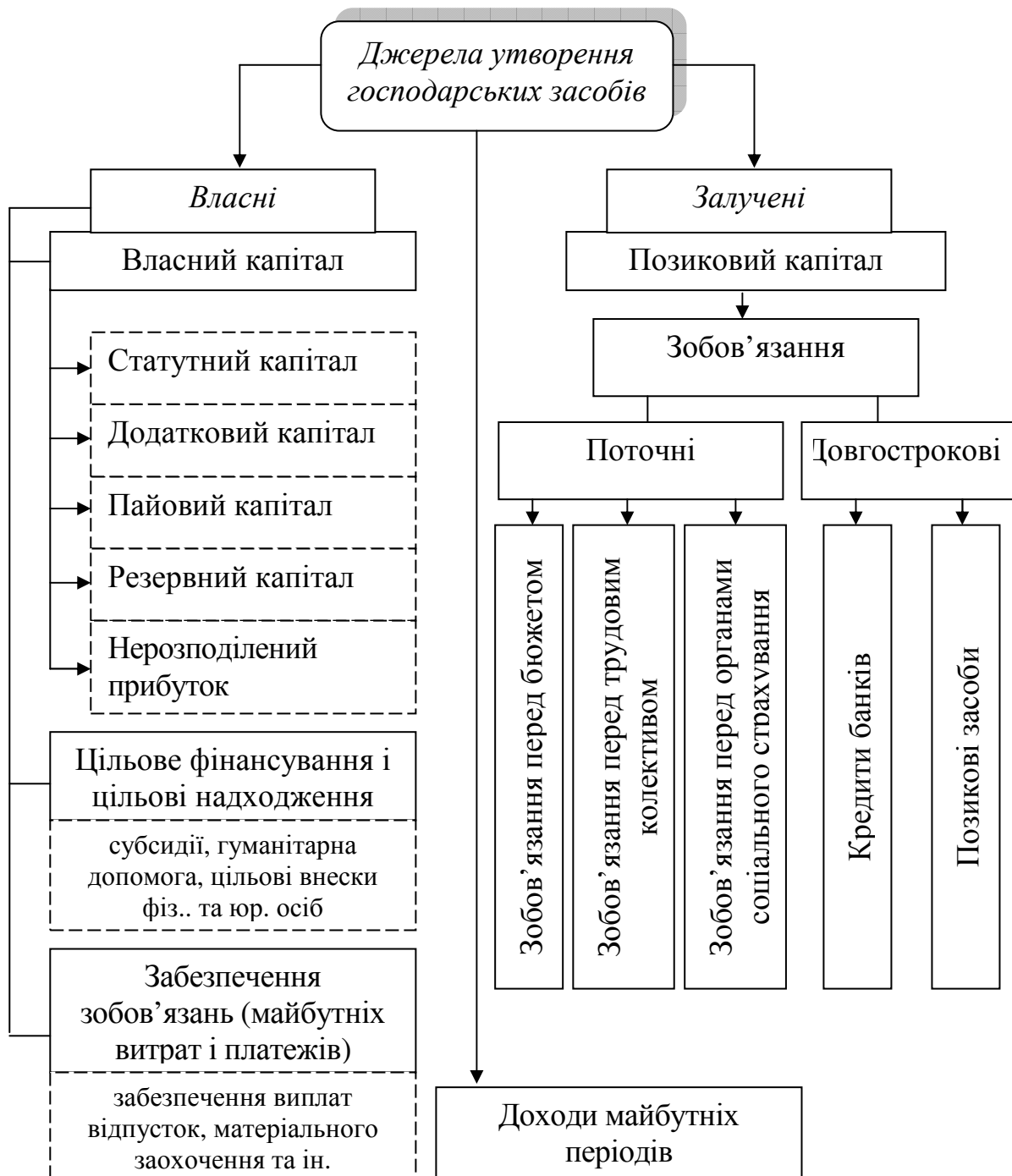


Рис. 2.5. – Структура засобів господарювання за джерелами їх утворення

Власні джерела підприємства визначається вартістю його майна (власний капітал) — тобто чистими активами, що обчислюються як різниця між вартістю майна (активів) і залучених коштів.

До власних джерел підприємства належать: статутний капітал, пайовий та додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток підприємства, забезпечення та цільове фінансування.

Статутний капітал формується за рахунок сукупності вкладів засновників (власників) у майно підприємства для забезпечення його діяльності в розмірах, визначених установчими документами (статутом). Розмір статутного капіталу може змінюватися лише за рішенням засновників (акціонерів) за рахунок додаткових вкладень засновників або за рахунок частини прибутку підприємства.

Резервний капітал є джерелом коштів, призначених для покриття передбачуваних у майбутньому можливих видатків, резервів на списання прострочених боргів, гарантійних зобов'язань, збитків тощо.

Пайовий капітал утворюється за рахунок пайових внесків членів спілок та інших підприємств (колективного сільськогосподарського підприємства, споживчого товариства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки тощо), що передбачені установчими документами, для здійснення фінансово-господарської діяльності.

Додатковий капітал формується за рахунок емісійного доходу, дооцінки активів, безоплатно одержаного майна тощо.

Нерозподілений прибуток – сума чистого прибутку, яка залишилася в обороті підприємства після сплати податків до бюджету та інших обов'язкових платежів і розподілу прибутку між власниками (учасниками) підприємства. Прибуток підприємства є безпосереднім джерелом поповнення господарських засобів і відповідних резервів. У бухгалтерському обліку відображають не тільки формування прибутку, а й розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів), виплати за облігаціями, відрахування в резервний капітал.

Фінансування є джерелом коштів за рахунок державного бюджету та інших фізичних і юридичних осіб. Фінансування діяльності підприємства з державного бюджету називають бюджетним фінансуванням. Якщо кошти підприємству з тією чи іншою спеціальною метою (науково-дослідні роботи, підготовка кадрів, соціальні потреби) надає організація, установа чи спонсор, то таке фінансування називають цільовим.

Забезпечення – це так звані резерви для відшкодування майбутніх витрат, збитків, зобов'язань, величина яких є невизначеною.

До *залучених джерел* формування господарських засобів належать ті, що тимчасово надаються в користування підприємству, а потім повертаються їх власникам на узгоджених між ними і підприємством

умовах. Позикові кошти є зобов'язаннями підприємства, які мають короткостроковий або довгостроковий характер.

Зобов'язання — це заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій, погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Поточні зобов'язання - зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом 12 місяців, починаючи з дати балансу.

Довгострокові зобов'язання - всі зобов'язання, які не є поточними зобов'язаннями.

Доходи майбутніх періодів – джерело коштів, одержаних підприємством в поточному або попередніх звітних періодах, але належить до доходів наступних звітних періодів (одержана в рахунок майбутніх періодів орендна плата від орендарів тощо). Вони підлягають зарахуванню до доходів того звітного періоду, до якого належать.

4. Елементи методу бухгалтерського обліку

Метод бухгалтерського обліку – сукупність способів і прийомів, що забезпечують суцільне взаємопов'язане та об'єктивне відображення й економічне узагальнення в грошовій оцінці об'єктів бухгалтерського обліку для керівництва господарською діяльністю

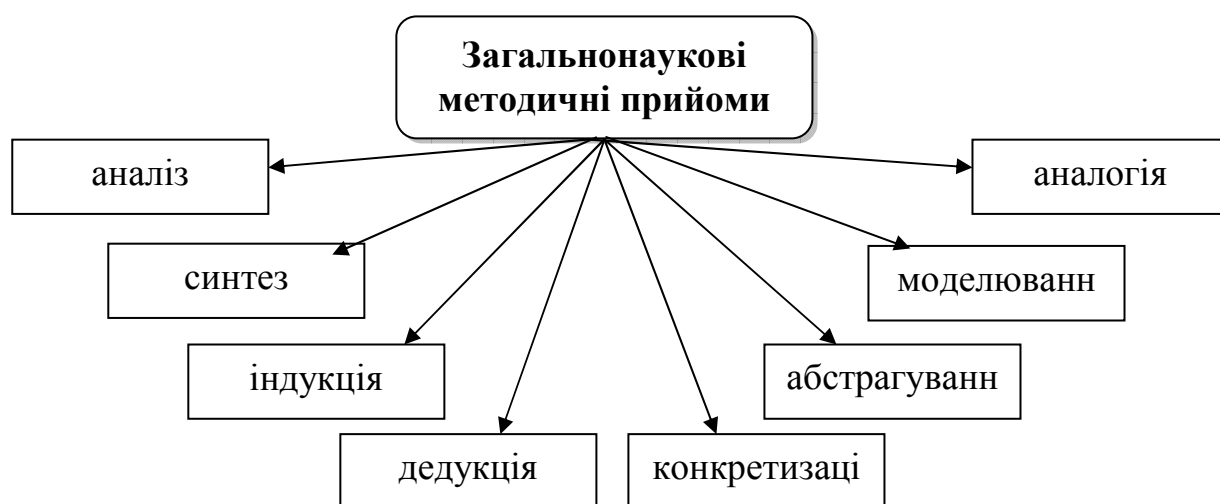


Рис. 2.6 – Прийоми бухгалтерського обліку

Кожен спосіб чи прийом бухгалтерського обліку називається елементом його методу (рис. 2.7).

Необхідно зазначити, що окремі елементи методу не виступають самостійно та ізольовано від інших, а навпаки, тісно взаємопов'язані між собою, що забезпечує суцільне, безперервне і взаємопов'язане відображення господарських операцій, а також одержання узагальненої інформації, необхідної для управління.

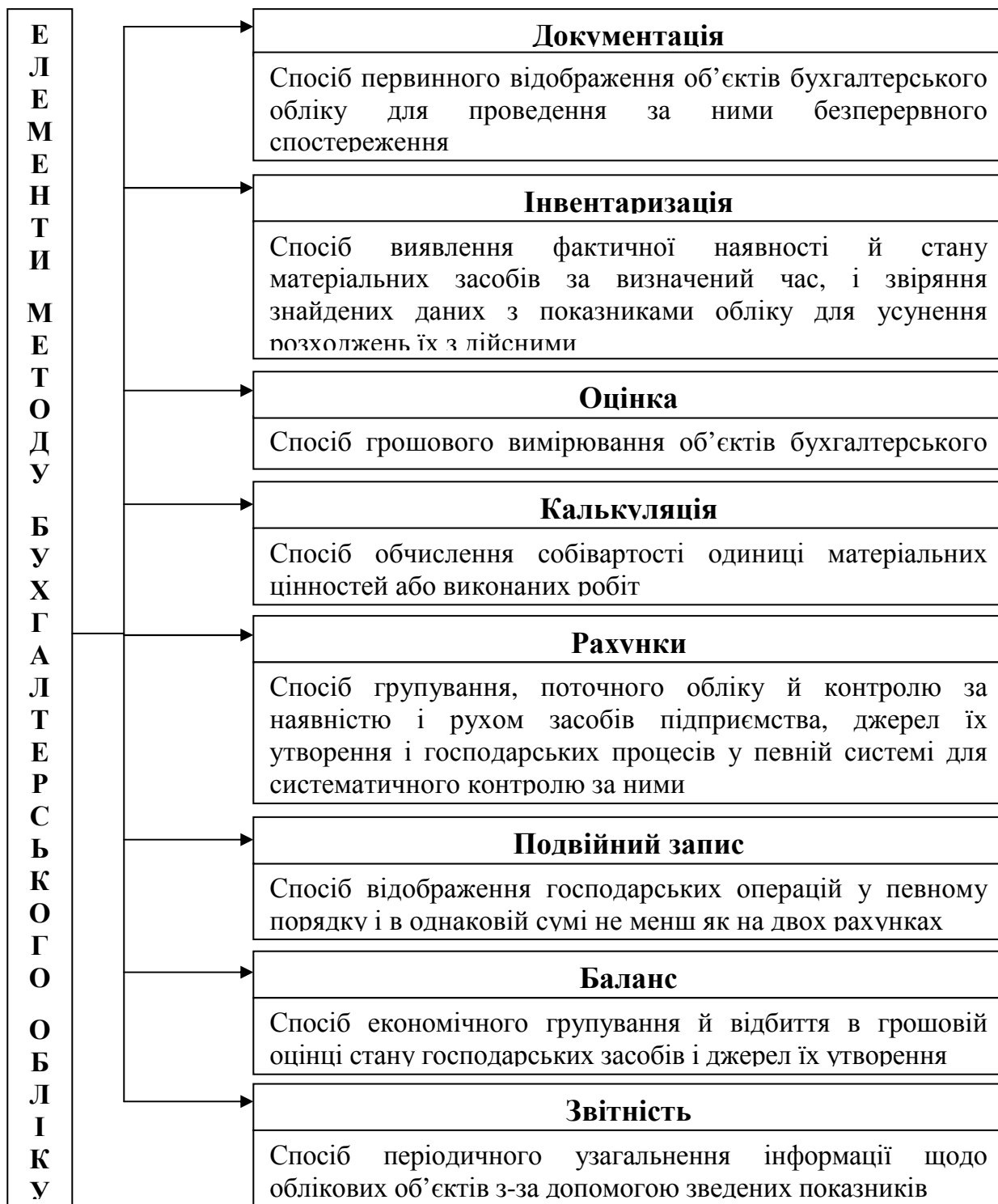


Рис. 2.7 – Класифікація елементів методу бухгалтерського обліку

Питання для самоконтролю:

1. Що таке об'єкт бухгалтерського обліку?
2. Що таке предмет бухгалтерського обліку?
3. За якими двома ознаками характеризують у бухгалтерському обліку господарські засоби підприємства ?
4. Як групують господарські засоби підприємства за їх складом і розміщенням ?
5. Що таке власні джерела та який їхній склад?
6. Що належить до оборотних активів підприємства?
7. Що належить до залучених джерел формування господарських засобів підприємства?
8. Яка відмінність між дебіторською та кредиторською заборгованістю підприємства?
9. Що таке метод бухгалтерського обліку?
10. Які існують елементи методу бухгалтерського обліку?
11. Дайте визначення складових методу бухгалтерського обліку.

 Рекомендована література: 1, 2, 4, 27, 32, 38, 41, 43, 72.

Тема 4. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС (4 год.)

Лекція 1

Цільова спрямованість: усвідомити економічну сутність балансу підприємства та його структуру, зміст окремих розділів і статей; засвоїти чотири типи балансових змін, які виникають під впливом господарських операцій

Питання для розгляду

1. Сутність та призначення бухгалтерського балансу.
2. Структура бухгалтерського балансу.
3. Види балансових змін, зумовлені господарськими операціями.

1. Сутність та призначення бухгалтерського балансу

Термін «баланс» походить від латинських слів *bis* - двічі і *lanx* - чаша терезів, буквально означає ваги з двома чашами і вживається як символ рівноваги, рівності.

Визначення балансу наведено на рис. 4.1.

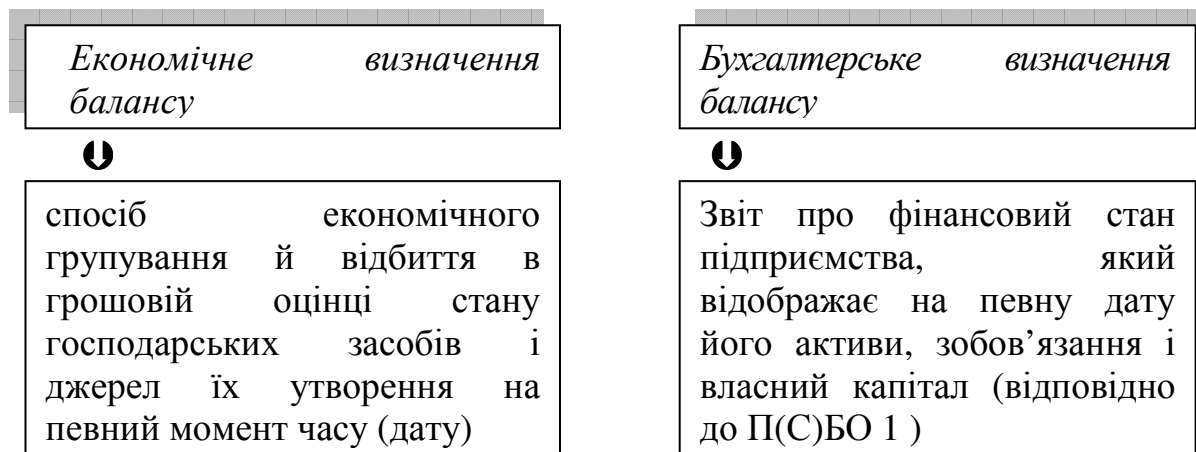


Рис. 4.1 – Визначення балансу

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

Таким чином, баланс має велике значення для підприємства (рис. 4.2).

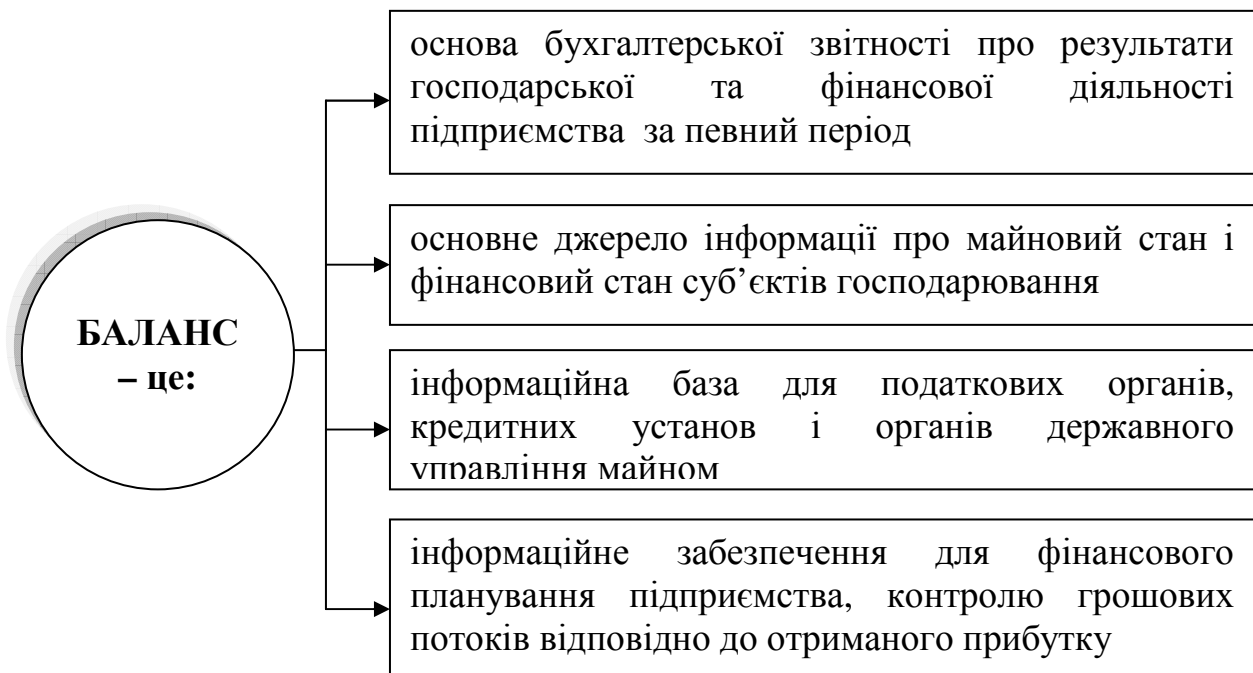


Рис. 4.2 – Значення балансу

За формою баланс — таблиця.

Праву частину таблиці балансу називають активом, ліву – пасивом (рис. 4.3).

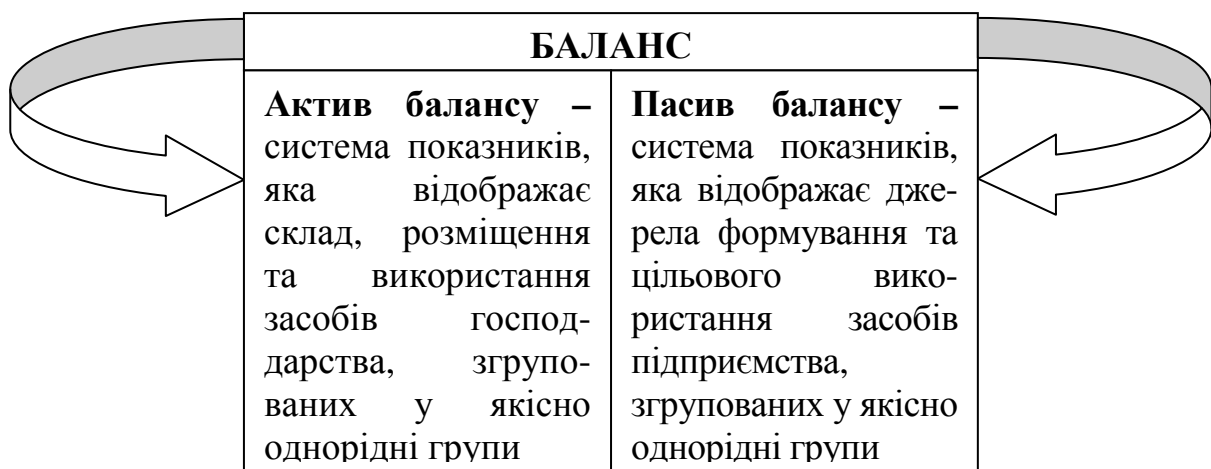


Рис. 4.3 – Поділ балансу

Актив і пасив балансу складаються з окремих статей.

Стаття балансу — це показник, який відображає величину певного економічно однорідного виду засобів, джерел їх утворення та коштів у грошовому вираженні на певну дату.

Грошове вираження називають оцінкою статті.

Вимоги до розкриття статей балансу визначені П(С)БО 2 «Баланс» та П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»

2. Структура бухгалтерського балансу

Як зазначалося вище, баланс є двосторонньою таблицею, ліва частина якої називається Активом, а права – Пасивом.

Причому Актив складається з чотирьох розділів, а Пасив – з п'яти (табл.. 4.1).

Таблиця 4.1.

Структура балансу	
БАЛАНС	
АКТИВ	ПАСИВ
I. Необоротні активи	I. Власний капітал
II. Оборотні активи	II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	III. Поточні зобов'язання і забезпечення
	IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття

Загальна сума активу і пасиву називається «валютою балансу».

У бухгалтерському балансі постійно підтримується рівність загального розміру засобів господарювання та їхніх джерел у показниках активу і пасиву.

АКТИВИ	=	ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ	+	ЗОБОВ'ЯЗАННЯ
--------	---	-----------------	---	--------------

Баланси класифікують (рис. 4.4):

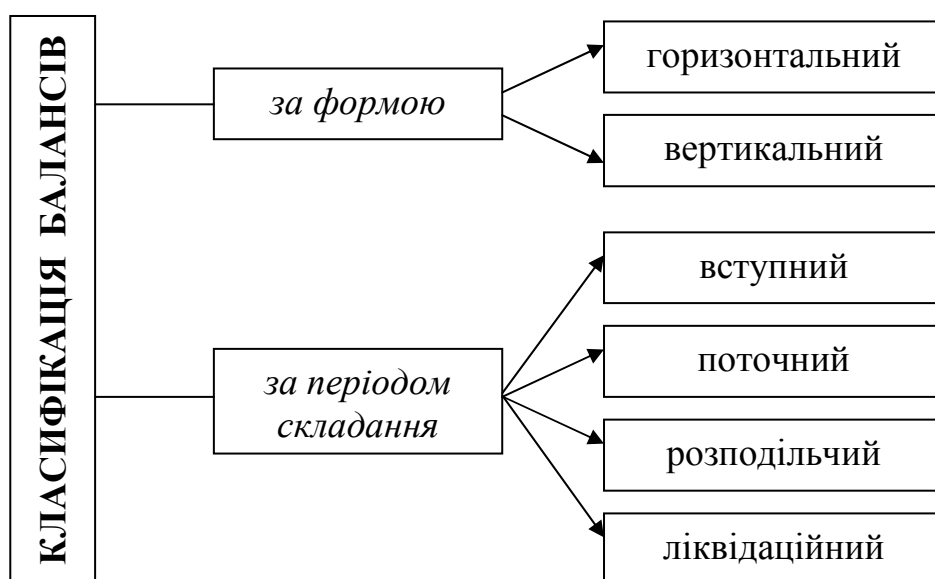


Рис. 4.4 – Класифікація балансів

Крім вищезазначених критеріїв Баланс можна класифікувати за наступними ознаками (рис. 4.5).



Рис. 4.5 – Класифікаційні ознаки балансів

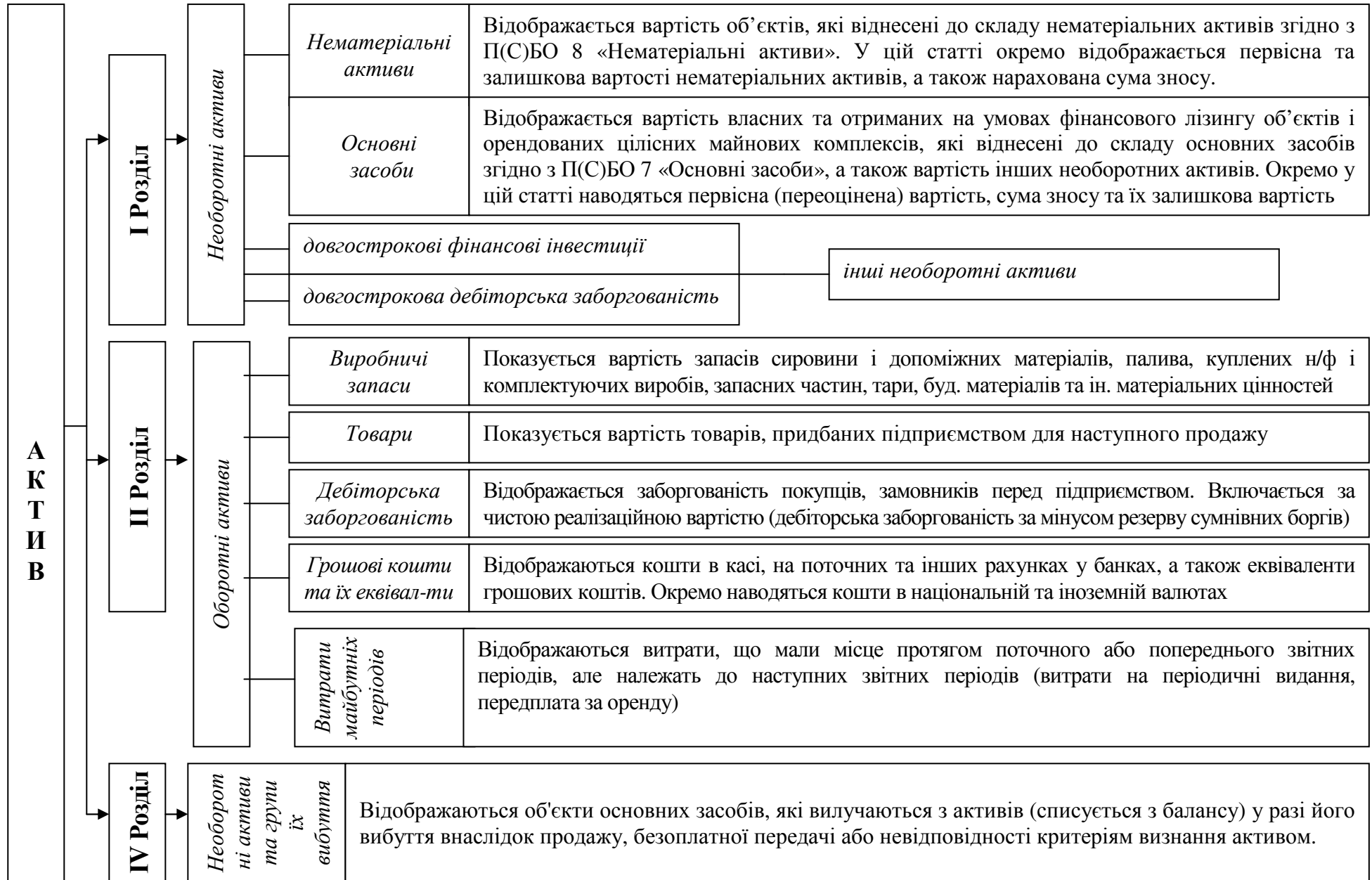
Форма бухгалтерського балансу в Україні розроблена і затверджена Міністерством фінансів України за погодженням із Державним комітетом статистики України (Додаток А). Встановлена форма балансу є обов'язковою і незмінною для всіх підприємств, які діють на території України, незалежно від форм власності (крім банків і бюджетних установ).

Зміст і форма балансу та загальні вимоги до розкриття його статей затверджені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», й представлені на рис. 4.6 та 4.7.

Розглянемо структуру балансу га прикладі умовного підприємства ТОВ «Алібі» (табл. 4.2).

БАЛАНС (принципова побудова діючої системи)

Актив	Сума, грн	Пасив	Сума, грн
1. Необоротні активи		1. Власний капітал	
- Нематеріальні активи		- Зареєстрований капітал	40000
- Незавершене будівництво		- Додатковий вкладений капітал	1000
- Основні засоби : Залишкова вартість	10000	- Резервний капітал	3000
Первісна вартість*	12000	- Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	16000
Знос*	(2000)	Усього за розділом I	60000
- Довгострокові фінансові інвестиції			
Усього за розділом I	10000		
II. Оборотні активи		II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення	
- Запаси	1500	- Довгострокові кредити банків	
- Векселі одержані		Усього за розділом III	
- Дебіторська заборгованість за товари	5000	III. Поточні зобов'язання і забезпечення	
		- Короткострокові кредити банків	7300
- Дебіторська заборгованість за розрахунками	700	- Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	3000
		- Поточні зобов'язання за розрахунками	
Витрати майбутніх періодів	300	Доходи майбутніх періодів	400
		Усього за розділом III	10700
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття		IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	
Баланс	70700	Баланс	70700



П А С И В	I Розділ	<i>Власний капітал</i>	<p><i>Зареєстрований капітал</i></p> <p><i>Резервний капітал</i></p> <p><i>Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)</i></p>	<p>Наводиться зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства. Заборгованість за внесками відображається в статті «Неоплачений капітал» та вираховується при підсумовуванні балансу</p> <p>Наводиться сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства або установчих документів, за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства</p> <p>Відображається або сума прибутку, реінвестована у підприємство, або сума непокритого збитку. Сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується під час визначення підсумку власного капіталу</p>
	II Розділ	<i>Довгострокові зобов'язання</i>		Сума заборгованості підприємства банкам за отриманими від них позиками, яка не є поточним зобов'язанням; заборгованість по фінансовій оренді, векселях виданих
	III Розділ	<i>Поточні зобов'язання</i>		Сума заборгованості підприємства перед банками за отримані від них позики короткострокового характеру; постачальниками та підрядниками за отримані товари, виконані роботи, одержані послуги; перед працівниками підприємства; перед бюджетом
		<i>Доходи майбутніх періодів</i>		Включаються доходи, отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до наступних
	IV Розділ	<i>Зобов'язання, пов'язані з необоротним і активами, утримуваними і для продажу, та групами вибуття</i>		Необоротні активи та група вибуття, утримувані для продажу, та пов'язані з ними зобов'язання, а також результати їх продажу (вибуття)

Лекція 2

3. Види балансових змін, зумовлені господарськими операціями

Процеси здійснення господарської діяльності складаються з окремих господарських операцій. Під їх впливом відбуваються різноманітні зміни у активах, зобов'язаннях та власному капіталі підприємства та їхніх структурах.

Господарська операція – це діяльність, яка зумовлює зміни у фінансовому стані, активах та пасивах підприємства, установи, організації.

Залежно від характеру цього впливу господарські операції поділяються на 4 типи, які призводять до змін або тільки в господарських засобах, або тільки в джерелах утворення господарських засобів, або в засобах і джерелах одночасно (рис. 4.8).

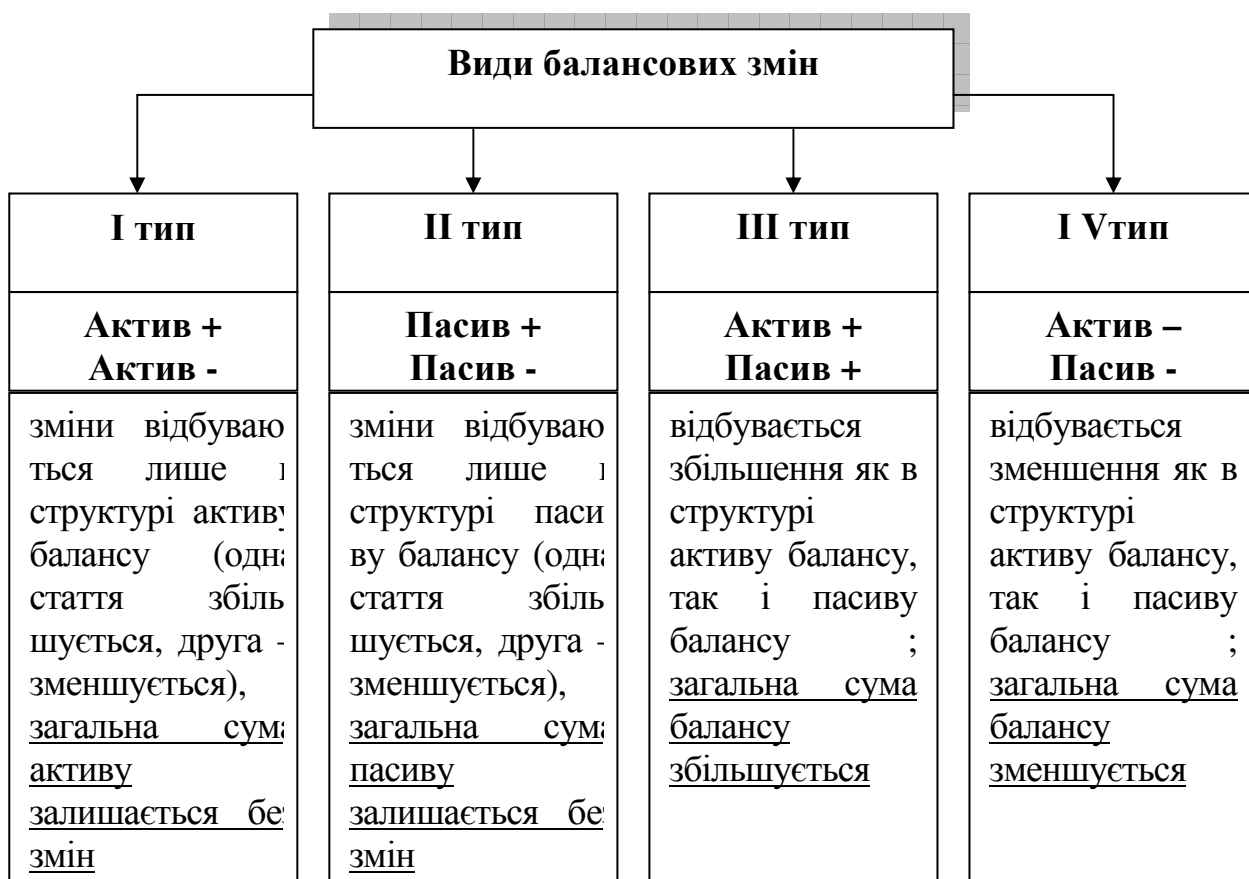


Рис. 4.8. Типи балансових змін

Схематично зміни в балансі під впливом чотирьох типів операцій можна зобразити так (рис. 4.9).

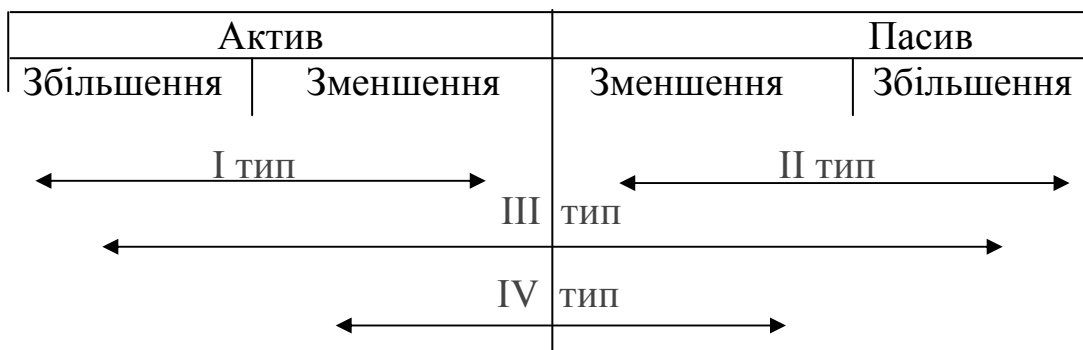


Рис. 4.9. Схема чотирьох типів операцій та їх вплив на зміни в балансі

Висновок:

- **кожна операція змінює не менше ніж дві статті балансу;**
- **при будь-якому типі операцій рівність загального підсумку активу та пасиву не порушується.**

Для вивчення характеру цих змін, розуміння їхнього змісту розглянемо баланс з невеликою кількістю статей і розглянемо кілька господарських операцій (табл. 4.2).

Таблиця 4.2.

Баланс ТОВ «Алібі» станом на 01.01.20__ р. (початковий баланс)

<i>Актив</i>	На початок звітного періоду		<i>Пасив</i>	На кінець звітного періоду	
	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду		На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
I. Необоротні активи			I. Власний капітал		
Основні засоби	100 000		Статутний капітал	120 000	
Усього за розділом I	100 000		Нерозподілений прибуток	42 000	
II. Оборотні активи			Резервний капітал	27 000	
Виробничі запаси	59 000		Усього за розділом I	189 000	
Дебіторська заборгованість	12 000		III. Поточні зобов'язання		
Грошові кошти та їх еквіваленти: - в нац. валюті	51 000		Кредити банків	22 000	
			Розрахунки з поставачальниками	11 000	
Усього за розділом II	72 000		Усього за розділом III	33 000	
<i>Баланс</i>	<i>222 000</i>		<i>Баланс</i>	<i>222 000</i>	

Протягом місяця на підприємстві було здійснено такі господарські операції.

Операція 1. На поточний рахунок надійшла заборгованість від дебіторів – 3 000 грн.

Внаслідок цієї операції відбувається збільшення в Активі (залишок грошових коштів на поточному рахунку збільшиться на 3 000 грн. і сума за статтею "Грошові кошти та їх еквіваленти в національній валюті" становитиме 54 000 грн. (51000 + 3 000)). Водночас відбувається й зменшення в Активі (дебіторська заборгованість зменшиться на 3 000 грн. і за статтею " Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги" залишок становитиме 9 000 грн. (12 000 - 3 000)).

Відобразимо цю операцію в балансі, який після першої операції матиме такий вигляд (табл. 4.3):

Таблиця 4.3

Баланс (після першої операції)

<i>Актив</i>	<i>Сума, грн.</i>	<i>Пасив</i>	<i>Сума, грн.</i>
Баланс на початок звітного періоду	222 000	Баланс на початок звітного періоду	222 000
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	-3 000 (12000-3000= 9000)		
Грошові кошти та їх еквіваленти : - в національній валюті	+3 000 (51000+3000= 54000)		
Баланс на кінець звітного періоду	222 000	Баланс на кінець звітного періоду	222 000

Як бачимо, рівність підсумків активу і пасиву балансу не порушилася.

Операція 2. Частину прибутку спрямовано на поповнення резервного капіталу – 7000 грн.

Внаслідок цієї операції відбулися наступні зміни: зменшення в Пасиві (сума нерозподіленого прибутку зменшилася на 7 000 грн., що відобразиться за статтею «Нерозподілений прибуток» і становитиме 35 000 (42000-7000)), та одночасне збільшення в Пасиві (резервний капітал збільшився на 7000 і становитиме 34 000 грн. (27 000 + 7 000)).

Відобразимо цю операцію в балансі, який після другої операції матиме такий вигляд (табл. 4.4):

Таблиця 4.4

Баланс (після другої операції)

<i>Актив</i>	<i>Сума, грн.</i>	<i>Пасив</i>	<i>Сума, грн.</i>
Баланс на початок звітного періоду	222 000	Баланс на початок звітного періоду	222 000
		Нерозподілений прибуток	- 7000 (42000-7000= 35000)
		Резервний капітал	+7 000 (27000+7000= 34000)
Баланс на кінець звітного періоду	222 000	Баланс на кінець звітного періоду	222 000

Загальний підсумок балансу не змінюється.

Операція 3. Від постачальників надійшли й були оприбутковані виробничі запаси на суму 7 000 грн.

Внаслідок третьої операції відбулося одночасне збільшення як у Активі (збільшення запасів на складі підприємства на 7 000 грн. за статтею «Виробничі запаси») так і у Пасиві (збільшення заборгованості постачальникам за одержані запаси на цю ж суму за статтею «Розрахунки з постачальниками»).

Після третьої операції баланс матиме такий вигляд(табл. 4.5):

Таблиця 4.5

Баланс (після третьої операції)

<i>Актив</i>	<i>Сума, грн</i>	<i>Пасив</i>	<i>Сума, грн</i>
Баланс на початок звітного періоду	222 000	Баланс на початок звітного періоду	222 000
Виробничі запаси	+7000 (59000+7000 = 66000)	Розрахунки з постачальниками	+ 7000 (11000+7000= 18000)
Баланс на кінець звітного періоду	229 000	Баланс на кінець звітного періоду	229 000

Загальний підсумок балансу збільшився, але рівність не порушилася.

Операція 4. Перераховано з поточного рахунку заборгованість перед банком за раніше отриманий кредит в сумі 10 000.

Ця операція викликала одночасне зменшення як у Активі (зменшення грошових коштів на поточному рахунку в банку на суму 10 000 грн. за статтею «Грошові кошти та їх еквіваленти в національній валюті»), так і у Пасиві (зменшення заборгованості банку за кредитом на цю ж суму за статтею Кредити банку. В результаті операції, як бачимо, залишку за статтею "Кредити банків").

Після четвертої операції баланс матиме такий вигляд (табл. 4.6):

Таблиця 4.6

Баланс (після четвертої операції)

<i>Актив</i>	<i>Сума, грн.</i>	<i>Пасив</i>	<i>Сума, грн.</i>
Баланс на початок звітного періоду	229 000	Баланс на початок звітного періоду	229 000
Грошові кошти та їх еквіваленти : - в національній валюті	-10000 (54000- 10000 = 44000)	Кредити банків	- 10000 (22000- 10000= 12000)
Баланс на кінець звітного періоду	219 000	Баланс на кінець звітного періоду	219 000

Загальний підсумок балансу зменшився, але рівність не порушилася.

Баланс після розглянутих типів операцій, які охоплюють всі варіанти змін, буде мати наступний вигляд (табл. 4.7).

Таблиця 4.2.

Баланс ТОВ «Алібі» станом на 01.04.20__ р. (на кінець періоду)

<i>Актив</i>	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду	<i>Пасив</i>	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
I. Необоротні активи			I. Власний капітал		
Основні засоби	100 000	100 000	Статутний капітал	120 000	120 000
Усього за розділом I	100 000	100 000	Нерозподілений прибуток	42 000	35 000
II. Оборотні активи			Резервний капітал	27 000	34 000

Продовження таблиці 4.2

Виробничі запаси	59 000	66 000	Усього за розділом І	189 000	189 000
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	12 000	9 000	ІІ. Поточні зобов'язання		
Грошові кошти та їх еквіваленти : - в національній валюті	51 000	44 000	Кредити банків	22 000	12 000
			Розрахунки з постачальника	11 000	18 000
Усього за розділом ІІ	72000	119 000	Усього за розділом ІІІ	33 000	30 000
<i>Баланс</i>	<i>222 000</i>	<i>219 000</i>	<i>Баланс</i>	<i>222 000</i>	<i>219 000</i>

Таким чином, розуміння сутності господарських операцій мають велике значення для їх відображення в системі бухгалтерського обліку.

Питання для самоконтролю

1. Що являє собою бухгалтерський баланс – як елемент методу бухгалтерського обліку?
2. Як побудований бухгалтерський баланс?
3. Що відображається в активі та пасиві балансу?
4. Що означає термін «стаття балансу»?
5. З яких розділів складається актив балансу, розкрийте їх зміст ?
6. З яких розділів складається пасив балансу, розкрийте їх зміст ?
7. У чому полягає зміст розділів "Необоротні активи" та "Ви трати майбутніх періодів"?
8. У чому полягає зміст розділу "Власний капітал"?
9. Яку інформацію відображають розділи "Забезпечення наступних витрат і платежів" та "Доходи майбутніх періодів"?
10. У чому полягає взаємозв'язок статей балансу та рахунків бухгалтерського обліку?
11. Чим пояснити рівняння стогів активу та пасиву бухгалтерського балансу?
12. Як впливають господарські операції на баланс?

 **Рекомендована література: 3,6,9,10,22,26,38,40,46.**

ТЕМА 5: РАХУНКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ПОДВІЙНИЙ ЗАПИС (6 год.)

Лекція 1

Цільова спрямованість: засвоїти структуру рахунків бухгалтерського обліку, їх взаємозв'язок з балансом; усвідомити сутність і значення подвійного запису; сутність синтетичного та аналітичного обліку, їх взаємозв'язок; зрозуміти мету і порядок складання оборотних відомостей, їх види.

Питання для розгляду

1. Поняття бухгалтерських рахунків, їх призначення та структура.
2. План рахунків бухгалтерського обліку: принципи його побудови та класифікація.
3. Сутність подвійного запису та його значення в бухгалтерському обліку.
4. Синтетичні й аналітичні рахунки, їх взаємозв'язок.
5. Узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку.

1. Поняття бухгалтерських рахунків, їх призначення та структура

Для спостереження за господарськими процесами необхідні дані про рух засобів та їх джерел. Тому в бухгалтерському обліку застосовують систему рахунків.

Рахунки бухгалтерського обліку – це спосіб поточного обліку, контролю та групування за економічно однорідними видами господарських засобів, їх джерел та операцій

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

Всі рахунки бухгалтерського обліку мають вигляд двосторонніх таблиць: ліву частину рахунка називають *дебетом* (від латинського *debit*, що означає винен), праву – *кредитом* (від латинського *credit*, що означає вірити) (рис. 5.1).

Рахунокназва	
Дебет	Кредит

Рис. 5.1 – Схематична модель побудови рахунка бухгалтерського обліку

Умовно всі рахунки бухгалтерського обліку поділяються на активні, пасивні та активно-пасивні.

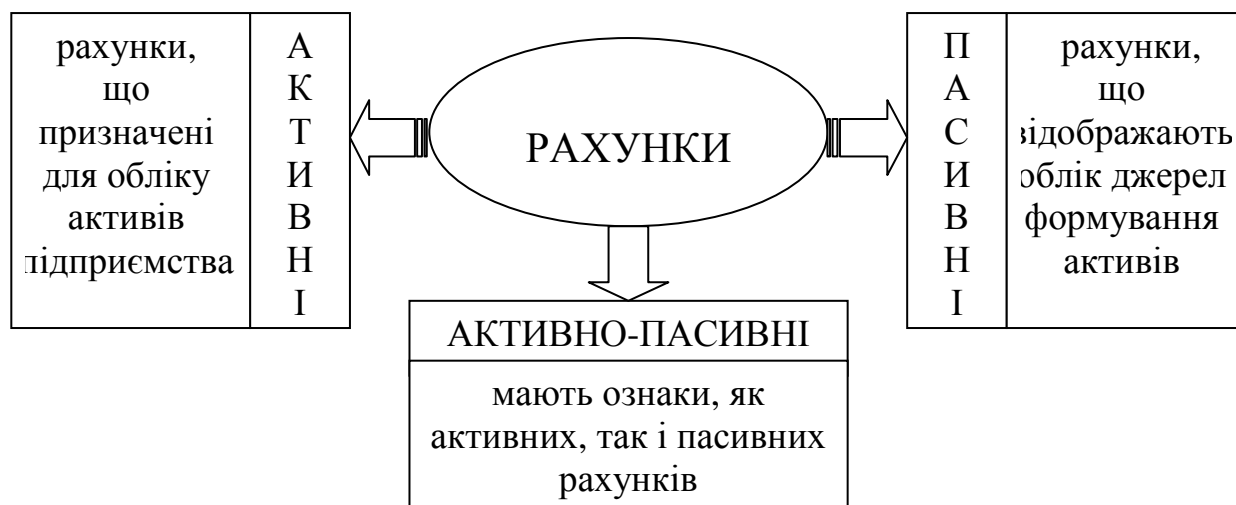


Рис. 5.2 – Види рахунків бухгалтерського обліку

Кожний бухгалтерський рахунок має свою структуру (рис. 5.3):

Структура активного рахунка

Дебет	Кредит
рахунок	рахунок
Сальдо на початок	Сальдо на початок
Збільшення «+»	Зменшення «-»
Сальдо на кінець	Сальдо на кінець
↓	
Дебетовий оборот	

Структура пасивного рахунка

Дебет	Кредит
рахунок	рахунок
Сальдо на початок	Сальдо на початок
Зменшення «-»	Збільшення «+»
Сальдо на кінець	Сальдо на кінець
	↓
	Кредитовий оборот

Рис. 5.3 – Загальна система активного та пасивного рахунку

Таку форму застосовують і розуміють однаково бухгалтерами усього світу.

Слово "сальдо" походить від італ. *saldo*, що означає "розрахунок".

В активних рахунках сальдо на початок і всі збільшення реєструють за дебетом рахунка, а всі зменшення – за кредитом.

В пасивних рахунках сальдо на початок і всі збільшення показуються за кредитом рахунка, а всі зменшення за дебетом.

Накопичена інформація про рух об'єкта обліку, відображеного за дебетом і кредитом, називається *оборотом*.

Сальдо на кінець є узагальнення даних, відповідно за дебетом і кредитом рахунків, і визначається за таким алгоритмом:

В активних рахунках

$$C_{\text{на кінець}} = C_{\text{на початок}} + \text{оборот за дебетом} - \text{оборот за кредитом}$$

У пасивних рахунках

$$C_{\text{на кінець}} = C_{\text{на початок}} + \text{оборот за кредитом} - \text{оборот за дебетом}$$

Сальдо може бути дебетовим, коли сума дебету перевищує суму кредиту, або кредитовим, якщо сума кредиту перевищує суму дебету.

Приклад 1. Залишок грошей на поточному рахунку підприємства становить 215000 грн. Надійшло коштів на рахунок 8000 грн., витрачено з поточного рахунку 5600 грн.

Рішення: оскільки рахунок «Поточний рахунок в національній валюті» активний, то остачу грошей і їх надходження (збільшення) потрібно записати за дебетом, а витрачання грошей (зменшення) – за кредитом. Сальдо (залишок) на рахунку «Поточний рахунок в національній валюті» становитиме 217400 грн (215000+8000-5600) (табл. 5.1)

Таблиця 5.1

Загальна схема активного рахунку

Дебет	Кредит
Сальдо на початок: 215000	
Надходження грошей: 8000	Витрачено грошей: 5600
Всього надійшло: 220600	Всього витрачено: 5600
Сальдо на кінець: 217400	

Приклад 2. Сума заборгованості підприємства постачальникам за отриманий товар становить 15000 грн. Надано послуги постачальниками на 7000 грн. Погашено заборгованість постачальникам на суму 5000 грн.

Рішення: оскільки рахунок «Розрахунки з постачальниками» пасивний, то остачу заборгованості підприємства постачальникам і її збільшення потрібно записати по кредиту, а зменшення заборгованості – за дебетом. Сальдо (залишок) на рахунку «Розрахунки з постачальниками» становитиме 17000 грн (15000+7000-5000) (табл. 5.2)

Загальна схема пасивного рахунку

Дебет	Кредит
	Сальдо на початок: 15000
Погашено заборгованість: 5000	Нараховано постачальникам: 7000
Всього погашено: 5000	Всього нараховано: 7000
	Сальдо на кінець: 17000

Лекція 2

2. План рахунків бухгалтерського обліку: принципи його побудови та класифікація.

З метою узагальнення результатів господарської діяльності бухгалтерські рахунки систематизуються й групуються в *Плані рахунків бухгалтерського обліку*, який дозволяє забезпечити єдине й тотожне відображення однакових операцій як на окремому підприємстві, так і на різних підприємствах незалежно від форм власності та організаційно-правових форм діяльності.

План рахунків – систематизований перелік найменувань і кодів рахунків, субрахунків бухгалтерського обліку, що використовуються для відображення діяльності підприємства, установи і організації

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затверджено наказом МФУ за №291 від 30.11.1999 р. і введено з 1 січня 2000 р.

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій структурно складається з 10 класів (табл. 5.3).

План рахунків бухгалтерського обліку є переліком рахунків, загальна структура яких складається з наступних складових (на прикладі рахунку 201 «Сировина й матеріали»):

- 2 – номер (клас) рахунку;
- 0 – номер синтетичного рахунку (рахунок першого порядку);
- 1 – номер субрахунку (рахунок другого порядку).

Структура Плану рахунків

<i>№ класу</i>	<i>Найменування рахунка</i>
1	Необоротні активи
2	Запаси
3	Кошти, розрахунки та інші активи
4	Власний капітал та забезпечення зобов'язань
5	Довгострокові зобов'язання
6	Поточні зобов'язання
7	Доходи і результати діяльності
8	Витрати за елементами
9	Витрати діяльності
0	Позабалансові рахунки

План рахунків прямо пов'язаний з Балансом бухгалтерського обліку.

Так показники рахунків 1-3 класу виступають в активі балансу; 4-6 класів – у пасиві.

Рахунки 7, 8, 9 класів не виступають у Балансі, оскільки методика обліку доходів та витрат передбачає згортання цих рахунків на загальний фінансовий результат, а отже використовуються при складанні «Звіту про фінансові результати».

При цьому рахунки 7 класу є пасивними, а 8-9 класів - активними

Забалансові рахунки класу 0, можуть бути як активними, так і пасивними та розкриваються в Примітках до фінансової звітності.

Взаємозв'язок рахунків з показниками фінансової звітності наведено на рис. 5.4.

Рахунки 0-7-го класів є обов'язковими для всіх підприємств.

Рахунки класу 8 «Витрати за елементами», для ведення обліку, можуть використовувати малі підприємства та інші організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності.

Рахунки класу 9 «Витрати діяльності» ведуться всіма іншими підприємствами, крім суб'єктів малого підприємництва, а також інших організацій, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, з відкриттям за власним рішенням рахунків класу 8 «Витрати за елементами».

Зміст рахунків кожного класу окремо представлено у табл. 5.4.

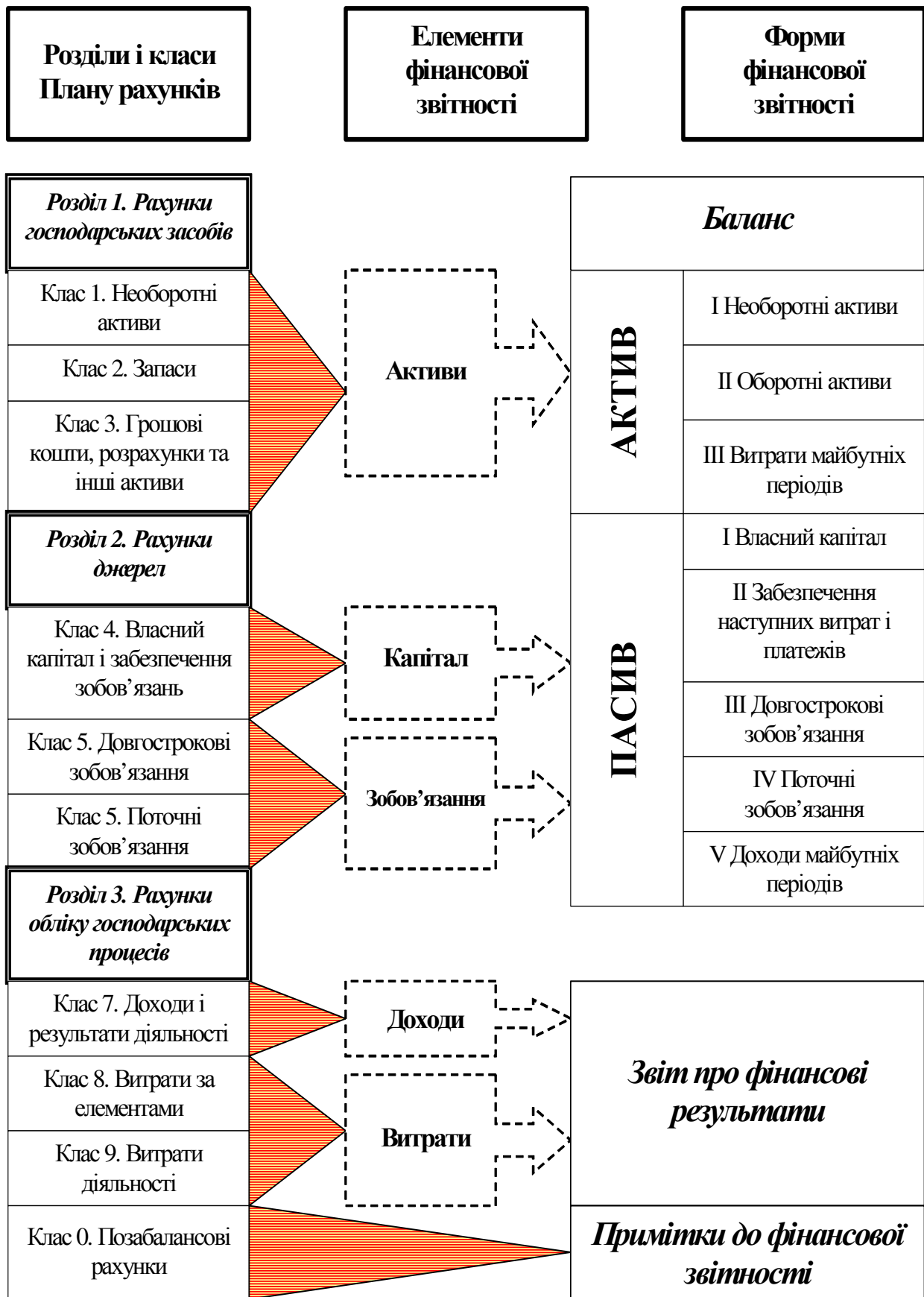


Рис. 5.4 – Відповідність Плану рахунків показникам фінансової звітності

Характеристика та призначення рахунків бухгалтерського обліку

<i>Клас</i>	<i>Назва</i>	<i>Характеристика</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1 клас	Необоротні активи	призначені для узагальнення інформації про наявність і рух основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, довгострокових фінансових інвестицій, капітальних інвестицій, довгострокової дебіторської заборгованості та інших необоротних активів, а також зносу необоротних активів
2 клас	Запаси	призначені для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству готової продукції, товарів, предметів праці, що призначені для обробки, переробки, використання у виробництві та для господарських потреб, а також засобів праці, які підприємство включає до малоцінних та швидкозношуваних предметів
3 клас	Кошти, розрахунки та інші активи	призначенні для узагальнення інформації про наявність і рух грошових коштів (у національній та іноземній валюті в касах, на розрахункових, валютних та інших рахунках у банках), грошових документів, короткострокових векселів одержаних і фінансових інвестицій, дебіторської заборгованості, резерву сумнівних боргів і витрат майбутніх періодів
4 клас	Власний капітал та забезпечення зобов'язань	призначенні для узагальнення інформації про стан та рух коштів різновидностей власного капіталу — статутного, пайового, додаткового, резервного, вилученого, неоплаченого, а також нерозподілених прибутків (непокритих збитків), цільових надходжень, забезпечень майбутніх витрат і платежів
5 клас	Довгострокові зобов'язання	призначенні для обліку даних та узагальнення інформації про: заборгованість підприємства банкам за отримані від них кредити, яка не є поточним зобов'язанням; заборгованість підприємства щодо зобов'язань із залученням позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки; суму податку на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах внаслідок тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінки; заборгованість за виданими векселями й облігаціями

Продовження таблиці 5.4

1	2	3
6 клас	Поточні зобов'язання	призначенні для обліку даних та узагальнення інформації про зобов'язання щодо короткострокових позик, довгострокових зобов'язань, що стали поточною заборгованістю із строком погашення на дату балансу не більше 12 місяців, короткострокових векселів виданих, розрахунків з постачальниками та підрядниками, розрахунків з податків і платежів, за страхуванням, з оплати праці, учасниками, а також інших розрахунків та операцій, доходів майбутніх періодів
7 клас	Доходи і результати діяльності	призначенні для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства, а також від надзвичайних подій
8 клас	Витрати за елементами	призначенні для узагальнення інформації про витрати підприємства протягом звітного року за елементами витрат: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати
9 клас	Витрати діяльності	призначенні для узагальнення інформації про витрати операційної, інвестиційної, фінансової діяльності підприємства та витрати на запобігання надзвичайним подіям і ліквідацію їх наслідків
0 клас	Поза-балансові рахунки	призначенні для обліку і узагальнення інформації про наявність і рух: цінностей, що не належать підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні, розпорядженні або на зберіганні; умовних прав і зобов'язань підприємства (застави, гарантії); бланків суворого обліку; списаних активів (нестачі цінностей, дебіторська заборгованість) для спостереження за можливістю їх відшкодування винними особами (боржниками); амортизаційних відрахувань

Для забезпечення правильного використання рахунків при відображенні господарських операцій одночасно з прийняттям Плану рахунків Міністерством фінансів України затверджено Інструкцію щодо його застосування, в якій наведена характеристика економічного змісту, призначення і структури кожного рахунка, типова кореспонденція рахунків, вказівки щодо порядку організації аналітичного обліку.

Всі рахунки, які використовуються в обліку, за тією чи іншою ознакою можна поєднати в однорідну групу. Тому з метою правильного розуміння й обґрунтованого використання всі рахунки *класифікують за певними ознаками*.

Під класифікацією рахунків розуміють їх групування за певними однорідними ознаками

Рахунки бухгалтерського обліку класифікують:

- за економічним змістом;
- за призначенням і структурою.

Класифікація рахунків за економічним змістом встановлює, що саме обліковується на даному рахунку, які конкретні об'єкти відображаються на ньому залежно від їхнього економічного змісту; спрямована на встановлення номенклатури бухгалтерських рахунків, необхідної для відображення господарської діяльності економічного суб'єкта

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

За економічним змістом рахунки поділяють на три групи (рис. 5.5):

- рахунки господарських засобів (активів);
- рахунки джерел господарських засобів (пасивів);
- рахунки господарських процесів.

Рахунки господарських засобів призначені для відображення наявності та руху активів підприємства в процесі діяльності й включають в себе:

- рахунки обліку необоротних активів (рахунки № 10-18);
- рахунки обліку оборотних активів (рахунки № 20-39), які в свою чергу поділяються на рахунки обліку коштів, розрахунків та інших активів (рахунки № 30, 31, 33, 36, 37) та рахунки обліку запасів (рахунки № 20, 22, 25, 26, 28).

Рахунки джерел господарських засобів використовуються для обліку джерел утворення активів підприємства та включають в себе:

- рахунки обліку джерел власних засобів (рахунки № 40-47), які поділяються на рахунки обліку власного капіталу (рахунки № 40, 41, 42,

43, 44, 45, 46) та рахунки обліку забезпечення наступних витрат і платежів (рахунки № 471, 472, 473, 474);

- рахунки обліку джерел залучених засобів (рахунки № 50-68), які поділяються на рахунки обліку довгострокових зобов'язань (рахунки № 50, 51, 52, 53, 55) та рахунки обліку поточних зобов'язань (рахунки № 60, 62, 63, 64, 65, 66, 68).

Рахунки господарських процесів призначені для врахування процесів господарської діяльності (заготовлення, придбання матеріальних цінностей, виробництво продукції, її реалізація). Вони включають:

- рахунки витрат діяльності (рахунки №23, 91-93);
- рахунки обліку доходів та результатів діяльності (рахунки № 69, 70, 72-76, 79).

За структурою та призначенням рахунки поділяють на наступні групи (рис. 5.6):

- основні;
- регулюючі;
- операційні;
- результатні;
- позабалансові.

Основні рахунки включають:

- матеріальні рахунки (основні засоби, виробничі запаси, готова продукція, товари та ін.);
- грошові рахунки (каса, рахунки в банках, інші кошти);
- рахунки власного капіталу (статутний капітал, додатковий капітал, резервний капітал);
- розрахункові рахунки (розрахунки з покупцями та замовниками, розрахунки з постачальниками та підрядниками).

Регулюючі рахунки призначені для регулювання (уточнення) оцінки господарських засобів або джерел їх формування, які обліковуються на основних рахунках. Використовуються ці рахунки у тих випадках, коли по окремих об'єктах обліку необхідно одержати додаткову інформацію, потрібну для управління (наприклад, про первинну і залишкову вартість основних засобів). Регулюючими можуть бути як синтетичні рахунки, так і аналітичні, а також субрахунки. Самостійного значення регулюючі рахунки не мають, тому кожен з них розглядається тільки разом з тим рахунком, який він регулює. Залежно від того, збільшують чи зменшують регулюючі рахунки залишок рахунка, що регулюється, вони поділяються на:

- доповнюючі рахунки;
- контрарні рахунки.

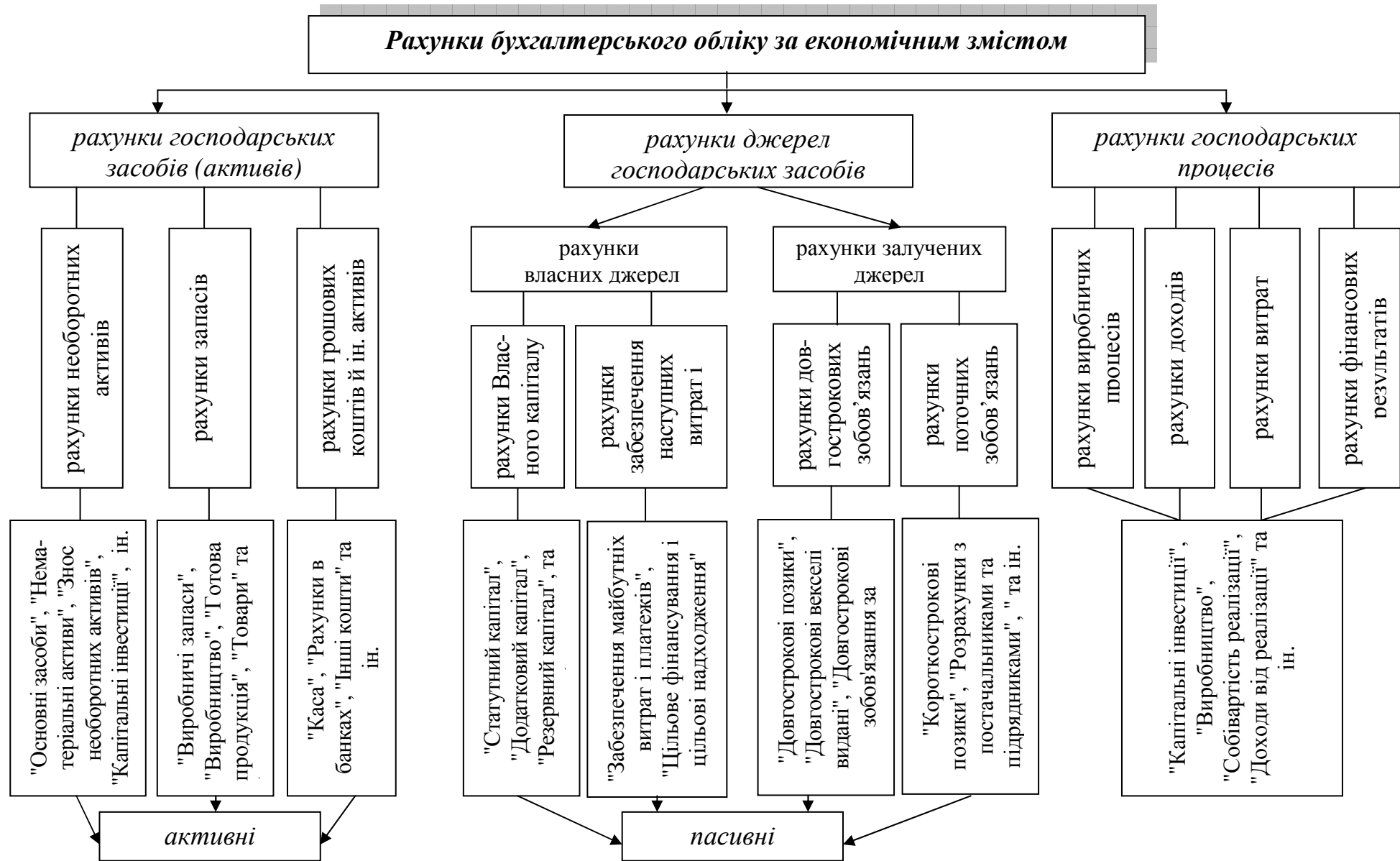


Рис. 5.5. Класифікація рахунків за економічним змістом

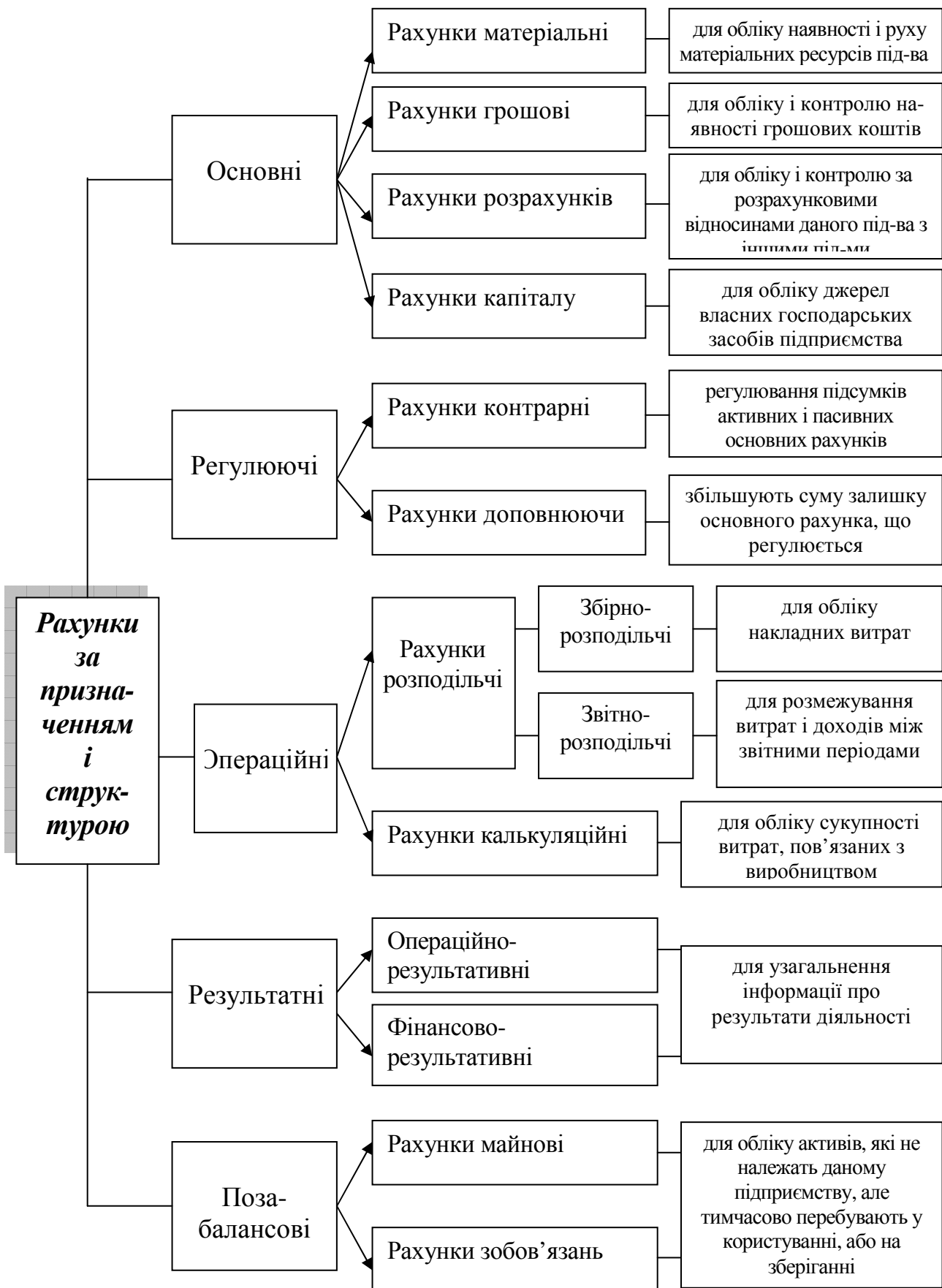


Рис. 5.6 - Класифікація рахунків за структурою та їх призначенням

Доповнюючі рахунки - рахунки, які завжди збільшують суму залишку рахунка, що регулюється (наприклад рахунок «Транспортно-заготівельні витрати» до рахунку «Виробничі запаси»). Рахунок "Транспортно-заготівельні витрати" застосовується у випадку, коли матеріальні цінності в аналітичному обліку відображаються за купівельною вартістю. А фактична собівартість придбаних (заготовлених) матеріальних цінностей визначається шляхом додавання до їх купівельної вартості суми транспортно-заготівельних витрат.

Наприклад, купівельна вартість придбаних матеріалів становила 20 000 грн., а транспортно-заготівельні витрати, пов'язані з їх придбанням, - 1000 грн., то в бухгалтерському обліку показники, пов'язані з цими операціями, матимуть такий вигляд:

Рах. "Виробничі запаси"		Рах. "Транспортно-заготівельні витрати"	
Д-т	К-т	Д-т	К-т
Сальдо 20 000	(+)	Сальдо 1 000	

Таким чином, фактична собівартість придбаних матеріалів (21 000 грн.) складається з їх купівельної вартості (20 000) і транспортно-заготівельних витрат (1 000).

Контрарні регулюючі рахунки, на відміну від доповнюючих, зменшують оцінку залишку активів або їх джерел, що обліковуються на відповідних основних рахунках (що регулюються). Вони поділяються на контрактивні і контрпасивні рахунки.

До контрактивних відносять рахунок "Знос необоротних активів" (субрахунок "Знос основних засобів", "Знос інших необоротних матеріальних активів", "Знос нематеріальних активів") відповідно до рахунків: "Основні засоби", "Інші необоротні матеріальні активи", "Нематеріальні активи"; субрахунок "Торгова націнка" до субрахунка "Товари в торгівлі" (рахунок "Товари"); рахунок "Резерв сумнівних боргів" - до рахунка "Розрахунки з покупцями і замовниками".

Розглянемо порядок застосування регулюючих контрактивних рахунків (субрахунків) на прикладі субрахунка "Знос основних засобів", який ведеться до рахунка "Основні засоби".

Приклад. Первинна вартість основних засобів на звітну дату - 300 000 грн., сума нарахованого зносу - 50 000 грн.

У бухгалтерському обліку ці дані будуть відображені так:

Рах. "Основні засоби"		Субрах. "Знос основних засобів"	
Д-т	К-т	Д-т	К-т
Сальдо - 300 000	(-)		Сальдо - 50 000

З наведеного прикладу видно, що залишкова вартість основних засобів на звітну дату дорівнює сумі 250 000 грн. (300 000 - 50 000). Таким чином, регулюючий субрахунок "Знос основних засобів" дає змогу здійснювати облік основних засобів на рахунку "Основні засоби" за первинною вартістю і мати інформацію про їх залишкову вартість.

Регулюючі контрпасивні рахунки призначені для уточнення суми залишків окремих джерел засобів, облік яких ведеться на пасивних рахунках. До регулюючих контрпасивних рахунків (субрахунків) належать: субрахунок "Прибуток, використаний у звітному періоді" до субрахунка "Прибуток нерозподілений" (рахунка "Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)"; рахунки "Неоплачений капітал", "Вилучений капітал" до рахунка "Статутний капітал".

Необхідність застосування в бухгалтерському обліку субрахунка "Прибуток, використаний у звітному періоді" зумовлена тим, що згідно з діючим положенням одержаний підприємством прибуток на субрахунку "Прибуток нерозподілений" повинен обліковуватись зростаючим підсумком з початку року - до його розподілу і списання після закінчення звітного року. Виходячи з цього, розподіл прибутку у звітному періоді відображається на дебеті регулюючого субрахунка "Прибуток, використаний у звітному періоді" в кореспонденції з дебетом відповідних рахунків ("Статутний капітал", "Резервний капітал", "Розрахунки з учасниками" тощо). Зазначений субрахунок надає інформацію про суму прибутку, вилучену з господарського обігу підприємства. Щоб визначити суму нерозподіленого прибутку, що залишився в обігу підприємства, треба із суми одержаного протягом звітного періоду прибутку вирахувати суму використаного прибутку.

Наприклад, якщо на субрахунку "Прибуток нерозподілений" кредитовий залишок - 200 000 грн., а на дебеті регулюючого до нього субрахунка "Прибуток, використаний у звітному періоді" відображена сума 100 000 грн., то сума невикористаного прибутку, що залишилася в обороті на звітну дату, дорівнює 100 000 грн. (200 000 - 100 000).

У системі рахунків ці показники матимуть такий вигляд:

Субрах. "Прибуток, використаний у звітному періоді"		Субрах. "Прибуток нерозподілений"	
Д-т	К-т	Д-т	К-т
Сальдо - 100 000		Сальдо - 200 000	
	(-)		

Операційні рахунки призначені для обліку витрат, доходів і результатів діяльності підприємства. На операційному рахунку відображається рух не одного, а всіх видів ресурсів, що беруть участь у здійсненні того або іншого господарського процесу. Операційні рахунки включають:

- збірно-розподільчі рахунки;
- звітно-розподільчі рахунки;
- калькуляційні рахунки.

Збірно-розподільчі рахунки призначені для обліку (попереднього збирання) накладних витрат, пов'язаних з організацією, обслуговуванням, управлінням цехами та іншими виробничими підрозділами основного і допоміжного виробництв з метою наступного розподілу їх між відповідними об'єктами. До збірно-розподільчих належить, зокрема, рахунок "Загальновиробничі витрати", побудова якого схематично буде виглядати наступним чином:

Дебет	Кредит
Оборот - збирання витрат, що підлягають розподілу (+)	Оборот - списання зібраних об'єктами витрат і розподіл між калькулювання (-)

Звітно-розподільчі використовуються для можливості обліковців визначати витрати і доходи саме того періоду, якого вони стосуються, незалежно від часу фактичного витрачання коштів або отримання доходів. Такі рахунки можуть бути активними і пасивними. До активних належить рахунок "Витрати майбутніх періодів" (наприклад, витрати на освоєння нових видів продукції, сплачена наперед орендна плата за взяті в оренду основні засоби, суми передплати періодичних видань та ін.), до пасивних - "Доходи майбутніх періодів" (наприклад, орендна плата, отримана від орендарів авансом в рахунок платежів майбутніх періодів, тощо). Залишок рахунка "Витрати майбутніх періодів" може бути тільки дебетовим і показує суму витрат, що підлягають списанню в наступні звітні періоди. Сальдо рахунка «Доходи майбутніх періодів» може бути тільки кредитовим і показує суму доходів, які належать до майбутніх періодів.

Калькуляційні рахунки призначені для обліку сукупності витрат, пов'язаних з виробничим процесом, і визначення фактичної собівартості виготовленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг). До таких рахунків належать: "Виробництво", "Капітальні інвестиції" (субрахунки "Капітальне будівництво", "Придбання (виготовлення) основних засобів", "Формування основного стада" тощо). Сальдо таких рахунків – дебетове, показує затрати у незавершене виробництво.

Результативні рахунки призначені для узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства за звітний період. До них належить активно-пасивний рахунок "Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)".

Позабалансові рахунки призначені для обліку активів, які не належать даному підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні або на зберіганні. До них належать орендовані необоротні активи, активи на відповідальному зберіганні, списані активи, гарантії та забезпечення надані і отримані та ін. Всі ці активи обліковуються на балансі тих господарств, яким вони належать. Підприємство, яке прийняло ці активи в тимчасове користування або на зберігання, обліковує їх на позабалансових рахунках. Крім того, на таких рахунках обліковують бланки суворого обліку (чекові книжки, акції, векселі тощо), умовні права і зобов'язання (застави, гарантії, зобов'язання тощо), списану на збитки заборгованість неплатоспроможних дебіторів. До групи забалансових належать рахунки: "Орендовані необоротні активи", "Активи на відповідальному зберіганні", "Контрактні зобов'язання", "Гарантії та забезпечення одержані", "Списані активи", "Обладнання, прийняте для монтажу", "Бланки суворого обліку" та ін. на які правило подвійного запису на них не поширюється. Тобто при прийнятті об'єкта на облік забалансовий рахунок тільки дебетується, а при списанні - кредитується.

3. Сутність подвійного запису та його значення в бухгалтерському обліку

Записи господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку проводяться методом подвійного запису.

Подвійний запис – відображення кожної господарської операції одночасно у дебеті і кредиті відповідних рахунків в однакових сумах, що зумовлює рівність оборотів.

Метод подвійного запису в бухгалтерському обліку використовується для контролю за правильністю відображення господарських операцій на рахунках. Оскільки кожна операція, згідно з методом подвійного запису, відображається в однаковій сумі за дебетом одного рахунку і кредитом іншого, то підсумок оборотів за дебетом усіх рахунків повинен дорівнювати підсумку оборотів за кредитом усіх рахунків.

Взаємозв'язок між рахунками бухгалтерського обліку, що встановлюється подвійним записом кожної господарської операції, називається *кореспонденцією рахунків*.

Кожна господарська операція відображена методом подвійного запису називається *бухгалтерською проводкою*, і складається за певними правилами (рис. 5.7).

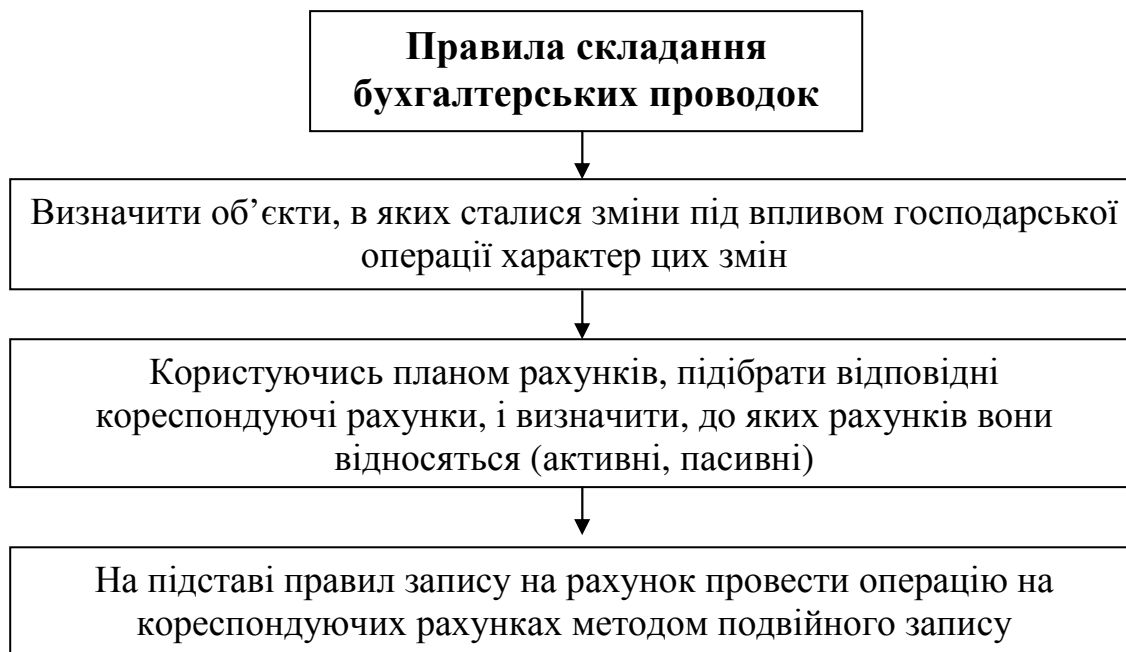


Рис. 5.7 – Правила складання бухгалтерських проводок

Розрізняють два види бухгалтерських проводок: *прості й складні* (рис. 5.8).

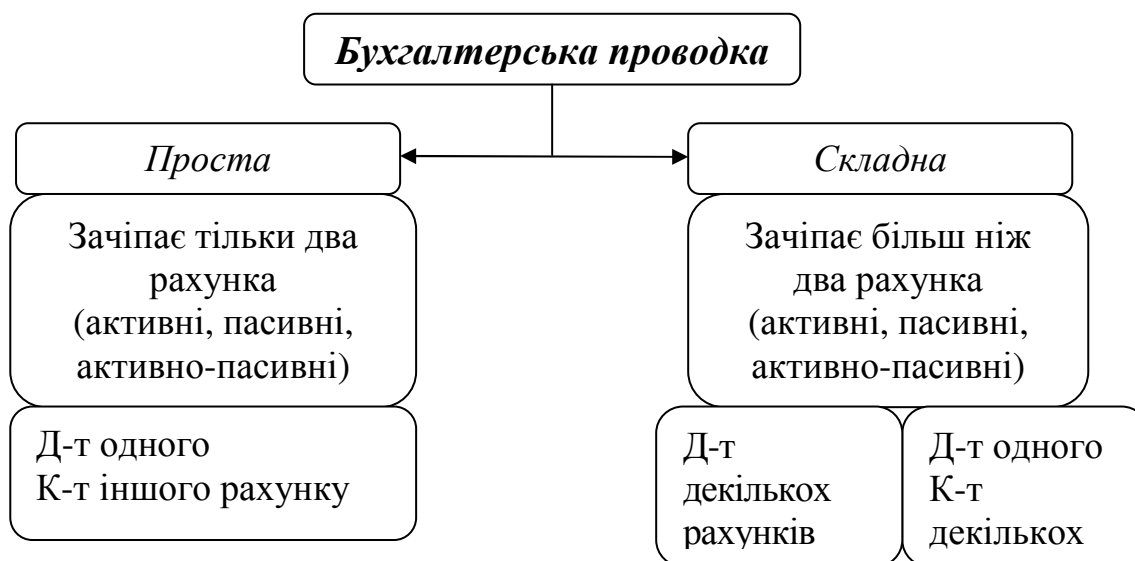


Рис. 5.8 – Види бухгалтерських проводок

Приклад 3 (проста проводка). Надійшли грошові кошти з розрахункового рахунку для виплати заробітної плати – 50 000.

Рішення: у результаті цієї операції збільшуються кошти в касі підприємства та зменшуються кошти на розрахунковому рахунку. Рахунок «Каса» - активний, тому суму надходження (50 000) записують у дебет рахунку «Каса»; а виплату заробітної плати записують у кредит рахунку «Розрахунковий рахунок».

Приклад 4 (складна проводка). Від постачальників надійшли матеріали на суму 50 000 та палива на 15 000, а всього 65 000 грн.

Рішення: у результаті цієї операції збільшуються запаси матеріалів і палива на складі підприємства і водночас заборгованість постачальникам.

Цікаво !

У бухгалтерському обліку застосовується також відображення операцій на рахунках способом від'ємних чисел (червоного сторно) за допомогою якого виправляють помилкові записи в системі рахунків шляхом відрахування

Лекція 3

4. Синтетичні та аналітичні рахунки, їх взаємозв'язок

Для отримання різних за ступенем деталізації показників у бухгалтерському обліку є два види рахунків: *синтетичні й аналітичні* (рис. 5.9).

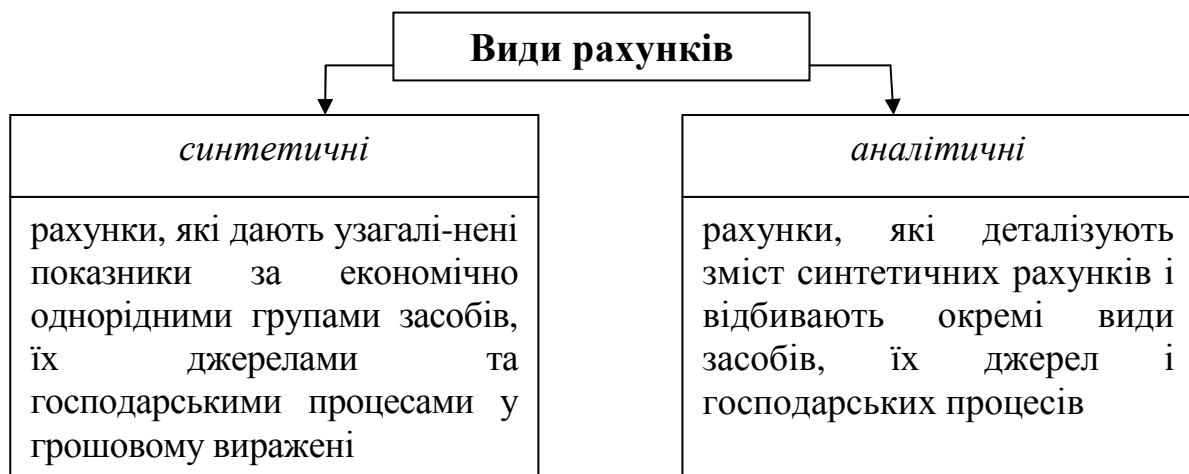


Рис. 5.9 – Види бухгалтерських проводок

Організацію синтетичного й аналітичного обліку можна представити у вигляді вертикальної структури бухгалтерського обліку (рис. 5.10):

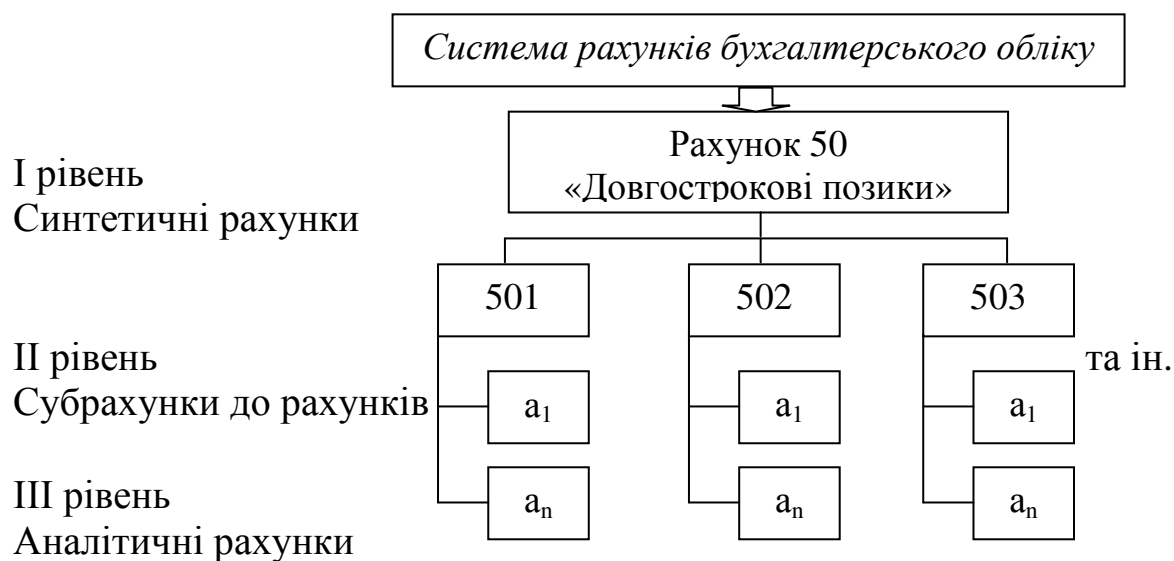


Рис. 5.10 – Вертикальна структура обліку

Приклад 5. На початок місяця на підприємстві «Ласка» була заборгованість підзвітних осіб на суму 800,00 грн.

На синтетичному рахунку «Розрахунки з підзвітними особами» заборгованість буде показана загальною сумою (табл. 5.5):

Таблиця 5.5

Синтетичний облік

Дебет	Кредит
Сальдо на початок 01.07: 800,00	
1. 12.07: 1000,00	3. 12.07: 800,00
2. 20.07: 300,00	4. 15.07: 150,00
Всього : 1300,00	Всього нараховано: 950,00
Сальдо на кінець: 1150,00	

На аналітичних рахунках відкритих до синтетичного «Розрахунки з підзвітними особами» заборгованість буде показана з кожною підзвітною особою (табл. 5.6):

Таблиця 5.6

Аналітичний облік

Дт	Болишев О.О.	Кт
	Сальдо на початок: 600,00	
12.07: 850,00		12.07: 600,00
Всього: 850,00		Всього: 600,00
	Сальдо на кінець:850,00	

Дт	Алексенко Л.Б.	Кт
	Сальдо на початок:200,00	
12.07: 150,00		12.07: 200,00
20.07: 300,00		15.07: 150,00
Всього: 450,00		Всього: 350,00
	Сальдо на кінець:300,00	

Приклад 6. На початок місяця на підприємстві ТОВ «Ромашка» була заборгованість перед постачальниками за надані товари, послуги на суму 8000 грн.

На синтетичному рахунку «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» заборгованість буде показана загальною сумою (табл. 5.7):

Таблиця 5.7

Аналітичний облік

Дт	ТДВ «Непал»	Кт
	Сальдо на початок: 2800,00	
12.03: 2000,00		10.03: 2600,00
Всього: 2000,00		Всього: 2600,00
	Сальдо на кінець:3400,00	

Дт	ТОВ «Лілея»	Кт
	Сальдо на початок: 4200,00	
07.03: 1500,00		01.03: 1500,00
Всього: 1500,00		Всього: 1500,00
	Сальдо на кінець:4200,00	

Дт	АТ «Ромашка»	Кт
	Сальдо на початок: 1000,00	
10.03: 1500,00		03.03: 2500,00
Всього: 1500,00		Всього: 2500,00
	Сальдо на кінець:2000,00	

Облік, що здійснюється за синтетичними рахунками, називається синтетичним обліком, за аналітичними рахунками – аналітичним.

Як видно, аналітичні рахунки мають докладнішу інформацію, ніж синтетичні. Так, якщо дані синтетичного рахунка містять суму кредиторської заборгованості, їхнє виникнення та погашення, то аналітичний облік дає інформацію щодо конкретних постачальників і стан розрахунків з кожним із них.

Крім синтетичних та аналітичних рахунків на практиці застосовують також субрахунки.

Субрахунки – рахунки другого порядку, призначені для додаткового групування в середині синтетичного рахунку та є доповнюючим групуванням показників окремих аналітичних рахунків у межах відповідного синтетичного рахунку

Наприклад субрахунки до рахунку 28 «Товари»:

281 «Товари на складі»

282 «Товари в торгівлі»

283 «Товари на комісії»

284 «Тара під товарами»

285 «Торгова націнка»

286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»

Інформація на синтетичних рахунках відображається в грошовому вимірі, а на аналітичних можливе застосування, як у грошовому так і натуральних вимірниках.

Аналітичний облік товарно-матеріальних цінностей здійснюється на картках складського обліку товарів і матеріалів; аналітичний облік розрахункових операцій – на контокорентних картках (рис. 5.11).

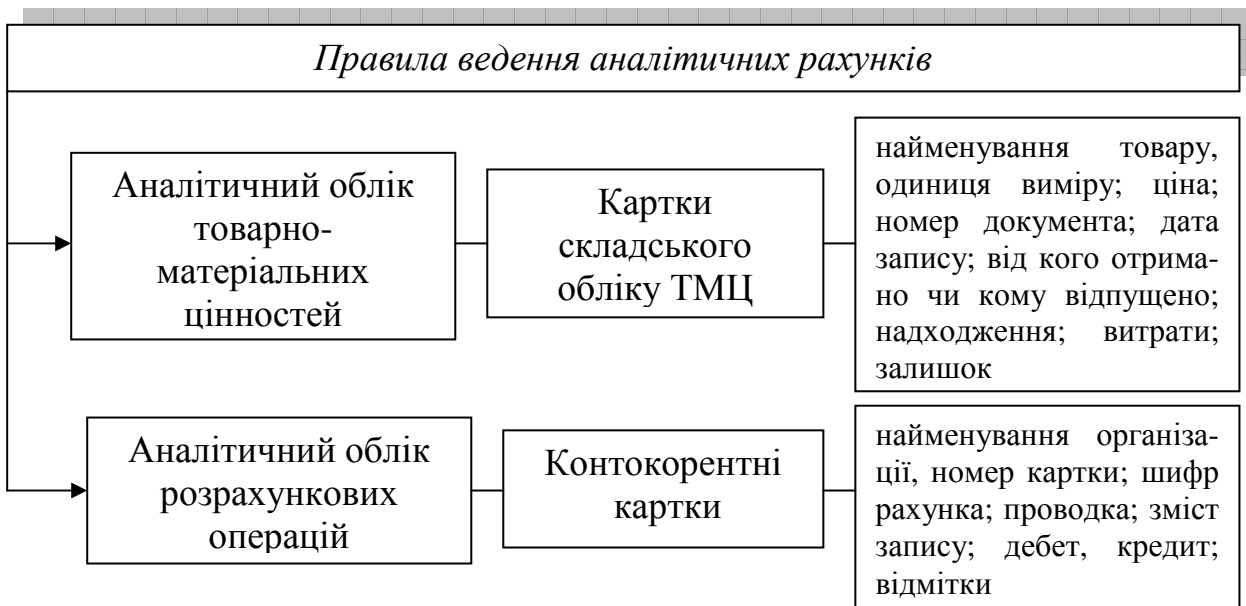


Рис. 5.11 – Порядок здійснення записів на аналітичних рахунках

Аналітичні рахунки окремо в балансі не відображаються, тому що є частинами синтетичних рахунків.

Існуючий взаємозв'язок між рахунками аналітичного та синтетичного обліку дозволяє здійснювати контроль за правильністю записів в системі бухгалтерського обліку (рис. 5.12).

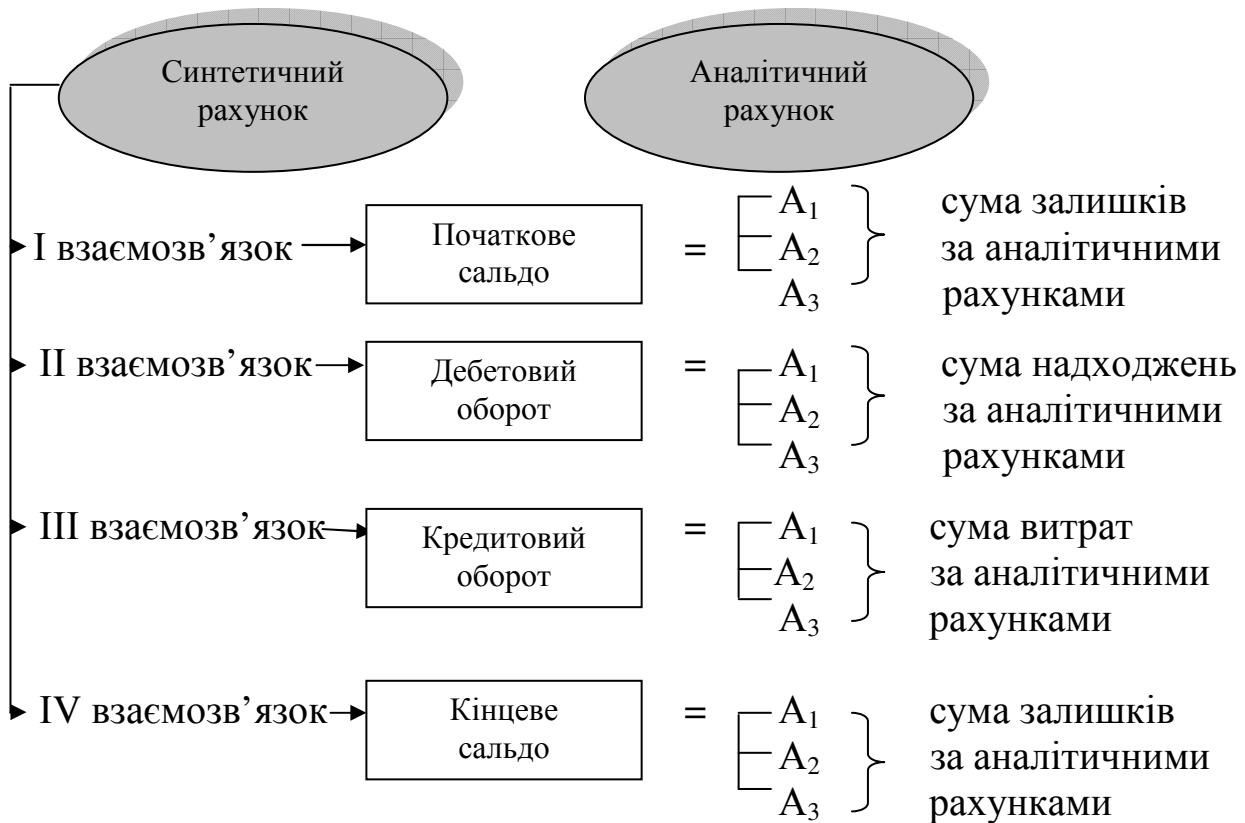


Рис. 5.12 – Взаємозв'язок аналітичного та синтетичного обліку

Крім вище перерахованих рахунків існують ще й *позабалансові*.

До позабалансових рахунків належать рахунки, на яких обліковуються цінності, що тимчасово знаходяться у підприємстві й не належать йому, наприклад: «Орендовані необоротні активи», «Активи на відповідальному зберіганні» (сировина, матеріали, запасні частини тощо, обладнання прийняте для монтажу, бланки суворої звітності т ін.).

Характерною особливістю позабалансових рахунків, на яких операція відображається методом подвійного запису на дебеті і кредиті кореспондуючих рахунків, на позабалансових рахунках операція відображається тільки на дебеті або тільки на кредиті одного позабалансового рахунку.

4. Узагальнення даних поточного обліку

Інформацію поточного синтетичного і аналітичного обліку періодично узагальнюють по підприємству в цілому. Роблять це за допомогою *оборотних відомостей* які складають окремо за синтетичними й аналітичними рахунками (5.13).



Рис. 5.13 - Бухгалтерське узагальнення поточних облікових даних

Оборотні відомості є способом, узагальнення оборотів і залишків за звітний період (місяць), а також засобом взаємозв'язку між балансом, і рахунками, що має важливе значення для контролю правильності облікових записів.

Розрізняють два види оборотних відомостей:

- за синтетичними рахунками;
- за аналітичними рахунками (рис. 5.14).

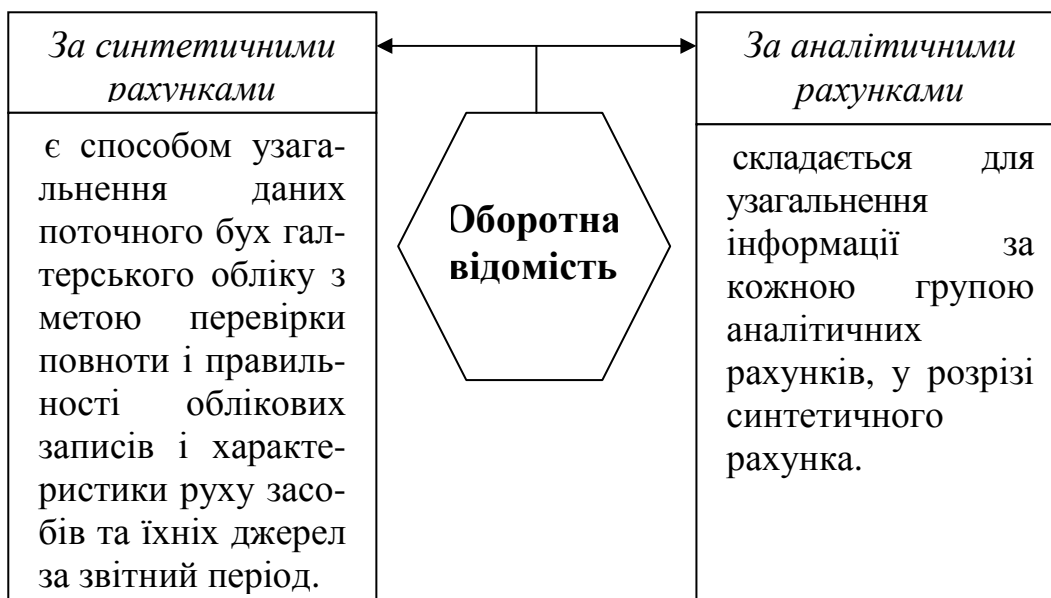


Рис. 5.14 – Види оборотних відомостей

Характерною особливістю оборотної відомості є те, що вона містить три пари однакових підсумків:

- початкових сальдо;
- оборотів;
- кінцевих сальдо (рис. 5.15).

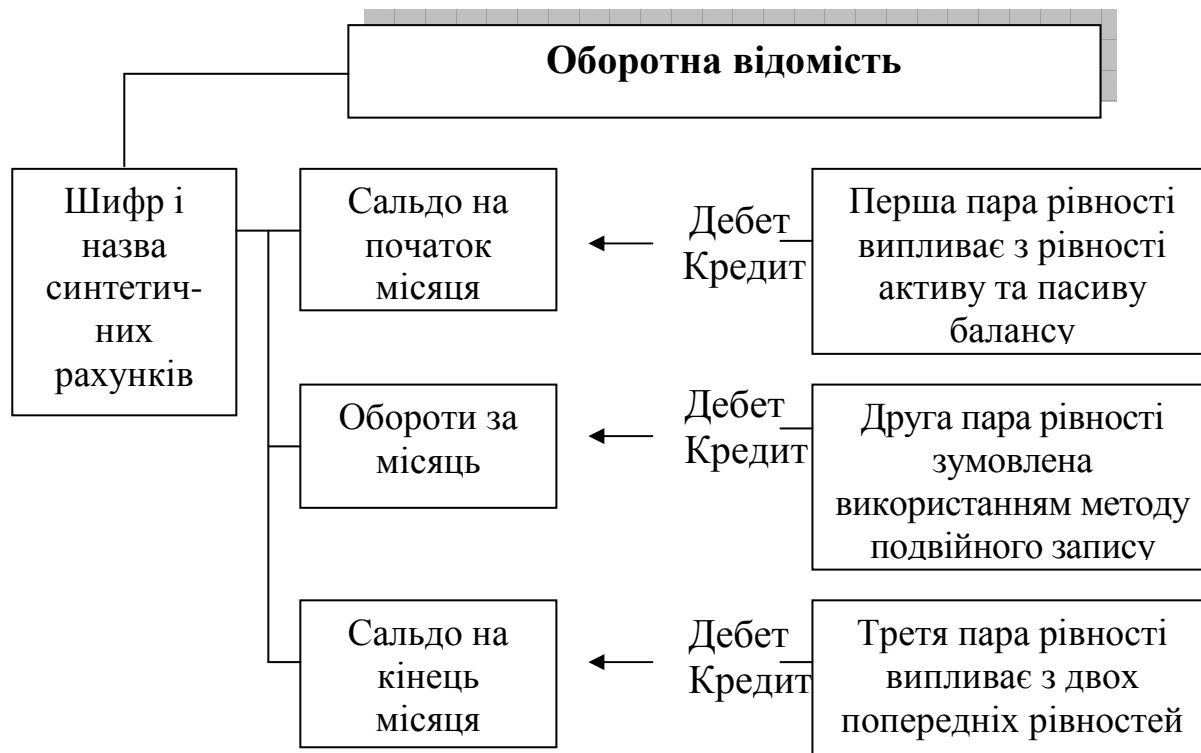


Рис. 5.15 – Три пари рівностей оборотної відомості

За структурою оборотна відомість – це багатогранна таблиця.

Оборотна відомість за синтетичними рахунками будується за контокорентною формою і має наступний вигляд (табл. 5.6):

Таблиця 5.6.

Оборотна відомість синтетичного обліку

Шифр рахунка	Назва рахунка	Сальдо на початок звітного періоду		Оборот за місяць		Сальдо на кінець звітного періоду	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
28	Товари	10000	-	5000	4000	11000	-
63	Розрахунки з постачальниками	-	35000	30000	5000	-	10000
...	...						
	Всього:						

Як бачимо, оборотна відомість узагальнює дані поточного синтетичного обліку, даючи інформацію про зміни господарських засобів та їх джерел за звітний період, а також їх стан на початок і кінець звітного періоду але недостатньо розкриває економічний зміст оборотів, їх структуру як за активами, так і за джерелами. Більш ефективною в цьому відношенні є *шахова оборотна відомість* (табл. 5.7).

Таблиця 5.7

Шахова оборотна відомість

Дебет	Кредит									Сума за дебетом
	10	20	23	30	31	36	40	63	91	
10							21000			21000
20			15000						4200	19200
31						400		25000		25400
36				500	80000					80500
40	2000									2000
63		50000								50000
91			5500							5500
Сума за кредитом	2000	50000	20500	500	80000	400	21000	25000	4200	203600

Оборотна відомість за рахунками аналітичного обліку наведено в таблицях 5.8 та 5.9.

Таблиця 5.8.

Оборотна відомість за рахунками товарно-матеріальних цінностей

№ з / п	Найменування товару	Од. виміру	Ціна, грн.	Сальдо на початок звітного періоду		Оборот за місяць				Сальдо на кінець звітного періоду	
				К-ть	Сума	Надійшло		Вибуло		К-ть	Сума
						К-ть	Сума	К-ть	Сума		
1	Борошно	кг	6,0	100	600	50	300	50	300	100	600
2	Цукор	кг	10,0	400	4000	100	1000	50	500	450	4500
3	Масло	кг	45,0	-	-	100	4500	50	2250	50	2250
..	...										
	Всього:				4600		5800		3050		7350

Питання для самоконтролю:

1. Що таке рахунки бухгалтерського обліку ?
2. На які види підрозділяються бухгалтерські рахунки ?
3. Охарактеризуйте План рахунків бухгалтерського обліку.
4. Яке значення Плану рахунків бухгалтерського обліку ?
5. Як класифікуються рахунки бухгалтерського обліку?
6. Класифікуйте рахунки за економічним змістом.
7. Якою є класифікація рахунків за призначенням і структурою ?
8. Навіщо в бухгалтерському обліку використовують субрахунки ?
9. Пояснити взаємозв'язок бухгалтерських рахунків з Балансом.
10. У чому полягають особливості позабалансових рахунків ?
11. Дайте характеристику результативним рахункам.
12. У чому полягає призначення та склад основних рахунків?
13. Дайте характеристику активних рахунків.
14. Дайте характеристику пасивних рахунків.
15. Обґрунтуйте суть активно-пасивних бухгалтерських рахунків.
16. Що таке «сальдо рахунків» ?
17. У чому виражається взаємозв'язок рахунків з бухгалтерським балансом ?
18. Яке значення має дебет і кредит в активних і пасивних рахунках?
19. Як відкрити рахунок, підрахувати обороти, визначити кінцеве сальдо?
20. У чому суть подвійного запису ?
21. Що називається кореспонденцією рахунків ?
22. Сформулюйте визначення категорій «синтетичні і аналітичні рахунки», «синтетичний і аналітичний облік».
23. Які роль і значення субрахунків?
24. Назвіть призначення і побудову позабалансових рахунків.
25. Назвіть види та форми оборотних відомостей, їх призначення й особливості.

📖 Рекомендована література: 2, 22, 44, 47, 51, 53, 58.

ТЕМА 6: ДОКУМЕНТАЦІЯ ТА ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ (2 год.)

Лекція 1

Цільова спрямованість: засвоїти поняття про документи та їх значення, класифікацію документів, вимоги щодо їх оформлення; усвідомити, що представляє собою інвентаризація, її види та порядок здійснення.

Питання для розгляду

1. Поняття документів та їх класифікація.
2. Основні вимоги до змісту й оформлення документів.
3. Інвентаризація, її види та значення.

1. Поняття документів та їх класифікація.

Бухгалтерський облік здійснює суцільне й безперервне спостереження за господарськими процесами і відображає його в документах, які складають на кожную господарську операцію.

Документ — це безперечне письмове свідчення про здійснення господарської операції або письмове розпорядження на право її здійснення.

Без належно оформленого документа не може бути бухгалтерського запису, від нього залежать повнота і достовірність облікової інформації для користувачів.

Бухгалтерський документ — це документ певної форми і змісту, що містить інформацію про господарську операцію та юридично підтверджує факт її здійснення або розпорядження на право її проведення

Господарські операції реєструються на місцях їх проведення у відповідних бухгалтерських документах (рис 6.1). Така реєстрація називається первинним обліком, а документи – первинними. Крім того, в процесі господарської діяльності декілька первинних документів можуть поєднуватися в один так званий зведений документ.

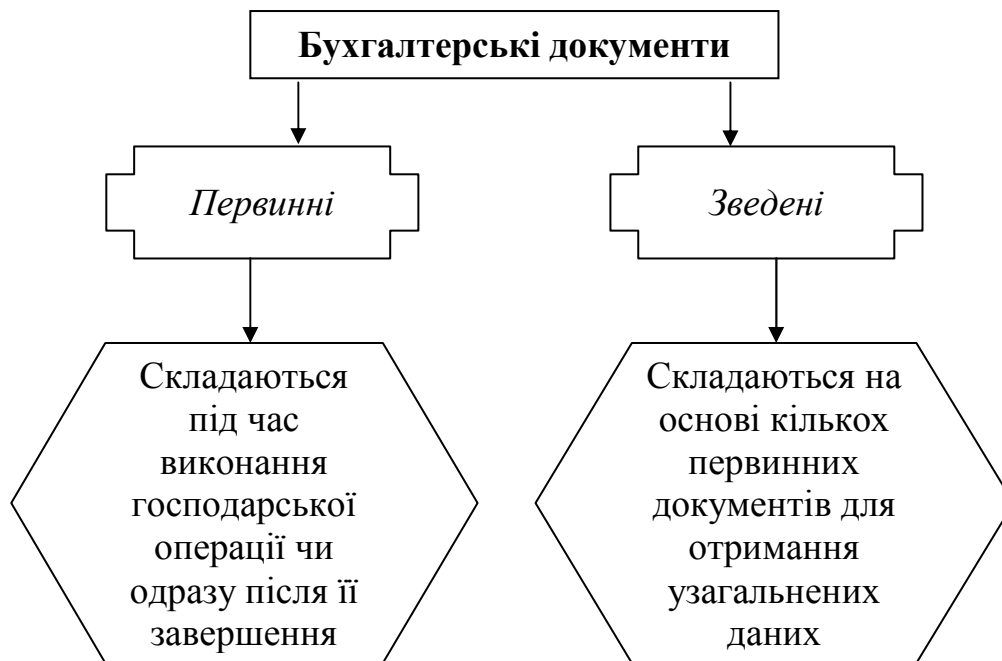


Рис. 6.1 –Бухгалтерські документи підприємства

Спосіб оформлення господарських операцій документами називається документацією.

Документація — спосіб суцільного відображення господарських операцій для отримання даних, необхідних для ведення поточного бухгалтерського обліку й контролю за ними

Облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях.

Типові форми паперових документів, затверджуються Державним комітетом статистики України, а документи спеціалізованих форм - міністерствами та відомствами України, або розробляються підприємством самостійно на бланках, які повинні обов'язково містити реквізити типових або спеціалізованих форм.

Використання електронного документообігу і цифрового підпису регулюється законами України "Про електронні документи та електронний документообіг" від 22 травня 2003 р. № 851-IV, "Про електронний цифровий підпис" від 22 травня 2003 р. № 852-IV.

Електронний документ може бути доказом, якщо його складено з дотриманням усіх вимог і можна довести його цілісність і справжність.

Нижче наведено перелік типових форм які використовують на підприємствах України для документації господарських явищ і процесів (Додаток Б).

Бухгалтерські документи, що використовуються для оформлення господарських операцій, на практиці класифікують за різними ознаками: за ступенем узагальнення господарських операцій; за способом використання; за місцем складання; за призначенням; за характером задокументованих операцій; за кількістю позицій (записів); за технікою складання та опрацювання (рис. 6.2.).



Рис. 7.2 – Класифікація бухгалтерських документів

Первинні документи складають в момент здійснення господарської операції або відразу після її здійснення. Прикладом первинних документів є прибуткові й видаткові касові ордери, накладні, приймальні квитанції, вимоги, наряди тощо.

Зведені документи складають на підставі первинних документів, вони узагальнюють господарські операції, які вже зафіксовані в первинних документах. Прикладом зведених документів є звіти касира, звіти про рух виробничих запасів, авансові звіти та ін. Застосування в обліку зведених документів значно зменшує обсяг облікових записів на синтетичних та аналітичних рахунках.

Разові документи використовують для оформлення кожної господарської операції в момент її здійснення (вимоги, накладні, акти, чеки, касові ордери, приймальні квитанції тощо). Характерним для одноразових документів є те, що відразу після їх складання вони можуть бути підставою для складання бухгалтерських записів.

Накопичувальні документи використовуються для відображення однорідних господарських операцій за відповідний проміжок часу звітного періоду (лімітно-забірні картки, особисті картки працівників, бригадні наряди, відомості випуску готової продукції).

Внутрішні — це такі документи, які складають на самому підприємстві (вимоги, прибуткові ордери, звіти матеріально відповідальних осіб та ін.).

Зовнішні — це такі документи, які надходять від інших підприємств і організацій (рахунки-фактури, платіжні вимоги, платіжні доручення тощо).

Розпорядчими називають документи, які містять розпорядження на здійснення певної господарської операції. До них належать накази, письмові розпорядження, доручення, чеки на одержання грошових коштів у банку тощо. Розпорядчі документи не підтверджують факту здійснення операцій, тому не можуть бути підставою для облікових записів.

Виконавчими (виправдними) називають документи, які підтверджують факт здійснення господарської операції. Наприклад, виписки банку з поточного рахунка, прибутковий ордер, акти, квитанції, авансові звіти та ін.

Документи бухгалтерського оформлення складаються працівниками бухгалтерії на підставі виконавчих та розпорядчих документів для підготовки й полегшення облікових записів. До них належать бухгалтерські довідки, групувальні таблиці, відомості нарахування амортизації, розподілу загальновиробничих витрат, звітні калькуляції тощо.

Комбінованими називають документи, які виконують функції розпорядчих, виправданих документів бухгалтерського оформлення. Прикладом комбінованих документів є прибуткові та видаткові касові ордери, акти на заміну матеріалів, лімітно-забірні картки, наряди на виконання робіт та ін.

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

2. Основні вимоги до змісту й оформлення документів.

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

Щоб бути доказовим і мати юридичну силу, документ має містити *обов'язкові реквізити* (рис. 6.3):

- назву документа (форми);

- дату і місце складання;
- назву підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції, підстава для її проведення;
- вимірники операцій (натуральні і грошові);
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції та правильність її оформлення;
- особисті підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

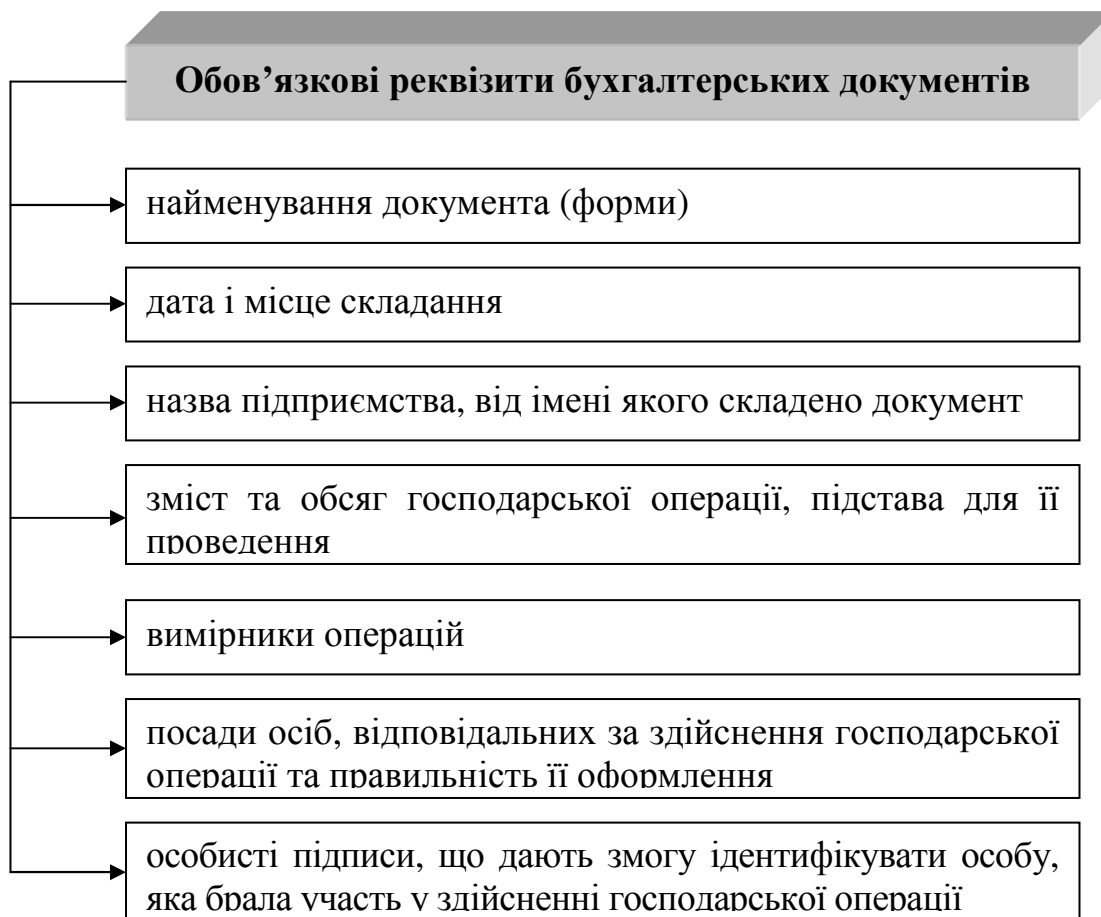


Рис. 6.3 – Обов'язкові реквізити бухгалтерських документів

У разі відсутності будь-якого з обов'язкових реквізитів документ втрачає свою доказову силу і не може бути підставою для записів у системі бухгалтерського обліку.

Залежно від характеру операцій до первинних документів можуть бути внесені додаткові реквізити:

- ідентифікаційний код підприємства чи особи;
- номер документа;
- підстава для здійснення операції;
- дані про документ, що засвідчує особу;
- інші додаткові реквізити.

Порядок створення первинних документів, записів у реєстрах бухгалтерського обліку та зберігання документів, реєстрів і звітів устанавлено Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88.

Згідно з даним Положенням документи складаються з дотриманням певних вимог (рис. 6.4).

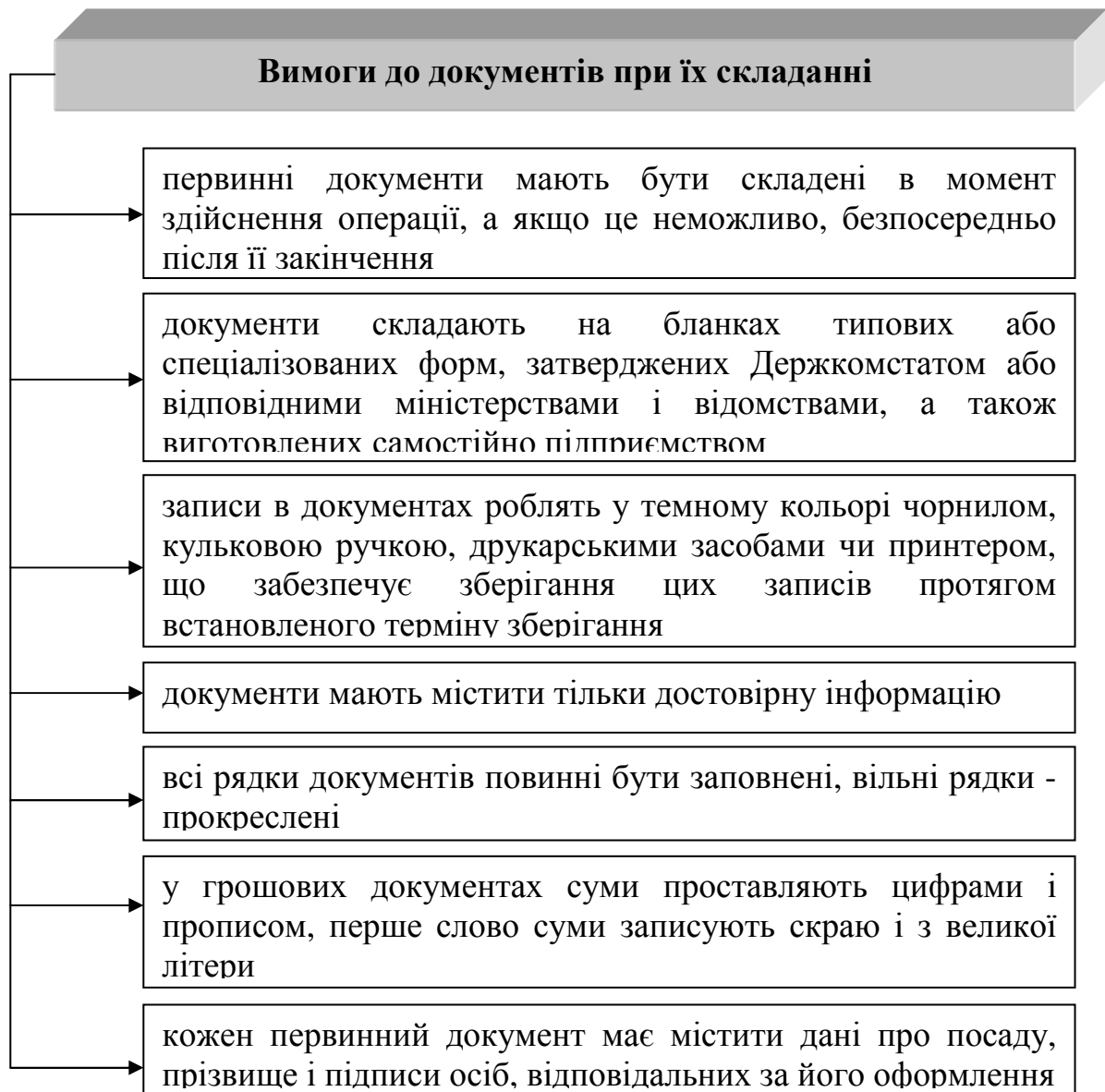


Рис. 6.4 – Обов'язкові реквізити бухгалтерських документів

Крім того, у разі складання та зберігання первинних документів на машинних носіях інформації підприємство зобов'язане за свій рахунок виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів та відповідних органів у межах їхніх повноважень, передбачених законами.

Велике значення у виконанні цих вимог мають уніфікація та стандартизація документів.

Уніфікація – встановлення замість різних форм єдиних типових форм документів для первинного оформлення однорідних господарських операцій в різних об'єднаннях (на підприємствах) і в галузях народного господарства (наприклад, банківські документи, прибуткові й видаткові касові ордери, авансові звіти тощо).

Стандартизація – встановлення чітко визначених (стандартних) розмірів документів і їх розділів.

Складаючи первинні документи, можна припуститися помилок.

У банківських і касових документах помилки не виправляють. Якщо в таких документах допущено помилку, їх анулюють, а замість них оформлюють нові.

В інших первинних документах помилки виправляють коректурним способом, тобто неправильний текст або суму закреслюють тонкою рисою так, щоб можна було прочитати закреслене, а зверху пишуть правильний текст або суму. Виправлення помилок має бути застережено підписом "виправлено" і підтверджено підписом осіб, які підписали цей документ із зазначенням дати виправлення.

Після того як документи складено на місцях або прийнято від сторонніх організацій, вони потрапляють до бухгалтерії у порядку й строки, встановлені керівником підприємства.

Документи, що надійшли до бухгалтерії, підлягають перевірці перед рознесенням їхніх даних на рахунки бухгалтерського обліку.

Перевірка за формою – перевірка повноти й правильності заповнення всіх реквізитів, необхідних для даного документа, чіткості й якості текстових і цифрових записів, своєчасності оформлення господарської операції і подання документа в бухгалтерію.

Арифметична перевірка документа полягає в перевірці правильності кількісного відображення даної господарської операції, тобто правильності запису цифр, підрахунків, таксування, підведення підсумків.

Після перевірки документи підлягають подальшому опрацюванню, тобто вони повинні пройти всі стадії обробки (рис. 6.5).

При цьому забороняється приймати до виконання та оформлення первинні документи за операціями, які суперечать законодавству і встановленому порядку приймання, зберігання та використання активів і зобов'язань.



Рис. 6.5 – Стадії бухгалтерської обробки документів

Оброблені документи підлягають оперативному й обліковому погашенню.

Погашення – відмітка на документах про їх використання

Так, наприклад погасити прибутковий касовий ордер – значить поставити на ньому штамп або написати від руки «Отримано» з зазначенням дати. На видатковому документі пишеться «Сплачено» і т.д. Такі відмітки робляться для того, щоб документи не могли бути використані з метою отримання грошей.

Усі виконані облікові документи відповідним чином добирають, переплітають і передають для зберігання в архів бухгалтерії.

Терміни зберігання документів встановлені переліком типових документальних матеріалів, затвердженим Головним архівним управлінням при Кабінеті Міністрів України.

Після закінчення встановлених термінів зберігання, найважливіші документи, за рішенням експертної комісії, передають в держархів на подальше зберігання, а решту знищують.

3. Інвентаризація, її види та значення.

Первинна документація не завжди може охопити всі господарські явища в момент їх здійснення (природні втрати, викликані усушкою, утрускою, використанням при зберіганні, транспортуванні, відпуску, стихійні лиха, невідповідність фактичних даних обліку через помилки, розкрадання, псування, зловживання тощо). У зв'язку з цим виникає об'єктивна необхідність у такому способі, який би забезпечив можливість взяти на облік перелічені явища і процеси. Цього досягають за допомогою інвентаризації.

Інвентаризація — співставлення даних бухгалтерського обліку з фактичною наявністю об'єктів обліку для виявлення відхилень, виправлення помилок та контролю за збереженням цінностей.

Інвентаризація дає змогу встановити розходження між даними обліку і фактичною наявністю засобів, тобто лишки або нестачі, які оформляють відповідними документами і відображають в обліку.

Проведення інвентаризації полягає у виконанні певних завдань (рис. 6.6).

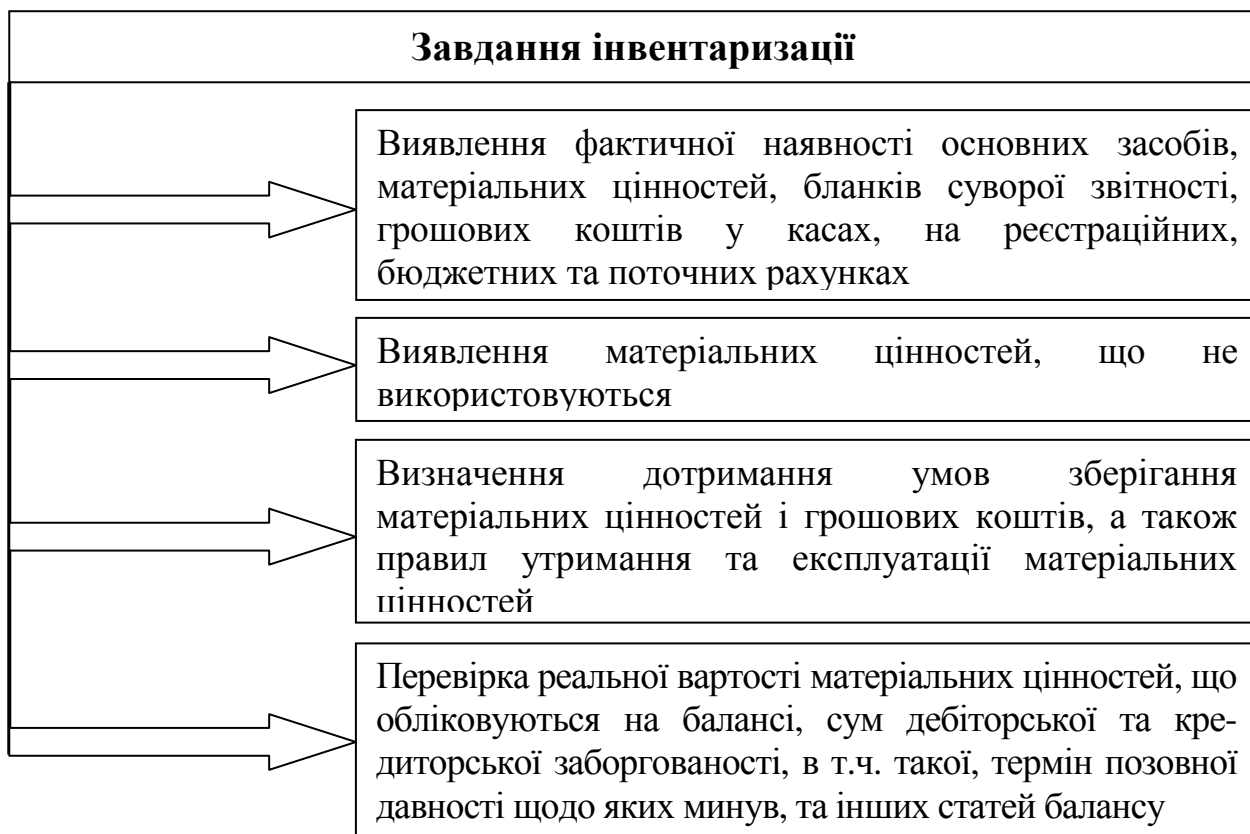


Рис. 6.6 – Основні завдання інвентаризації

За повнотою охоплення перевіркою засобів, коштів і розрахунків, інвентаризацію поділяють на повну і часткову. Залежно від характеру інвентаризацію поділяють на планову і позапланову (рис. 7.7).

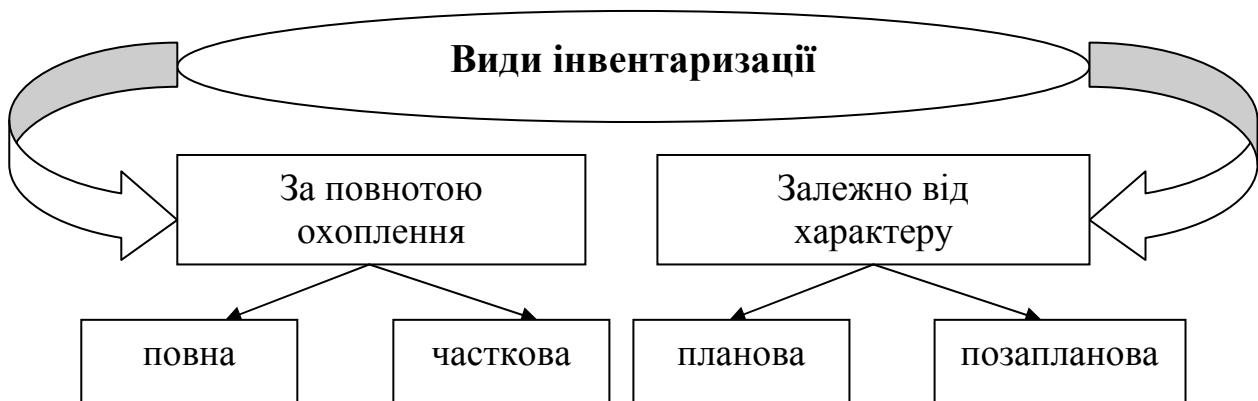


Рис. 6.7 – Види інвентаризацій

Повна інвентаризація передбачає суцільну перевірку всіх засобів та джерел підприємства.

Часткова інвентаризація охоплює визначену частину засобів і джерел, наприклад, наявність грошей у касі, готової продукції на складі, незавершеного виробництва тощо. Повна інвентаризація, звісно, дає широкую інформацію, проте не завжди доцільна через свою трудомісткість.

Планова інвентаризація здійснюється за раніше складеним планом відповідно до розробленого і затвердженого графіка її проведення (наприклад, перед складанням річного звіту).

Позапланову інвентаризацію проводять за розпорядженням керівника підприємства, на вимогу слідчих або контролюючих органів, у разі ревізії або зміни матеріально відповідальних осіб. Найбільш ефективними є *рантові часткові* інвентаризації, оскільки вони підвищують відповідальність матеріально відповідальних осіб щодо своєчасного оприбуткування й списання матеріальних цінностей, правильності їх зберігання, запобігають зловживанням.

Відповідальність за організацію інвентаризації несе власник (керівник) підприємства, який визначає кількість інвентаризацій, строки їх проведення, перелік господарських об'єктів, ресурсів і розрахунків, що підлягають інвентаризації під час кожної із них, крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим (рис. 6.7):

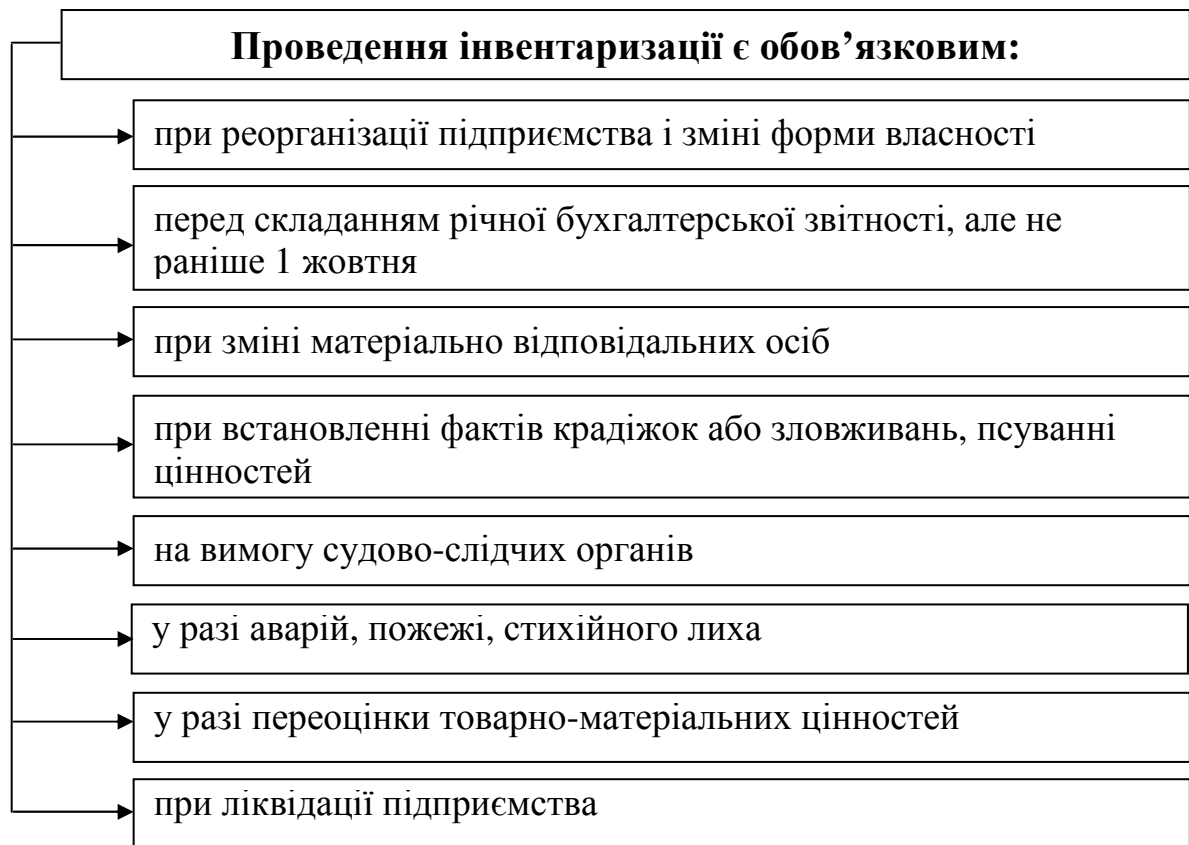


Рис. 6.8 – Випадки, коли проведення інвентаризації є обов'язковим

Порядок і терміни проведення інвентаризації на підприємствах, в організаціях і установах регламентуються статтею 10 ("Інвентаризація активів і зобов'язань") Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р. № 996-XIV, Порядком надання фінансової звітності, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. № 419, та Інструкцією по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 11 серпня 1999 р. № 69.

Інвентаризація здійснюється постійно діючою інвентаризаційною комісією, склад якої затверджує керівник підприємства.

Постійно діюча інвентаризаційна комісія створюється в такому складі: голова — керівник (заступник керівника) підприємства і члени комісії — головний бухгалтер, представники окремих структурних підрозділів, провідні фахівці тощо.

У процесі інвентаризації, яка відбувається шляхом підрахунку, зважування, обмірювання, визначають фактичну наявність об'єктів інвентаризації, дані про які записують в *інвентаризаційному описі*, який підписують усі члени комісії. При проведенні інвентаризації неодмінно повинна бути присутня матеріально відповідальна особа. Вона дає

розписку, що всі прибуткові й видаткові документи стосовно обліку матеріальних цінностей здано до бухгалтерії.

Дані інвентаризаційних описів порівнюють з даними бухгалтерського обліку і складають *порівняльні відомості*, де визначають результат інвентаризації. Внаслідок такого порівняння встановлюють відповідність або невідповідність облікових і фактичних даних, тобто:

- а) фактичний і бухгалтерський запис збігаються;
- б) фактичний залишок менше облікового — нестача;
- в) фактичний залишок більше облікового — надлишок.

Матеріально відповідальні особи повинні дати інвентаризаційній комісії письмові пояснення щодо причин нестач та надлишків.

Свої висновки і пропозиції щодо врегулювання інвентаризаційних різниць комісія оформляє *протоколом* і подає на затвердження керівнику підприємства, який у 5-денний термін розглядає і затверджує протокол.


Затверджені результати інвентаризації відображають у бухгалтерському обліку в тому місяці, в якому закінчено інвентаризацію, але не пізніше грудня звітного року. Результати інвентаризації відображають в обліку в такому порядку:

- надлишки основних засобів, товарів і матеріалів, цінних паперів, коштів, іншого майна підлягають оприбуткуванню та зарахуванню відповідно до доходів діяльності або збільшення фінансування;
- нестачу цінностей у межах затверджених норм природного убутку списують за рішенням керівника підприємства на валові витрати або на зменшення фінансування;
- понаднормові нестачі цінностей, а також втрати від псування відносять на винних осіб за цінами, за якими розраховують розмір шкоди;
- понаднормові втрати і нестачі матеріальних цінностей та готової продукції, якщо винних не встановлено, зараховують на збитки або зменшення фінансування.

Таким чином, документація та інвентаризація є важливими складовими бухгалтерської методології, оскільки формують облікову інформацію, яку належним чином буде оброблено і представлено у звітності підприємства внутрішнім і зовнішнім користувачам для потреб управління.

Питання для самоконтролю:

1. Поясніть суть і значення первинних облікових документів.
2. У чому суть зведених бухгалтерських документів?
3. Які є вимоги до змісту документів?
4. Перелічіть реквізити бухгалтерських документів та їх види.
5. Як виправляють помилки в бухгалтерських документах?
6. У чому полягають сутність і значення уніфікації та стандартизації документів?
7. Назвіть класифікацію бухгалтерських документів.
8. Розкрийте сутність та завдання документообороту на підприємстві.
9. Які є етапи бухгалтерської обробки документації?
10. Яку організацію має архів на підприємстві. Які є види архівів?
11. Які існують терміни зберігання бухгалтерських документів?
12. Охарактеризуйте інвентаризацію стосовно системи бухгалтерського обліку: передумови виникнення, сутність та завдання.
13. Який порядок і строки проведення інвентаризації? Назвіть випадки обов'язкової інвентаризації.
14. Документальне оформлення результатів інвентаризації.

 Рекомендована література: 2, 3, 4, 36, 40, 48, 52, 53, 66, 71, 72.

ТЕМА 7: ОБЛІКОВІ РЕГІСТРИ, ТЕХНІКА, ФОРМИ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ (4 год.)

Лекція 1

Цільова спрямованість: розкрити сутність сучасних форм бухгалтерського обліку; розглянути класифікацію облікових реєстрів та їх значення в бухгалтерському обліку.

Питання для розгляду

1. Облікові реєстри та їх класифікація.
2. Форми бухгалтерського обліку.
3. Організація обліку на підприємствах
4. Виправлення помилок в обліку

1. Облікові реєстри та їх класифікація.

Для ведення бухгалтерського обліку та реєстрації господарських операцій підприємства застосовують різноманітні за формою, змістом, способом відображення та накопичення інформації облікові реєстри.

Облікові реєстри — таблиці спеціальної форми, призначені для поточних записів за рахунками бухгалтерського обліку на основі первинних носіїв інформації

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

За даними облікових реєстрів складають фінансову звітність, яка використовується для керівництва і управління.

В обліковій практиці застосовують реєстри різних форм.

Так, облікові реєстри класифікують за такими ознаками: зовнішнім виглядом, змістом, призначенням і характером, за будовою (рис. 9.1).

За зовнішнім виглядом реєстри поділяються на:

Бухгалтерські книги - переплетені аркуші паперу, які пронумеровано, на останній сторінці вказано кількість сторінок, з підписом керівника, головного бухгалтера, а також скріплено печаткою (Касова книга, Головна книга, книга Журнал-Головна та ін.).

Картки – це таблиці спеціальної форми, виготовлені з твердого паперу (картону) та призначені для ведення аналітичного обліку на відповідних рахунках протягом тривалого часу (картки з обліку основних засобів, картки складського обліку матеріалів).

Окремі відомості (листки) – призначені для обліку певних операцій і залежно від цього має специфічний зміст (журнал-ордер, відомість).

Таблиці excel – облікові реєстри в яких відображено результати групувань і підрахунків відповідних облікових даних шляхом комп'ютерної обробки облікової інформації.

За призначенням і характером реєстри поділяються на хронологічні, систематичні й комбіновані.

Хронологічні – реєстри, в яких господарські операції записані в календарній послідовності їх здійснення та оформлення (касова книга, журнал обліку надходження готової продукції, вантажів, відомість відвантаження і реалізації продукції; таблиць відпрацьованого часу та ін.).

Систематичні – реєстри, призначені для групування у відповідному порядку на рахунках бухгалтерського обліку однорідних за економічним змістом господарських операцій (Головна книга).

Комбіновані – реєстри, призначені для одночасного хронологічного й систематичного записів (журнали-ордери, Журнал – Головна книга).



Рис. 7.1 – Класифікація облікових реєстрів

За змістом реєстри поділяються на: синтетичні, аналітичні та комбіновані.

Синтетичні – реєстри, в яких відображаються дані синтетичного обліку (Головна книга, журнал-ордер, реєстраційний Журнал).

Аналітичні – реєстри, в яких відображаються дані за аналітичними рахунками, що деталізують зміст показників синтетичних рахунків (книги та картки аналітичного обліку).

Комбіновані – призначені для одночасного синтетичного й аналітичного обліку (журнал-ордер за рахунком 372 «Розрахунки з підзвітними особами»; 63 «Розрахунки з постачальниками»).

За будовою поділяються на: табличні, шахові, однострокові та двострокові, багатографні.

Шахові - реєстри побудовані за принципом шахової дошки. Кожна записана сума характеризує одразу дві ознаки рахунку – дебетового і кредитового, що значно скорочує кількість записів, оскільки подвійний запис тут здійснюється в один робочий прийом, посилює поточний контроль відображення операцій та підвищує аналітичні можливості бухгалтерського обліку (журнали-ордери).

Однострокові – реєстри в яких подають дані про господарську операцію, суму якої записують за дебетом або за кредитом відповідного рахунка. Залежно від змісту обліковуваних операцій односторонні реєстри поділяють на контокорентні, кількісно-сумового і кількісно-сортного обліку. (Касова книга, картки аналітичного обліку розрахунків, Книга складського обліку, картки кількісно-сумового обліку матеріалів тощо).

Двострокові – реєстри, які складаються з двох частин: в одній подають дані про дебетові обороти на рахунку, а у другій — про кредитові обороти на цьому рахунку (Головна книга).

Багатографні - реєстри, в яких одна з граф (найчастіше дебетова) поділена на кілька граф (Журнал-ордер, Головна книга).

Записи господарських операцій у реєстрах називаються обліковою реєстрацією, порядок якої визначений Положенням про документи і документооборот у бухгалтерському обліку.

Записи в облікових реєстрах бувають: прості й копіювальні, ручні й машинні, шахові й лінійно-позиційні (рис. 7.2).

Запис інформації в облікові реєстри відбувається в порядку здійснення господарських операцій.

Відповідальність за правильність та повноту відображення даних в облікових реєстрах несуть особи, відповідальні за їх складання.



Рис. 7.2 – Способи запису господарських операцій в облікові регістри

2. *Форми бухгалтерського обліку*

Використання різних облікових регістрів і технічних засобів обліку призводить до створення різних форм бухгалтерського обліку.

Форма бухгалтерського обліку - система взаємопов'язаних облікових регістрів з певною методикою відображення господарських операцій, хронологічними і систематичними записами.

На підприємствах, установах і організаціях України широко використовуються наступні форми обліку: меморіально-ордерна, журнально-ордерна, спрощена, комп'ютерна (автоматизована).

Меморіально-ордерна форма бухгалтерського обліку полягає в тому, що на підставі оформлених, перевірених і згрупованих документів складають меморіальні ордери, в яких вказують короткий зміст і підставу здійснення господарської операції, кореспондуючі рахунки за даною операцією та суму.

Меморіальний ордер має таку форму (табл. 7.1).

Таблиця 7.1.

Меморіальний ордер № _____ від " __ " _____ 20__ р.

№ п/п	Дата	Зміст операції, підстава її здійснення	Дебет	Кредит	Сума

Бухгалтер _____

Головний бухгалтер _____

Меморіальні ордери реєструють у хронологічному порядку в реєстраційному журналі (табл. 7.2).

Таблиця 7.2

Реєстраційний журнал меморіальних ордерів за _____ 20__ р.

Номер меморіального ордеру	Дата складання	Сума, грн..
1	03.XX.XX	2840,00
2	05.XX.XX	1350,00
...
Всього за місяць		...

Після реєстрації інформацію з меморіальних ордерів переносять в реєстр синтетичного обліку – Головну книгу (табл. 7.3).

Головна книга за _____ р. за рахунком 30 «Каса»

Дебет					Кредит						
Дата	№	М/О	з кредиту рахунків			Дата	№	М/О	в дебет рахунків		
			311	372	Всього				311	372	661
С-до на 01.01			500,0								
03	01	2840			2840,0	12	2			560,0	560,0
...						...					
Всього			12100,0			Всього			11000,00		
С-до на 01.02			1600,0								

В кінці місяця підраховуються обороти за дебетом і кредитом, визначають залишки по кожному рахунку Головної книги та складають оборотну відомість.

На основі даних оборотної відомості складають сальдовий баланс та інші звітні форми. Схему меморіально-ордерної форми бухгалтерського обліку наведено на рис. 7.3.

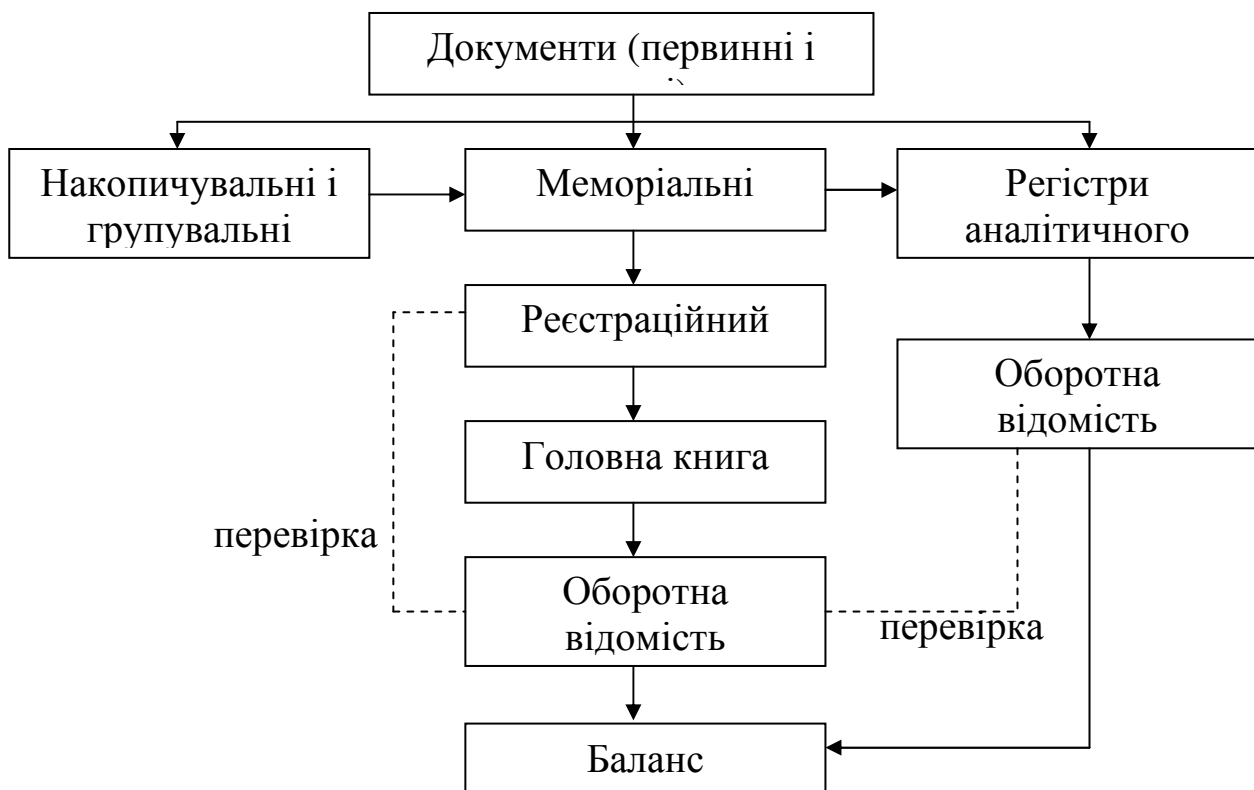


Рис. 7.3 – Меморіально-ордерна форма бухгалтерського обліку

Слід зазначити, що меморіально-ордерна форма має як свої переваги так і недоліки (табл.. 7.4).

Таблиця 7.4.

Меморіально-ордерна форма	
<i>Переваги</i>	<i>Недоліки</i>
простота, наочність, гнучкість, впорядкування синтетичного обліку	велика кількість меморіальних ордерів
можливість застосування підприємствами різних форм власності	множинна записів господарських операцій
надійний самоконтроль шляхом проведення звіряння облікових записів в різних регістрах	розрив синтетичного та аналітичного обліку
	необхідність виконання великої кількості роботи в кінці місяця
	недостатньо пристосована до потреб складання звітності, аналізу і контролю

Журнально-ордерна форма обліку включає в себе комплект регістрів, до якого входять:

- журнали-ордери;
- допоміжні відомості;
- Головна книга.

Відомості та журнали-ордери відкривають на місяць. Записи у відповідні регістри роблять на підставі первинних чи зведених документів, а також допоміжних відомостей, кожен день або по мірі надходження документів. В журналі-ордері ведуться накопичувальні записи за кредитом рахунку, в відомості – по дебету.

Записи здійснюються за шаховим принципом, що дозволяє одночасно одним записом занести суму в дебет і кредит рахунків.

Підсумки журналів-ордерів за місяць переносять до Головної книги, на основі якої складають баланс.

Схематично журнально-ордерну форму бухгалтерського обліку зображено на рис. 7.4.

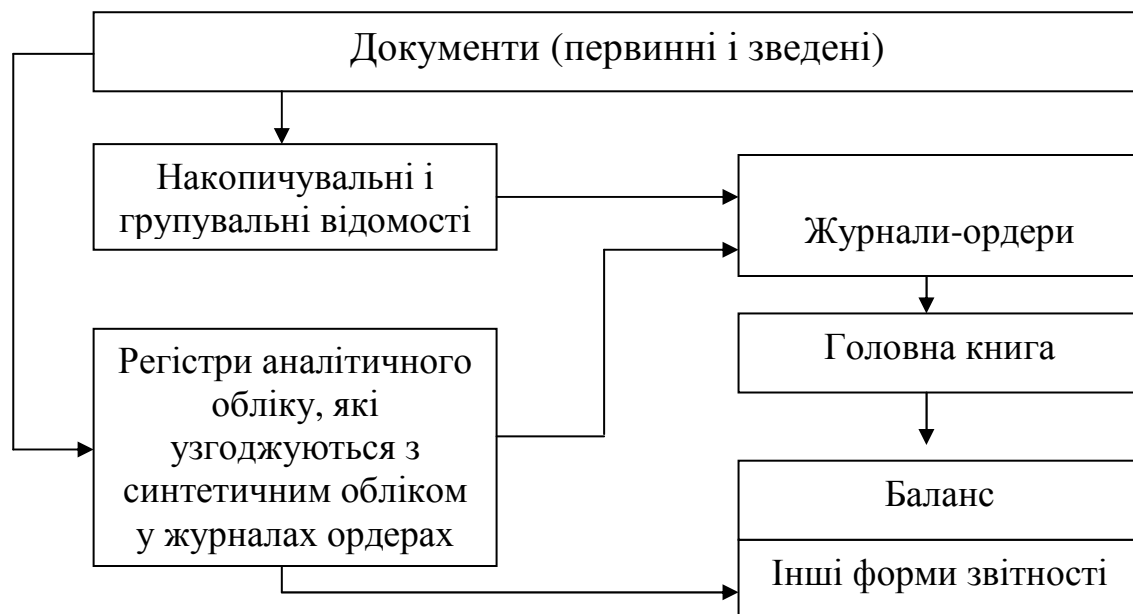


Рис. 7.4 – Журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку

Переваги та недоліки журнально-ордерної форми представлені в табл. 7.5.

Таблиця 7.5.

Журнально-ордерна форма	
<i>Переваги</i>	<i>Недоліки</i>
скорочення кількості облікових реєстрів	побудова журналів-ордерів не відображає нові форми організації обліку
можливість гнучкого пристосування типових форм до особливостей технології виробництва та побудови обліку на підприємстві	склад аналітичних даних не відповідає сучасному рівню потреб в інформаційному забезпеченні управління підприємством
поєднання синтетичного та аналітичного обліку	складність і громіздкість деяких журналів-ордерів не дає можливості зробити повну автоматизацію обліку
можливість розподілення облікових робіт	

Спрощена форма обліку – використовується підприємствами малого та середнього бізнесу та передбачає два варіанта ведення бухгалтерського обліку:

- а) проста форма бухгалтерського обліку;
- б) форма бухгалтерського обліку з використанням (веденням) реєстрів обліку малого підприємництва.

Підприємства, які здійснюють протягом місяця не більше 100 господарських операцій – застосовують просту форму бухгалтерського обліку.

Проста форма обліку передбачає відображення всіх господарських операцій в одному бухгалтерському реєстрі – Журналі обліку господарських операцій (табл. 7.6)

Таблиця 7.6

Журнал обліку господарських операцій

Реєстрація операція				Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку							
№ п/п	Дата і номер документа	Зміст операції	Сума	10 «Основні засоби»		131 «Знос основних засобів»		20 «Виробничі запаси»		Інші рахунки	
1											
2											
...											
Всього оборотів за місяць	по дебету										
	по кредиту										
Сальдо на поч. місяця											
Сальдо на кін. місяця											

Головний бухгалтер _____(підпис)

Крім того, підприємства ведуть наступні реєстри бухгалтерського обліку:

- відомість 1-м (для обліку грошових коштів і їх еквівалентів);
- відомість 2-м (для обліку запасів);
- відомість 3-м (для обліку розрахунків з дебіторами і кредиторами за податками і - платежами, довгостроковим зобов'язанням і доходів майбутніх періодів, а також для обліку розрахунків з оплати праці);
- відомість 4-м (для обліку необоротних активів і амортизації, обліку капітальних і фінансових інвестицій і інших необоротних активів);

- відомість 5-м (для обліку витрат, витрат на виробництво, доходів і фінансових результатів, власного капіталу, витрат майбутніх періодів, забезпечення майбутніх витрат і платежів);

- оборотно-сальдова відомість.

Комп'ютерна (автоматизована) форма обліку передбачає збір, передачу, систематизацію, обробку бухгалтерської інформації з-за допомогою програмного забезпечення.

Комп'ютерна форма обліку передбачає введення первинної документації про господарські операції в комп'ютерну систему бухгалтером (рис. 9.5). Крім того, бухгалтер здійснює візуальний контроль, виправляє помилки, обробляє інформацію, складає звіти.

Автоматизована форма обліку найбільш повно відповідає вимогам, що пред'являються до бухгалтерського обліку, забезпечуючи повний взаємозв'язок даних синтетичного і аналітичного обліку.

Співвідношення ступеню автоматизації та ручної роботи залежить від виду програми. Так, в залежності від фінансових можливостей і потреб того чи іншого підприємства автоматизація бухгалтерського обліку може бути повною або частковою.

Повна автоматизація облікової роботи передбачає автоматизацію всіх етапів і ділянок облікової роботи (документування господарських операцій, обробка інформації, узагальнення).

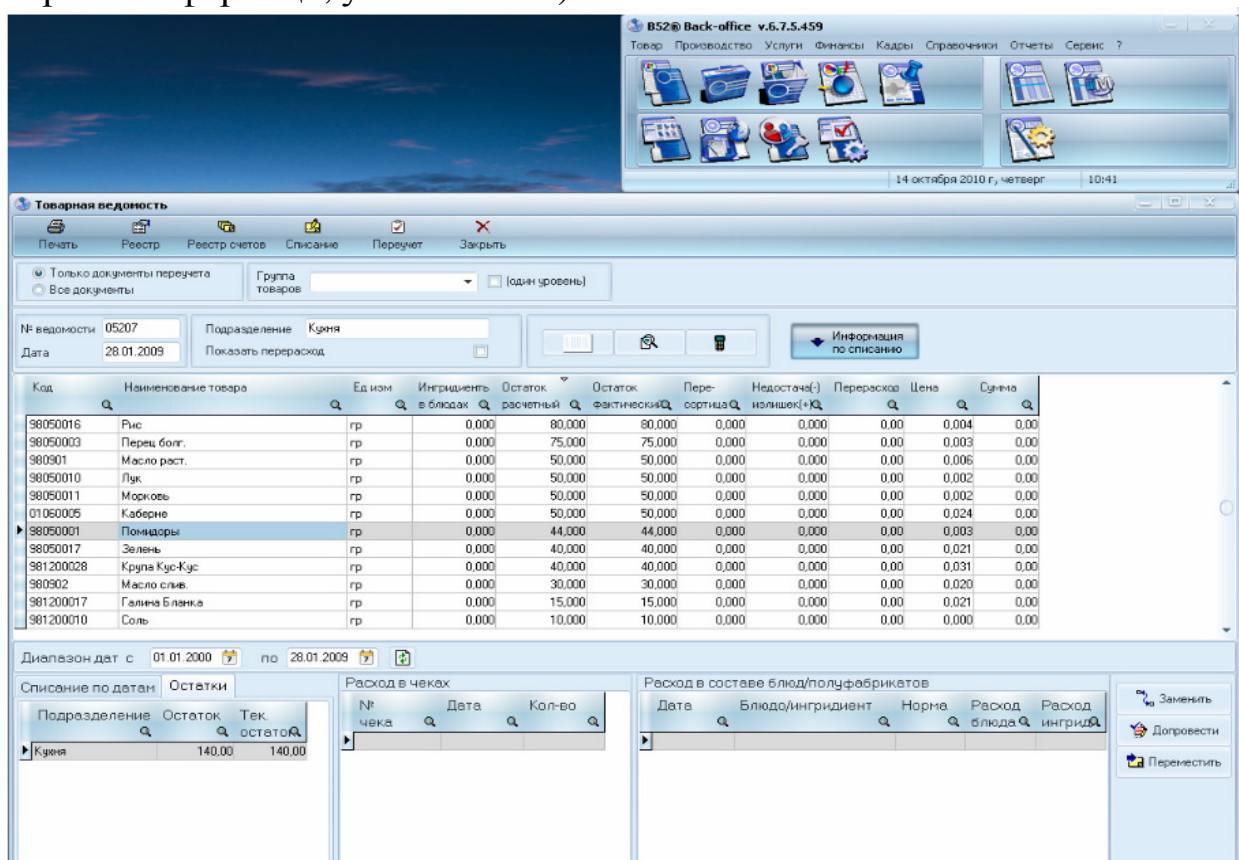


Рисунок 7.5 – Форма «Товарна відомість» у програмі B52®Ресторан

Часткова автоматизація бухгалтерського обліку передбачає автоматизацію окремих та ділянок облікової роботи. Переважно це найбільш трудомісткі ділянки обліку – облік заробітної плати, виробничих запасів тощо.

У теперішній час існує велика кількість програмних засобів автоматизації обліку.

Найпоширенішими програмними продуктами є: BEST-PRO; 1С: Бухгалтерія 7.7; Інтегратор; Інфо-Бухгалтер; Флагман; ЛокОФФІС; ФинЭксперт (Windows); Помічник бухгалтера (CD- Windows); Помічник керівника (DOC)4 Галактика; Моноліт; Парус; PlatinumSQL; Турбо-бухгалтер (DOC, Windows); Інфін-бухгалтерія (DOC); БЕСТ-2 + DOC; Илотек-Бухгалтер (Windows); коротка характеристика яких наведена в таблиці 7.7.

Таблиця 7.7.

Сучасні програмні засоби автоматизації обліку

№	Найменування	Стисла характеристика
1	2	3
1	1С: Бухгалтерія 7.7	Універсальна бухгалтерська програма, використовується на підприємствах різних видів діяльності. автоматизація всіх ланок бухгалтерського обліку, облік витрат у розрізі бухгалтерських рахунків/субрахунків, фінансова звітність, фінансовий аналіз
2	Галактика	Корпоративний продукт для комплексного управління підприємства. Вирішує завдання бухгалтерського та оперативного обліку, фінансового та економічного аналізу
3	Парус	Інтегрована система управління підприємством. Вирішує завдання бухгалтерського та оперативного обліку, фінансового та економічного аналізу
4	BEST-PRO	Професійна програма класу MRP-II для торгівлі. Здійснює планування, облік продажу, облік витрат, управління персоналом, фінансове планування та облік
5	БЕСТ-2 + DOC	Простий в експлуатації програмний продукт для бухгалтерського та складського обліку малих та середніх підприємств
6	Моноліт	Інтегрована система управління підприємством. Вирішує завдання бухгалтерського та оперативного обліку, фінансового та економічного аналізу

Продовження таблиці 7.7

1	2	3
7	Інфо-Бухгалтер	Компактна програма, що легко адаптується до будь-яких методик обліку невеликих підприємств. Має потужний генератор звітних форм, широкі можливості для фінансового аналізу, можливість графічних зображень результатів
8	Флагман	Інтегрована система управління підприємством. Включає підсистеми: Документообіг, Виробництво, торгівля, бухгалтерський облік, фінансовий аналіз, техніко-економічне планування
9	Інтегратор	Автоматизація всіх ланок бухгалтерського обліку, облік витрат у розрізі бухгалтерських рахунків/субрахунків, фінансова звітність, фінансовий аналіз
10	Турбо-бухгалтер (DOC, Windows)	Гнучка бухгалтерська програма для малих та середніх підприємств. Має найрізноманітніші можливості налаштувань
11	Інфін-бухгалтерія (DOC)	Програма для підприємств з будь-якими обсягами товарообороту
12	ЛокОФФІС	Автоматизація бухгалтерського обліку, фінансове планування, фінансова звітність, фінансовий аналіз
13	ФинЭксперт (Windows)	Професійна програма фінансового аналізу стану підприємства та прогнозу його розвитку. В ній використовуються кращі методики вітчизняного досвіду
14	Помічник бухгалтера (CD-Windows)	Інформаційно-консультаційна система для організації та ведення бухгалтерського обліку
15	Помічник керівника (DOC)	Автоматизація звітів для керівника по майже любых напрямках діяльності
16	PlatinumSQL	Інтегрована система управління підприємством. Вирішує завдання бухгалтерського та оперативного обліку, фінансового та економічного аналізу
17	Инотек-Бухгалтер (Windows)	Комплексна система для ведення бухгалтерського обліку на малих та середніх підприємствах

В сучасних умовах господарювання найбільш поширеною й найпридатнішою серед зазначених програм є програма «1С: Бухгалтерія», оскільки вона має наявно вбудовану об'єктно-орієнтовану мову програмування і розвинуте інтерактивне середовище, що дає змогу змінювати типові конфігурації для свої потреб чи навіть повністю переписати.

Крім того система має ряд наступних переваг:

- простота інсталяції і використання;
- можливість гнучкого настроювання конфігурації;
- можливість швидко виконувати різноманітні операції;
- низька ціна і т.п.

Недоліком системи є обов'язкове настроювання її фахівцем.

Сьогодні пропонується і широкий спектр управлінських інформаційних систем – «Системи підтримки прийняття рішень» (DSS), «Планування ресурсів підприємства» (ERP), «Системи планування ресурсів підприємства, синхронізованого зі споживачами» (CSRP), «Розвинуті системи планування» (APS) та інші.

Лекція 2

3. Організація обліку на підприємствах

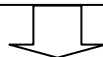
Бухгалтерський облік – складна динамічна система.

Основною її задачею є упорядкування вхідної і вихідної інформації відповідно до потреб управління підприємством і зовнішніх користувачів.

Для забезпечення надання необхідної бухгалтерської інформації з метою здійснення ефективного управління суб'єктом господарювання, необхідною є організація бухгалтерського обліку.

Організація бухгалтерського обліку

- цілеспрямована діяльність щодо створення системи обліково-економічної інформації і безперервного її упорядкування для забезпечення управління необхідними даними



Мета організації бухгалтерського обліку

- забезпечення оптимального функціонування підприємства, що досягається за допомогою грамотного, ефективного управління

Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно.

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві регулюється законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність

підприємства» від 16.07.1999 р. № 996-ХШV і починається з організації функціонування підприємства.

Суб'єктами організації бухгалтерського обліку на рівні підприємства є його власник, управлінський персонал і головний бухгалтер.

Основним суб'єктом є власник, який відповідно до чинного законодавства несе повну відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення реєстрації фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років.

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

Неможливість появи та ефективного функціонування системи бухгалтерського обліку без її організації характеризує останню як ефективний інструмент налагодження управління майном і розвитком господарської діяльності підприємства.

Організація бухгалтерського обліку розпочинається з вибору форми організації обліку на підприємстві.

Так, відповідно до чинного законодавства, передбачено чотири форми організації бухгалтерського обліку :

1) ведення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;

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

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

4) самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства (для будь-яких підприємств, крім тих, звітність яких повинна оприлюднюватися).

Після вибору підприємством форми організації бухгалтерського обліку, суб'єкт, який буде вести бухгалтерський облік на підприємстві (бухгалтер, або головний бухгалтер), обирає техніку та методику бухгалтерського обліку, виходячи з особливостей діяльності суб'єкта господарювання, організовує внутрішньогосподарський контроль.

Обрана техніка та методика бухгалтерського обліку зазначається в Наказі (Положенні) про облікову політику підприємства.

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

На облікову політику підприємства впливають ряд факторів: форма власності та організаційно-правова структура підприємства; вид діяльності; обсяг діяльності; відносини з податковою системою, наявність пільг; умови постачання та збуту продукції; матеріальна база підприємства; рівень забезпечення кваліфікованими працівниками; система та умови матеріальної зацікавленості, відповідальності та ін (рис. 7.5).

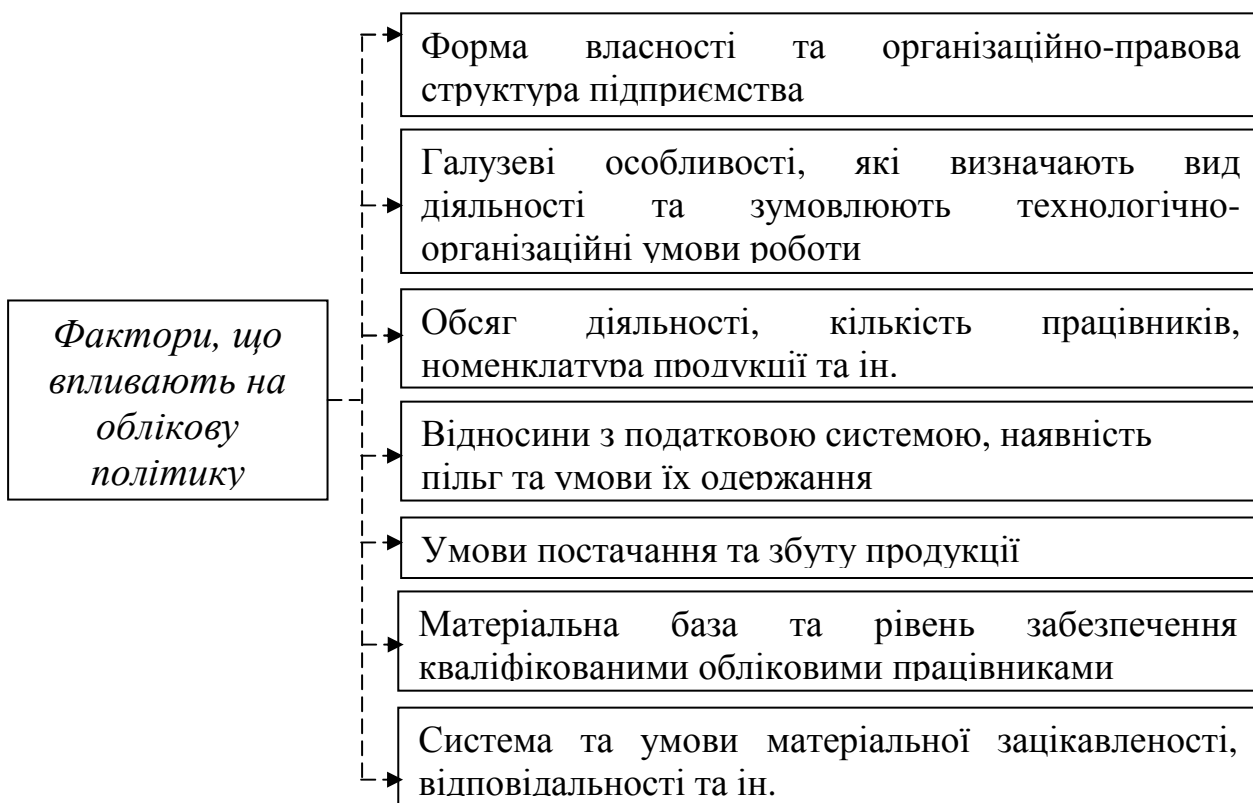


Рис. 7.5 – Фактори впливу на облікову політику підприємства

Фактори, що викликають зміну облікової політики підприємства наведено на рис. 7.6.

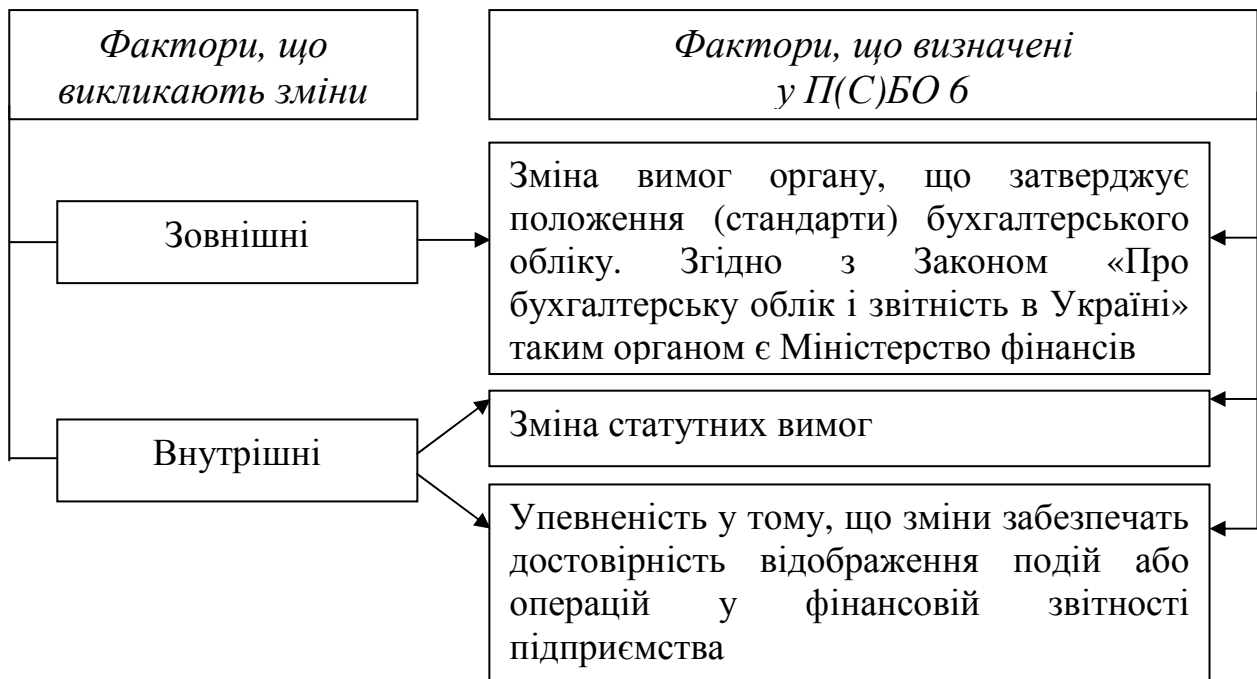


Рис. 7.6 – Фактори, що впливають на зміну облікової політики

Складовими облікової політики є:

- 1) організаційний;
- 2) технічний;
- 3) методичний аспекти (рис. 7.7).

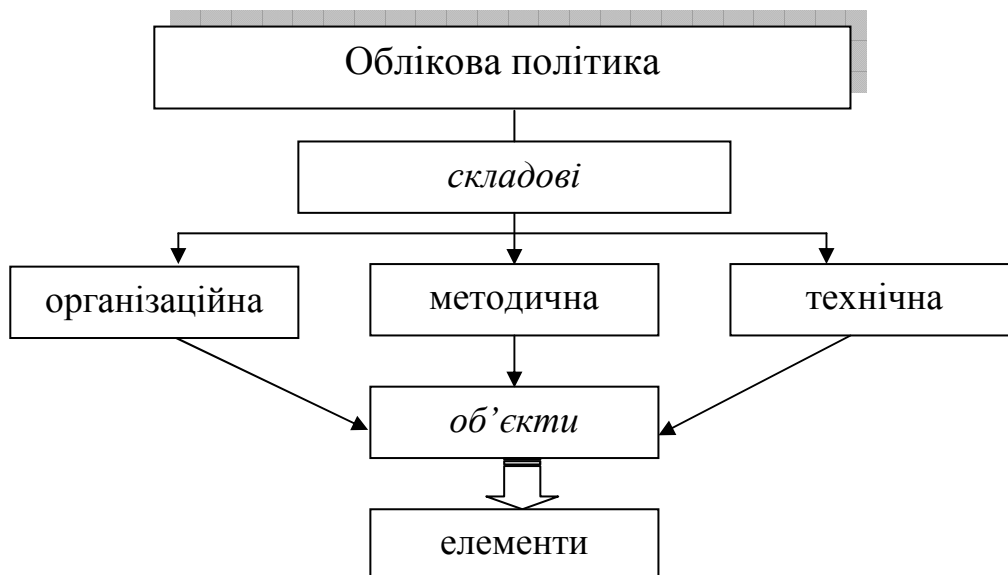


Рис. 7.7 – Складові облікової політики

Організаційний аспект облікової політики передбачає:

1) форму організації обліку на підприємстві. Якщо облік веде бухгалтерія, яка має свої структурні підрозділи, то це повинно знайти відображення в обліковій політиці;

2) тип організації структури облікового апарату (проста, лінійно-штабна, комбінована);

3) наявність посадових інструкцій, розроблених головним бухгалтером, відповідно до яких закріплені функціональні обов'язки облікового персоналу;

4) регламентацію права підпису на первинних документах осіб, що здійснюють приймання, передачу товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і інших цінностей;

5) переоцінку (або нездійснення переоцінки) нематеріальних активів і порядок її організації (видання наказу, призначення експертної комісії);

6) проведення щорічної оцінки зменшення корисності активів;

7) організацію проведення річної інвентаризації (склад інвентаризаційної комісії, терміни проведення інвентаризації для окремих об'єктів майна підприємства).

Технічний аспект облікової політики передбачає:

1) вибір форми первинних документів (типові, міжвідомчі або розроблені підприємством самостійно);

2) організація документообігу на підприємстві (надходження документів в бухгалтерію відповідно до графіка документообігу);

3) формування робочого плану рахунків (застосування 8, 9 класів рахунків, ступінь деталізації рахунків, доповнення робочого плану рахунків субрахунками різного рівня);

4) вибір форми обліку (журнальна, книжково-журнальна, меморіально-ордерна, проста, спрощена, журнал-головна);

5) способи складання і обробки первинних документів (ручний, частково автоматизований, автоматизований);

6) наявність або необхідність заміни програмного забезпечення обліку.

Методичний аспект облікової політики передбачає:

1) встановлення порогу суттєвості;

2) визначення тривалості операційного циклу;

3) встановлення терміну корисного використання об'єкта необоротних активів;

4) виділення груп основних засобів, нематеріальних активів;

5) вибір методу амортизації об'єкта (групи) необоротних активів;

6) встановлення (або ні) ліквідаційної вартості нематеріальних активів;

7) визначення вартісного критерію віднесення об'єкта до необоротних малоцінних матеріальних активів;

8) вибір методу амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів;

9) встановлення одиниці обліку запасів;

10) вибір методів оцінки вибуття запасів;

11) вибір методу обліку транспортно-заготівельних витрат;

12) створення (або ні) резерву сумнівних боргів;

13) вибір методу визначення величини резерву сумнівних боргів;

14) визначення методу відображення фінансових інвестицій залежно від їх виду;

15) вибір методу визнання і оцінки фінансових активів, зобов'язань і інструментів власного капіталу;

16) визначення методу оцінки ступеня завершеності операцій за наданням послуг;

17) вибір методу калькуляції виробничої собівартості продукції, робіт і послуг;

18) перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції, робіт, послуг;

19) перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат;

20) база розподілу загальновиробничих змінних і розподілених постійних загальновиробничих витрат;

21) методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом;

22) база розподілу загальновиробничих витрат при нормальній потужності;

23) перелік і склад адміністративних витрат і витрат на збут;

24) розподіл фінансових витрат при покупці об'єкта необоротних активів в кредит;

25) застосування (або ні) середньозваженого валютного курсу відповідного місяця для перерахунку доходів, витрат і руху грошових коштів;

26) порядок формування справедливої вартості об'єкта при безкоштовному отриманні, даруванні, обміні на неподібні активи, внесенні в статутний капітал підприємства;

27) вибір методу оцінки об'єкта при оприбуткуванні на баланс підприємства;

28) перелік пов'язаних сторін;

29) методи оцінки активів або зобов'язань в операціях пов'язаних сторін.

Оскільки підприємство самостійно визначає свою облікову політику, її ефективність цілком залежить від керівництва компанії.

4. Виправлення помилок в обліку

Порядок виправлення помилок регламентується Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року № 88.

Крім зазначеного Положення № 88 пояснюють правила виправлення неточностей в обліку Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом Мінфіну від 29.12.2000 р. № 356 (п. 9); ПСБО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» (п. 4,5 та підпункт 20.1)

Нормативна база бухгалтерського обліку щодо виправлення помилок наведена на рис. 7.8.

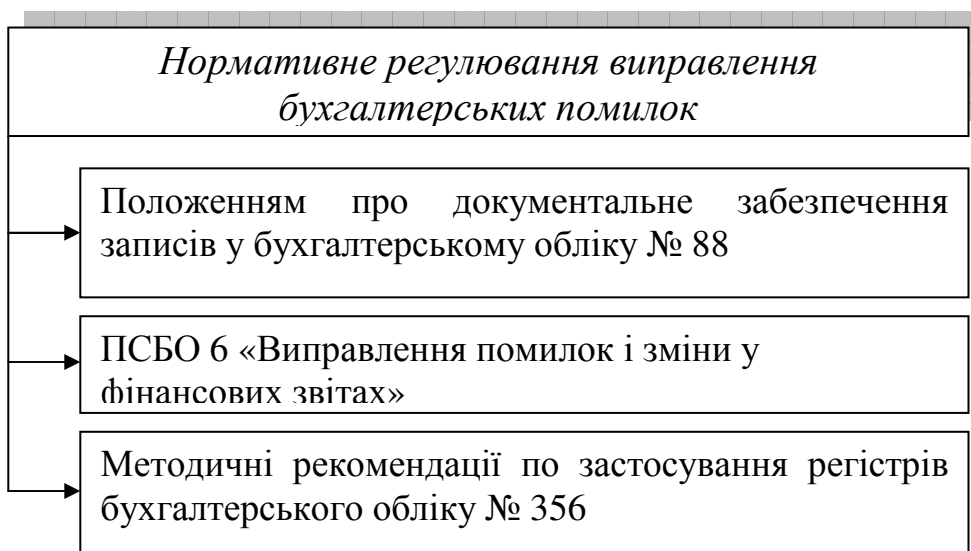


Рис. 7.8 – Нормативна база щодо виправлення в бухгалтерському обліку помилок

Перед тим, як перейти безпосередньо до виправлення бухгалтерських помилок необхідно встановити їх сутність.

Бухгалтерська помилка – це наявні пропуски або викривлення в бухгалтерських документах (первинної документації, реєстрах, фінансовій звітності), які виникли внаслідок не використання або зловживання достовірної інформації, що отримана (або могла бути отримана) та врахована при складанні таких документів

Слід зазначити, що залежно від особливостей порядку й способів виправлення існує наступна класифікація бухгалтерських помилок:

- за періодом допущення;

- за рівнем суттєвості;
- по характеру неточностей (рис. 7.9).

Так, за періодом допущення помилки бувають поточні, тобто період виникнення – поточний рік; і помилки минулих періодів, які виникли до настання поточного періоду.

За рівнем суттєвості - суттєві та несуттєві.

Суттєва помилка – викривлення даних, що може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності.

Несуттєва помилка – неточність, що ні як не може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності.

По характеру неточностей – арифметичні та методологічні помилки.

Арифметична помилка – пропущена при виконанні арифметичних дій (додавання, віднімання, множення, ділення), при перенесенні даних кома, або цифра.

Методологічні помилки – допущенні через невірне застосування (або не застосування) правил бухгалтерського обліку (неправильно відображена кореспонденція рахунків; господарська операція не відображена в бухгалтерському обліку; господарська операція проведена правильно, проте – сума помилкова (завищена або занижена) та ін.).

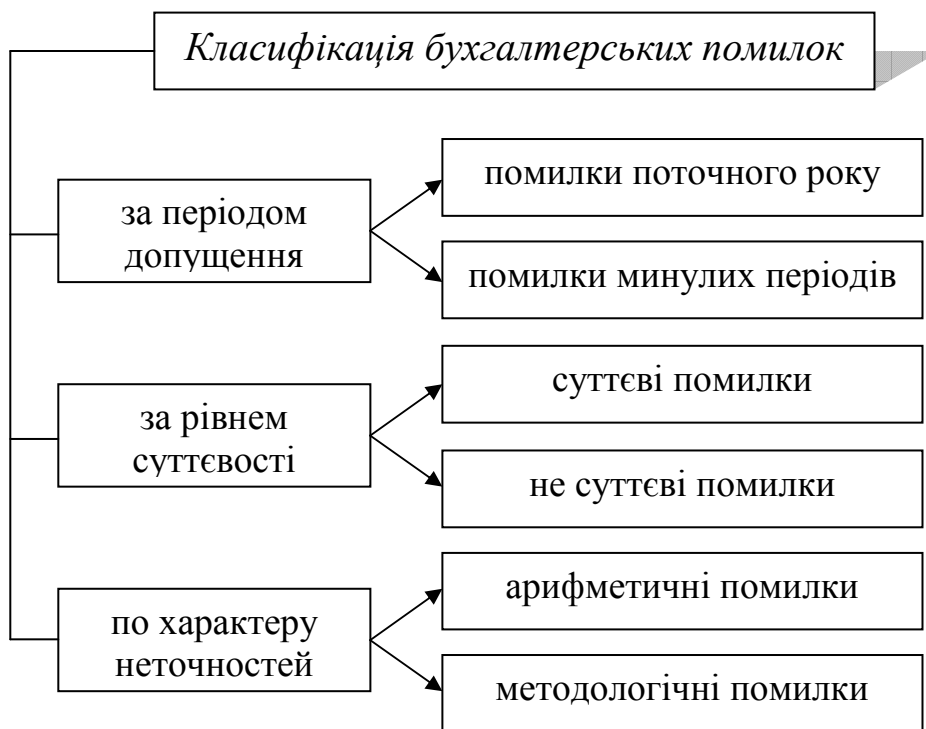


Рис. 7.9 – Класифікація бухгалтерських помилок

Способи виправлення зазначених помилок цілком залежать від періоду, в якому вони були допущені.

Так, помилки поточного року виправляють шляхом коректування записів такого звітного періоду; помилки минулого звітного періоду – способом «червоне сторно» або способом додаткових записів (додаткова кореспонденція рахунків) (рис. 7.10).

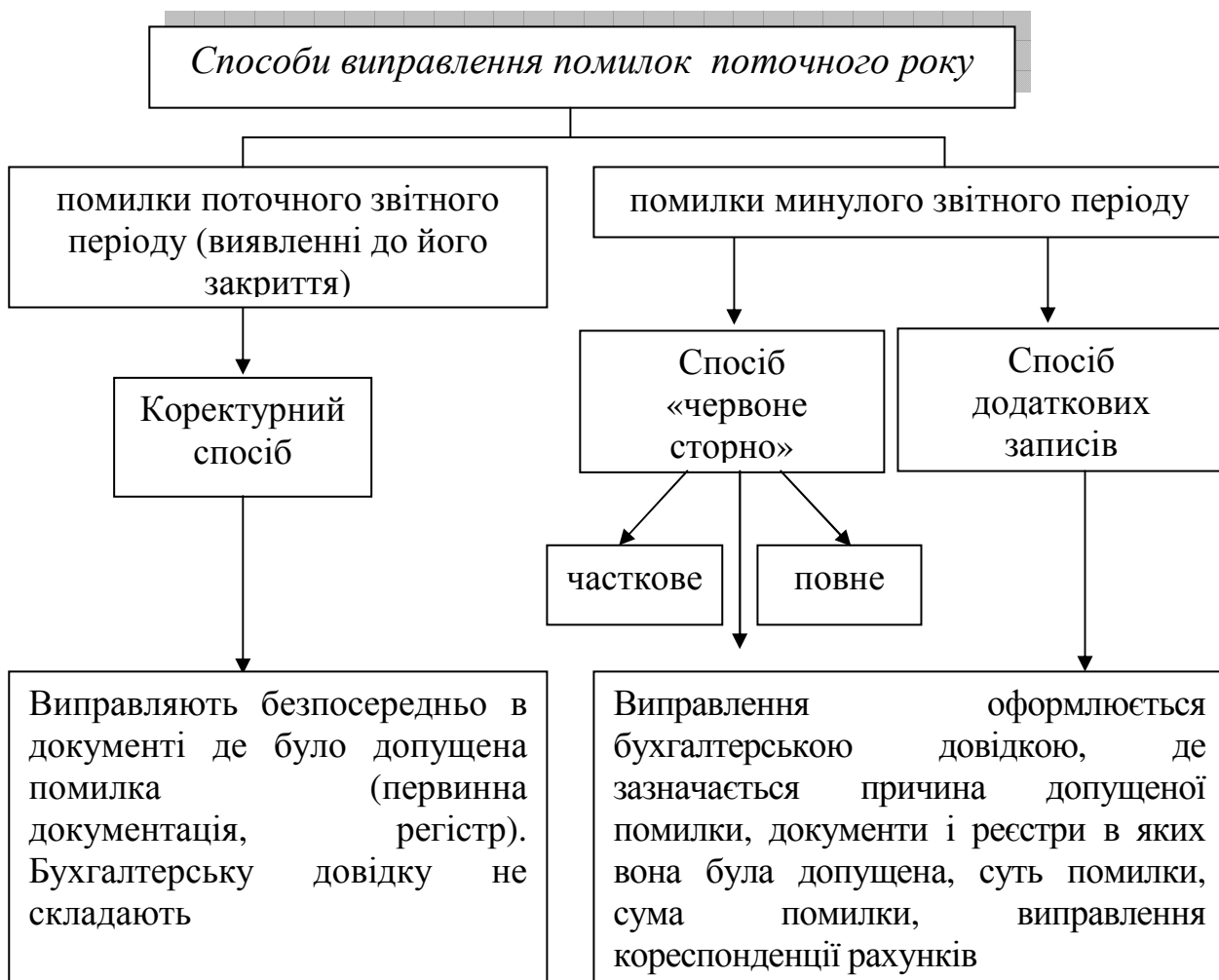


Рис. 7.10 – Виправлення бухгалтерських помилок поточного року

Коректурний спосіб застосовується для виправлення погрішностей як в первинних документах, складених на підприємстві, так і в реєстрах бухгалтерського обліку. Виключення становлять – касові, банківські документи і документи, які призначені для відображення операцій з цінними паперами, оскільки відповідно до діючого законодавства (п. 4.5 наказу № 88) в них забороняються будь-які уточнення.

Суть способу полягає в тому, що неправильний текст або цифри закреслюють лінією, а над закресленим надписують правильний текст або цифри. Закреслення здійснюється однією рисою так, щоб можна було прочитати попередній запис. Це виправлення супроводжується

надписом «виправлено» та підтверджується підписами осіб, що підписали документ чи ведуть даний реєстр із зазначенням дати виправлення.

Наприклад. На підприємстві, під час заповнення акта уцінки товарів і продукції (жовтень 2011 р.) була допущена помилка арифметичного характеру в підрахунку загальної вартості уцінених товарів (вазон «Глобус»), що безперечно позначилося на сумі уцінки. Помилка була виявлена того ж місяця і виправлена (зразок на рис. 7.1).

Зразок 7.1.

Штамп підприємства <i>Затверджую</i>											
<u>Ларіонов А. Л.</u> (підпис керівника (власника) підприємства), його П.І.Б											
«20» жовтня 20 11 року											
Опис-акт уцінки товарів і продукції, що залежалися, та надлишкових товарно-матеріальних цінностей											
Комісія у складі <u>директора Ларіонова А.Л., головного бухгалтера Панченко П.Б., начальника відділу технічного контролю Лаврик О.О.</u> на підставі наказу від «14» жовтня 20 11 р. № 76 провела інвентаризацію та уцінку <u>продукції</u> (товарів, продукції, надлишкових товарно-матеріальних цінностей)											
У результаті виявлено товарів, продукції, надлишкових товарно-матеріальних цінностей, що підлягають уцінці, за роздрібними цінами (собівартістю) до уцінки на суму <u>1 000,00 (тисяча) грн.</u> ; за новими цінами 700,00 (сімсот)											
після уцінки на суму (цифрама і словами) <u>800,00 (вісімсот) грн.</u>											
Уцінені товари (продукція, товарно-матеріальні цінності) пере марковано.											
№ з/п	Шифр, товару продукції, ТМЦ	Модель, фасон, марка, фабрич. № моделі тех.-нічно складних товарів, продукції, ТМЦ	Назва товару, продукції, ТМЦ	Рік, місяць придбання (випуску на виробн. підприємствах)	Кількість	Одиниця виміру	До уцінки		Після уцінки		Сума уцінки (гр. 9 – гр. 11)
							Вартість одиниці	Сума (гр.8 * гр 6)	Вартість одиниці	Сума (гр.10 * гр. 6)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	123	33	Вазон «Глобус»	Травень 2007	10	шт	100	1000	70	700 800	300 200
Разом на сторінці або в описі					10	шт	100	1000	70	700 800	300 200
Голова комісії <u>Ларіонов А.Л.</u>											
Члени комісії <u>Панченко П.Б.</u> <u>Лаврик О.О.</u> 700,00 (сімсот)											
Цінності, що перелічені в описі-акті, на загальну суму після уцінки <u>800,00 (вісімсот) грн.</u> перебувають на моєму (нашому) відповідальному зберіганні.											
Матеріально відповідальна особа (особи) <u>Зотов М.Д.</u>											

Спосіб «червоне сторно» застосовується у випадку коли помилки допущені в регістрах бухгалтерського обліку в минулому звітному періоді(поточного року) і виявлені після запису підсумків облікових регістрів до Головної книги.

Суть способу полягає в тому, що виявлену помилку (суму, кореспонденцію рахунків) записують червоним кольором, в дужках, або з позначкою «мінус» (при підведенні підсумків, такі «червоні суми» вираховують). Правильний запис здійснюють звичайними чорнилами темного кольору. Причому обов'язково складається бухгалтерська довідка, в якій зазначається причина допущеної помилки і реєстри в яких вона була допущена. Таку довідку підписує особа, яка склала відповідний документ й бухгалтер.

Такий спосіб може проводитися частково або у повному обсязі.

Часткове сторно застосовують, коли помилку допущено лише в сумі відображеної операції, причому записано більшу суму, ніж належить. виправлення помилки пов'язане з необхідністю зменшення відображеної величини на суму помилки. Для цього складають бухгалтерську довідку, на підставі якої проводиться операція виправлення помилки. У бухгалтерських регістрах суму за цією операцією записують червоним кольором і під час підрахунку підсумку віднімають, виправляючи в такий спосіб раніше допущену помилку.

Повне сторно застосовують для виправлення помилок в кореспонденції рахунків, коли певну операцію відображено на не належних рахунках. Таке виправлення проводиться в два етапи. На першому етапі на підставі бухгалтерської довідки відображається операція з раніше допущеною помилкою на тих самих рахунках, а її сума вказується червоним кольором. Відтак раніше неправильно відображена операція анулюється. На другому етапі операцію записують на тих рахунках, на яких необхідно її відобразити.

Приклад. В липні 2011 р. собівартість реалізованої продукції бухгалтером було помилково віднесено на субрахунок 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів», замість субрахунку 901 «собівартість реалізованої готової продукції» в сумі 65000 грн. Помилка була виявлена лише в листопаді поточного року. Для виправлення допущених помилок була складена бухгалтерська довідка (зразок 7.2).

БУХГАЛТЕРСЬКА ДОВІДКА
до Журналу 5 за листопад 20 11 р.
Виправлення помилки липня 2011 року

Причина помилки

Помилка спричинена неуважністю при відображенні бухгалтерських проводок: замість проводки Дт 901 – Кт 26 показано проводку Дт 943 – Кт 26 на суму 65000 грн.

Це призвело до викривлення показників Журналу 5, Головної книги, Звіту про фінансові результати за результатами півріччя 2011 р.

Виправлення

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Виправлено неправильний запис кореспонденції рахунків щодо списання собівартості реалізованої продукції на витрати періоду («червоне сторно»)	943	26	65000
2	Відображено правильний запис списання собівартості реалізованої готової продукції	901	26	65000

Виконавець

Солодченко М.Ю.
(підпис)

Головний бухгалтер

Шевченко О.В.
(підпис)

«21» листопада 20 11 р.

Спосіб додаткових записів застосовують в тому випадку, коли помилку допущено лише в сумі відображеної операції і тільки тоді, коли суму помилково вказано меншою, ніж належало б. Для виправлення такої помилки необхідно скласти додаткове проведення на різницю між правильною і помилково проведеною величиною. Причому обов'язково складається бухгалтерська довідка.

Приклад. Підприємство в травні 2011 р. оплатило оренду офісу в сумі 12000 грн. (в т.ч. ПДВ – 2000 грн.) (акт приймання-передачі послуг №35 від 31.05.2011 р.) Бухгалтер під час відображення кореспонденції рахунків здійснив помилку в сумі - замість 10000 грн. відобразив адміністративні витрати на суму 1000 грн. Помилка була виявлена лише в липні місяці, під час звіряння розрахунків з контрагентами. Для виправлення допущених помилок була складена бухгалтерська довідка (зразок 7.3.).

БУХГАЛТЕРСЬКА ДОВІДКА
до Журналу 3 за липень 20 11 р.
Виправлення помилки травня 2011 року

Причина помилки

Помилка спричинена неуважністю при відображенні бухгалтерських проводок – наявна описка. У кореспонденції Дт 92 – Кт 685 замість суми 10000 грн. показано 1000 грн. за госоперацією нарахування орендної плати за офіс (за актом приймання-передачі послуг №35 від 31.05.2011 р.).

Це призвело до викривлення показників Журналу 3, Головної книги, Звіту про фінансові результати за результатами півріччя 2011 р.

Виправлення

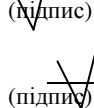
№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Виправлено помилковий запис щодо суми орендної плати за травень 2010 р., яка потрапила до адмінвитрат (відображено додаткову проводку на різницю між правильною та заниженою сумою орендної плати)	92	685	9000

Виконавець


(підпис)

Солодченко М.Ю.

Головний бухгалтер


(підпис)

Шевченко О.В.

«28» липня 20 11 р.

Виправлення помилок, які були допущені при складанні фінансової звітності в минулих роках, здійснюється шляхом коректування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року (у випадку, якщо такі помилки мали вплив на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку)).

Виправлення таких помилок здійснюється за наступним алгоритмом:

- визначення сутності помилки, її суми;
- встановлення суттєвості помилки;
- визначення кумулятивного впливу помилки, кореспонденція рахунків;
- оформлення бухгалтерської довідки;
- заповнення нової виправленої форми звітності за період, в якому була допущена помилка і відображення в Примітках змісту помилки, її суми.

Питання для самоконтролю:

1. Що розуміють під обліковим регістром ?
2. Яким чином використовується інформація, що міститься в облікових регістрах ?
3. Для чого призначені облікові регістри ?
4. Класифікація облікових регістрів.
5. Що забезпечує хронологічний обліковий регістр ?
6. Суть та призначення систематичних та комбінованих облікових регістрів.
7. Надайте характеристику синтетичним обліковим регістрам.
8. Що розуміють під формою бухгалтерського обліку?
9. Які існують сучасні форми бухгалтерського обліку на підприємствах ?
10. Дайте характеристику форми обліку Журнал-Головна.
11. Як використовують меморіально-ордерні форми?
12. Який порядок організації журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку ?
13. Які переваги використання журнально-ордерної форми?
14. Який порядок організації автоматизованої форми бухгалтерського обліку ?
15. Зробіть порівняльний аналіз форм бухгалтерського обліку.
16. Що розуміють під бухгалтерською помилкою?
17. Класифікація бухгалтерських помилок.
18. Які існують способи виправлення бухгалтерських помилок?
19. В чому суть способу «червоне сторно», у яких випадках він застосовується?
20. Надайте характеристику способу коректування.

 Рекомендована література: 2, 18, 24, 36, 47, 52, 53, 68.

МОДУЛЬ 2

ТЕМА 8: ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ (4 год.)

Лекція 1

Цільова спрямованість: розглянути сутність основних засобів, їх класифікацію та оцінку; розглянути процес документування основних засобів; засвоїти методи нарахування амортизації основних засобів.

Питання для розгляду

1. Сутність, оцінка, класифікація та документальне оформлення руху основних засобів.
2. Методи нарахування амортизації основних засобів.
3. Поняття нематеріальних активів та їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку.
4. Амортизація нематеріальних активів.

1. Сутність, оцінка, класифікація та документальне оформлення руху основних засобів.

Нормативне регулювання обліку основних засобів визначається:

Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” № 996 від 16.07.99 р.;

П(С)БО 7 “Основні засоби”;

П(С)БО 14 «Оренда»;

П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»;

П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»;

П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість».

П(С)БО 7 визначає методологічні засади формування в обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в них.

Згідно з ПСБО 7 основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних та соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання яких більше одного року (або операційного циклу якщо він довший за рік)

Одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів.

Об'єкт основних засобів – це закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям для нього або окремих конструктивно відокремлених предметів, призначений для виконання певних самостійних функцій чи відокремлений комплекс конструктивно об'єднаних предметів одного або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно, або інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством.

Критерії визнання основних засобів аналогічні критеріям визнання, які застосовуються для всіх активів, а саме:

- 1) існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди внаслідок його використання;
- 2) вартість може бути достовірно визначена;
- 3) утримуються протягом терміну більше 12 місяців або одного операційного циклу, якщо він перевищує 12 місяців.

Для цілей бухгалтерського обліку основні засоби поділяються на окремі групи.

Так, в системі бухгалтерського обліку основні засоби класифікують наступним чином (рис. 8.1).

Залежно від характеру, стану основних засобів, часу оцінки розрізняють такі види їх вартості:

- первісна вартість;
- переоцінена вартість;
- залишкова вартість;
- справедлива вартість;
- вартість, яка амортизується;
- ліквідаційна вартість (рис. 8.2).

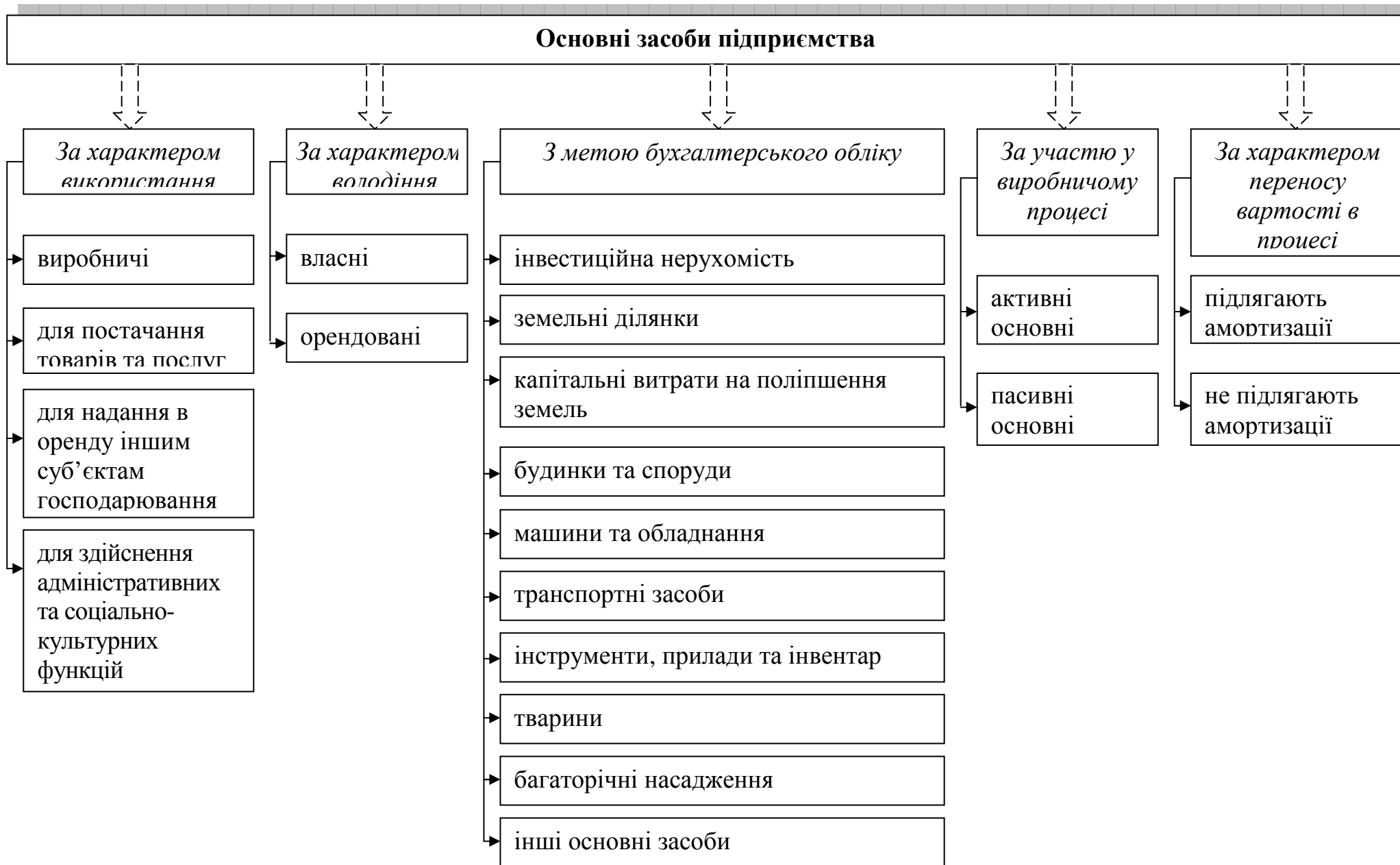


Рис. 8.1 – Класифікація основних засобів підприємства

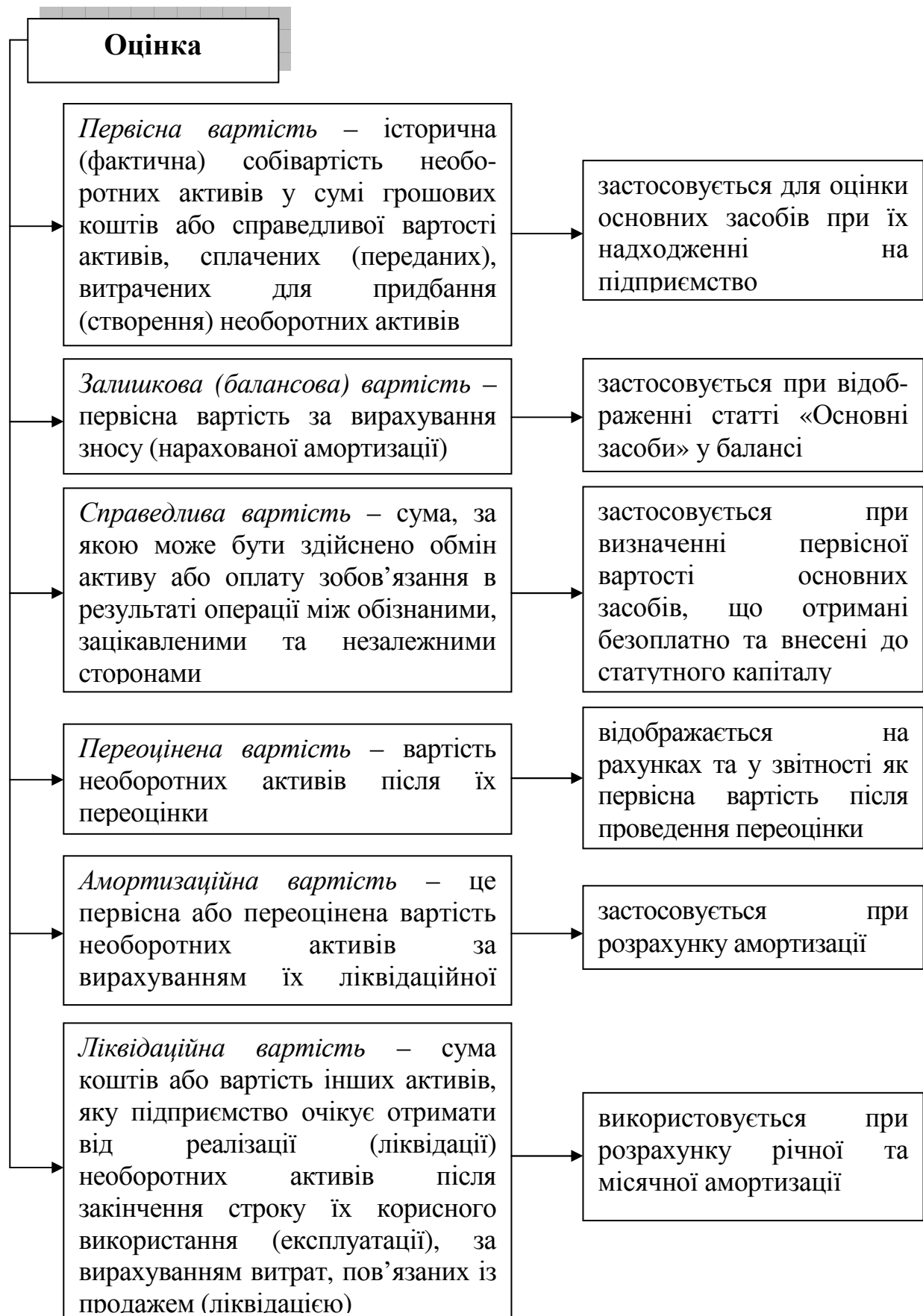


Рис. 8.2 – Оцінка основних засобів в бухгалтерському обліку

Придбані основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, порядок та склад формування якої залежить від джерел надходження основних засобів (табл. 8.1).

Таблиця 8.1

Шляхи надходження основних засобів та їх первісна вартість

<i>Шляхи надходження основних засобів</i>	<i>Визначення первісної вартості основних засобів</i>
Придбання	Загальна сума витрат, які включають: - суми, сплачені постачальникам, підрядникам (без непрямих податків); - реєстраційні збори, державне мито та ін. платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів; - суми ввізного мита; - суми непрямих податків (які не відшкодовуються підприємству); - витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів; - витрати на установку, монтаж, налагодження основних засобів; - інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання
Безоплатне отримання	Справедлива вартість основних засобів на дату отримання
Внесення до статутного капіталу	Погоджена засновниками (учасниками) підприємства справедлива вартість основних засобів
Самостійне виготовлення (створення)	Собівартість виготовлення (створення) основних засобів, визначена за ПСБО 9 «Запаси» та ПСБО 16 «Витрати»
Обмін на подібний об'єкт	Залишкова вартість переданого основного засобу. Якщо вона вища за справедливу вартість отриманого об'єкта, то первісною вартістю нового основного засобу визнають справедливу вартість переданого об'єкта і одночасно різницю включають у витрати звітного періоду
Обмін на неподібний об'єкт	Справедлива вартість переданого об'єкта основних засобів, збільшена (зменшена) на суму доплати, що була зроблена (отримана) під час обміну

При цьому первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первинно очікуваних від використання об'єкта. Первинна вартість основних засобів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів.

Не включаються до первісної вартості об'єкта основних засобів витрати на сплату відсотків за користування кредитом (якщо основні засоби повністю або частково були придбані (створені) за рахунок позикового капіталу). Такі витрати на сплату відсотків відносяться на фінансові витрати того періоду, протягом якого вони сплачувались.

Для документального оформлення операцій, пов'язаних з обліком і рухом основних засобів на підприємстві, діючими нормативними актами затверджені форми первинних документів, перелік й значення яких наведено в таблиці 8.2.

Таблиця 8.2

Документальне оформлення руху основних засобів

Назва первинного документа	Номер форми	Призначення
1	2	3
Первинні документи		
Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів	ОЗ-1	Використовується для зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів, обліку введення їх в експлуатацію, внутрішнього переміщення основних засобів; передачі основних засобів зі складу в експлуатацію; виключення зі складу основних засобів при передачі іншому підприємству у разі їх реалізації
Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів	ОЗ-2	Використовується для оформлення приймання-здачі об'єктів основних засобів з капітального ремонту, реконструкції та модернізації
Акт на списання основних засобів	ОЗ-3	Використовується для оформлення вибуття окремих інвентарних об'єктів основних засобів (крім автотранспорту) при їх повній або частковій ліквідації
Акт на списання автотранспортних засобів	ОЗ-4	Використовується для оформлення вибуття транспортних засобів в результаті їх зносу, морального старіння, аварії, стихійного лиха

Продовження таблиці 8.2

1	2	3
Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини	ОЗ-5	Використовується для оформлення прийому, установки, пуску та демонтажу будівельних машин і механізмів будівельно-монтажними організаціями
Регістри аналітичного обліку		
Інвентарна картка обліку основних засобів	ОЗ-6	Використовується для індивідуального (аналітичного) обліку об'єктів основних засобів, а також групового обліку однотипних об'єктів основних засобів, які надійшли на підприємство в одному звітному періоді та мають однакоє виробниче призначення, технічну характеристику й однакоє вартість
Опис інвентарних карток з обліку основних засобів	ОЗ-7	Використовується для реєстрації всіх інвентарних карток в бухгалтерії, що були відкриті для ведення аналітичного обліку основних засобів
Картка обліку руху основних засобів	ОЗ-8	Використовується для обліку руху основних засобів по кваліфікаційних групах у разі ручної обробки інформації
Інвентарний список основних засобів	ОЗ-9	Використовується для обліку об'єктів основних засобів за місцем знаходження (експлуатації) по матеріально відповідальним особам
Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)	ОЗ-14	Розрахунок здійснюється за кожним структурним підрозділом (цехом, відділом) окремо з метою віднесення суми нарахованої амортизації на відповідний рахунок витрат
Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій)	ОЗ-15	
Розрахунок амортизації по автотранспорту	ОЗ-16	Розрахунок здійснюється за всіма автотранспортними засобами підприємства

Закінчення таблиці 8.2

1	2	3
Відомість аналітичного обліку капітальних інвестицій	№ 4.1	Призначена для аналітичного обліку капітальних інвестицій (рахунок 15) у розрізі витрат капітального характеру (монтажні, проектні роботи; витрати на проведені модернізації, реконструкції)
Регістри синтетичного обліку		
Журнал по кредиту рахунків 10, 11, 12, 13, 14, 15, 18, 19, 35	№ 4	Аналітичний облік основних засобів, інших необоротних матеріальних активів і зносу цих необоротних активів ведеться за кожним об'єктом окремо з одночасним розподілом на власні й орендовані, виробничі й невиробничі об'єкти. Записи в Журналі здійснюються на основі первинних і зведених документів (акта прийому-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, акти на списання, розрахунку амортизації та ін.)

ТОВ «Дюпон Україна»
(підприємство, організація)

Типова форма №ОЗ-6
Затверджена наказом Міністерства України
від 29.12.95 №352

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ 45464748

Код за УКУД

Інвентарна картка № 5
обліку основних засобів

Бухгалтерський запис (акт, накладна)		Первісна вартість об'єктів
Дата	Номер	
16	17	18
04.03 хх ор.	14	15000,00

устаткування для обробки металу
(повне найменування та призначення об'єкта)

Trade Germany company
(найменування заводу-виготовлювача)

СР. G. 2010 v
(модель, тип, марка)

Цех, відділ, дільниця, лінія	Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку	Первісна балансова вартість, грн.	Код			Норма амортизаційних відрахувань		Поправочний коефіцієнт	Устаткування	
				рахунку та об'єкта аналітичного обліку (для внесення амортизаційних відрахувань)	норма амортизаційних відрахувань		На повну відбудову	На капітальний ремонт		вид	код
					повне	Капітальний ремонт					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Цех	104	-	15000	91	-	-	20 %	Прискорено зменшення залишкової вартості	-	-	-

Акт про введення в експлуатацію		Дата початку сплати за основні засоби (місяць рік)	Номер			Сума зносу за даними переоцінки на 20_р. або за документами придбання	Рік випуску (побудови)	Дорогоцінні метали			Вибуло (передано)			
дата	номер		інвентарний	заводський	паспорт			найменування	вид	маса	бухгалтерський запис (акт, накладна)	причина вибуття (переміщення)		
13	14	15	19	20	21	22	23	24	25	26	Дата		номер	29
07.03.20ххр.	3	-	104.002	СР 2456	1253	-	20 хх р.	-	-	-	-	-	-	-

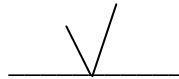
Джерело придбання (фінансування) _____
(для державних підприємств)

Добудування, доукомплектування, модернізація, індексація				Ремонт (бухгалтерський запис)							
Дата	Номер	Інвен- тарний номер	Сума	Дата	Номер	Інвен- тарний номер	Сума	Дата	Номер	Інвен- тарний номер	Сума
-	-	-	-	-	--	-	-	-	-	-	-

Коротка індивідуальна характеристика об'єкта

Найменування конструктивних елементів та інших ознак, що характеризують об'єкт	Матеріали, розміри та інші відомості				
	Основний об'єкт	Найменування найважливіших прибудов, обладнань та приладдя, що відносяться до основного об'єкта			
1	2	3	4	5	6
<i>Прямокутна форма</i>	<i>Корпус з металу</i>	<i>200 x 275 x 150</i>			

Картку заповнив


 (підпис)

Юрченко В. В.
 (прізвище, ім'я, по батькові)

«07» березня 20_хх__р.

ТОВ «Дюпон Україна»
(підприємство, організація)
України

Типова форма №ОЗ-6
Затверджена наказом Мінстату

від 29.12.95 №352

Код за УКУД _____

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ 45464748

ЗАТВЕРДЖУЮ
(керівник підприємства)
«04» березня 20xx р.

АКТ
приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів

Номер документа	Дата складання	Код особи, яка відповідає за збереження основних засобів	Код виду операції
1	04.03.xx р.	03*	Внесок до статутного капіталу

Здавач	Одержувач	Дебет		Кредит		Первісна (балансова) вартість тис.грн.	Шифр		Код		Норми амортизаційних відрахувань		Поправочний коефіцієнт	Устаткування		Сума зносу за даними переоцінки на 200 р. або за документами придбання тис.грн.	Рік випуску (побудови)	Дата введення в експлуатацію (місяць, рік)	Номер паспорта
		рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку	рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку		інвентарний	заводський	рахунка та об'єкта аналітичного обліку (для внесення амортизаційних відрахувань)	норми амортизаційних відрахувань	На повне відновлення	На капітальний ремонт		вид	код				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
Сачук І.Б.	Цех	15	2	46	-	15000	104.002	ЄР 2456	91	20%	-	Прискорено зменшення залишкової вартості	-	-	-	-	20xx р.	III / 20xx р.	1253

На підставі наказу, розпорядження ТОВ «Дюпон Україна» від «04» березня 20xx р., № 5

проведений огляд устаткування для обробки металу
(найменування об'єкта)

що приймається (передається) в експлуатацію від Сачук І. Б.
У момент приймання (передачі) об'єкт знаходиться на складі №3 ТОВ «Дюпон Україна»
(місцезнаходження об'єкта)

Коротка характеристика об'єкта устаткування для обробки металу, новий, виробництво Німеччина, вага 63 кг., розмір 200 x 275 x 150

Зворотний бік форми № ОЗ-3

Об'єкт технічним вимогам відповідає (не відповідає) _____
(вказати, що саме не відповідає)

Доробка не потрібна (потрібна) _____
(вказати, що саме потрібне)

Підсумки іспитів об'єкта стан об'єкта відповідає умовам технічної документації, об'єкт є придатним для експлуатації

Висновок комісії: стан об'єкта відповідає умовам технічної документації, об'єкт є придатним для експлуатації

Додаток. Перелік технічної документації: технічний паспорт заводу-виробника, гарантійна документація.

Голова комісії	_____ (посада)	_____ (підпис)	_____ (прізвище, ім'я, по батькові)
Члени комісії	_____ (посада)	_____ (підпис)	_____ (прізвище, ім'я, по батькові)
	_____ (посада)	_____ (підпис)	_____ (прізвище, ім'я, по батькові)
	_____ (посада)	_____ (підпис)	_____ (прізвище, ім'я, по батькові)
Об'єкт основних засобів прийняв	<u>майстер</u> (посада)	_____ (підпис)	<u>Кругляк В.Ф.</u> (прізвище, ім'я, по батькові)
Здав	_____ (посада)	_____ (підпис)	<u>Сачук І. Б.</u> (прізвище, ім'я, по батькові)

Відмітка бухгалтерії про відкриття картки або переміщення об'єкта « _____ » _____ 20__ р.

Головний бухгалтер (бухгалтер) _____ (підпис)
Юрченко В. В.
(прізвище, ім'я, по батькові)

ТОВ «Дюпон Україна»
(підприємство, організація)
України

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ 45464748

Типова форма №ОЗ-6
Затверджена наказом Мінстату

від 29.12.95 №352

Код за УКУД _____

ЗАТВЕРДЖУЮ
(керівник підприємства)

« 10 » травня 20 xx р.

АКТ
на списання основних засобів

Номер документа	Дата складання	Код виду операції	Код
3	20.05 xx р.	ліквідація	

Цех, відділ, дільниця лінія	Дебет		Кредит		Сума	Сума зносу за даними переоцінки на __200__р. за документами придбання	Номер		Код		Норми амортизацій-них відрахувань		Устаткування		Рік випуску (побудови)	Дата введення в експлуатацію	Дата початку сплати за основні засоби (місяць, рік)
	рахунок, суб-рахунок	код аналітичного обліку	рахунок, суб-рахунок	код аналітичного обліку			інвентарний	заводський	рахунок та об'єкта аналітичного обліку (для внесення амортизаційних відрахувань)	норми амортизаційних відрахувань	На повне відновлення	На капітальний ремонт	вид	код			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
Цех	132	-	11	2	550,00	-	011.008	35412	91	-	50%	50 на 50	-	-	20 ххр.	11/200 хх р.	-

Комісія, призначена наказом (розпорядженням) від «01» травня 20 xx р. № 14 на підставі розпорядження від 10.05. 20 xx р., зробила огляд пилки дискової (найменування об'єкта)

В результаті огляду комісія встановила:

1. Надійшов на підприємство «05» січня 20 xx р.

2. Кількість ремонтів _____ на суму _____ грн.

3. Маса об'єкта за паспортом 5 кг

4. Наявність дорогоцінних металів _____

5. Технічний стан та причина списання проведення ремонту економічно не доцільно

Висновок комісії: об'єкт підлягає списанню

Додаток. Перелік документів, що додаються:

1) Інвентарна картка обліку ОЗ № 12

Голова комісії

майстер
(посада)

(підпис)

Кругляк В.Ф.
(прізвище, ім'я, по батькові)

Члени комісії

гол. Бухгалтер
(посада)

(підпис)

Юрченко В.В.
(прізвище, ім'я, по батькові)

(посада)

(підпис)

(прізвище, ім'я, по батькові)

(посада)

(підпис)

(прізвище, ім'я, по батькові)

Зворотний бік форми № ОЗ-3

Розрахунок результатів списання об'єкта

Витрати на списання			Надійшло від списання				
Найменування документа	Статті витрат	Сума	Найменування документа	Цінностей		Кіл-кість	Сума
				Вид	Номенклатурний номер		

Результати списання

у картці ОЗ-6 № 12 вибуття основних засобів відмічено.

«10» травня 20 xx р.

Бухгалтер

(підпис)

Юрченко В. В.
(прізвище, ім'я, по батькові)

Для відображення в бухгалтерському обліку основних засобів Планом рахунків передбачено рахунок 10 «Основні засоби», побудова якого зображена на рис. 8.3.

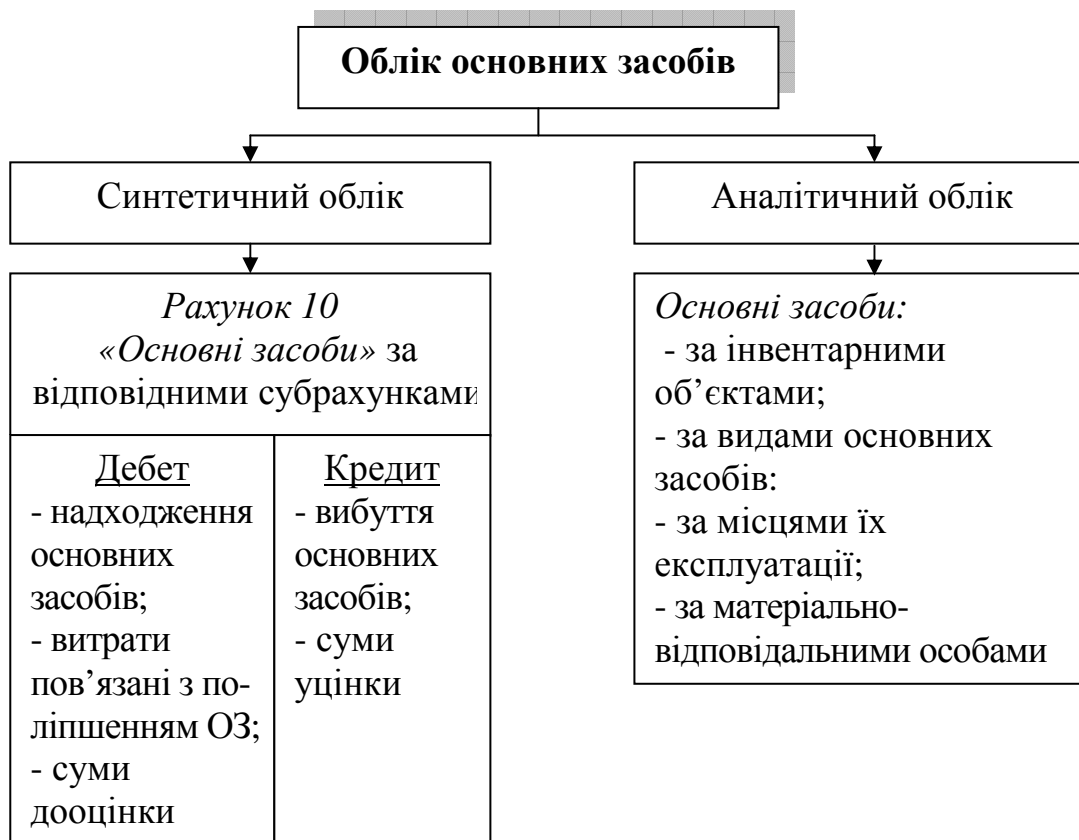


Рис. 8.3 – Побудова синтетичного та аналітичного обліку основних засобів

Рахунок 10 «Основні засоби» є активним і має наступні субрахунки (табл. 8.3).

Таблиця 8.3

Субрахунки рахунку 10 «Основні засоби»

<i>Назва субрахунків</i>	<i>Характеристика субрахунків</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
100 «Інвестиційна нерухомість»	Ведеться облік наявності та руху об'єктів інвестиційної нерухомості
101 «Земельні ділянки»	Ведеться облік придбаних земельних ділянок.
102 «Капітальні витрати на поліпшення земель»	Ведеться облік капітальних вкладень у поліпшення земель (меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи).
103 «Будинки та споруди»	Ведеться облік наявності та руху будинків, споруд, їх структурних компонентів та передавальних пристроїв, а також житлових будівель

Продовження таблиці 8.3

1	2
104 «Машини та обладнання»	Інструкція № 291 з застосування Плану рахунків не дає чіткого визначення, які основні засоби обліковуються на цьому субрахунку. Для правильного відображення доцільно групувати машини і обладнання за функціональним принципом, наприклад, силові машини і обладнання, механічні машини і обладнання, холодильне обладнання, теплове обладнання, комп'ютерна техніка тощо
105 «Транспортні засоби»	Призначений для відображення транспортних засобів, які використовуються для переміщення людей і вантажів, а також магістральні трубопроводи, призначенням яких є транспортування рідких і газоподібних речовин від постачальника до місця їх зберігання (використання).
106 «Інструменти, прилади та інвентар»	Відображаються інструменти – знаряддя ручної праці або за допомогою механізмів для здійснення різних робіт (наприклад, різальні – різець, фреза; давлючі – штамп; ударні – молоток, зубило). До приладів відносяться засоби вимірювання, аналізу, обробки й зображення інформації, для оброблення матеріалів, здійснення монтажних робіт та ін. До виробничого інвентарю і приладдя - предмети виробничого призначення, що використовуються для полегшення виробничих операцій під час роботи, обладнання для охорони праці, вмістища для зберігання рідких, сипких тіл
107 «Тварини»	До робочої худоби належать – коні, воли, верблюди та ін. робочі тварини; до продуктивної худоби – корови, бики-плідники, буйволи, племінні кобили тощо
108 «Багаторічні насадження»	До цієї групи основних засобів відносяться всі штучні багаторічні насадження незалежно від їх віку (наприклад, ботанічні сади, насадження парків, озеленувальні й декоративні насадження, висаджені з метою благоустрою зони життєдіяльності людини, насадження овочевих, плодкових, лікарських культур, плантації виноградників тощо, висаджені з метою отримання товарної продукції рослинного походження
109 «Інші основні засоби»	Всі інші основні засоби, що не обліковуються на зазначених вище субрахунках.

Придбаваючи, споруджуючи або виготовляючи об'єкти основних фондів, підприємства здійснюють капітальні інвестиції.

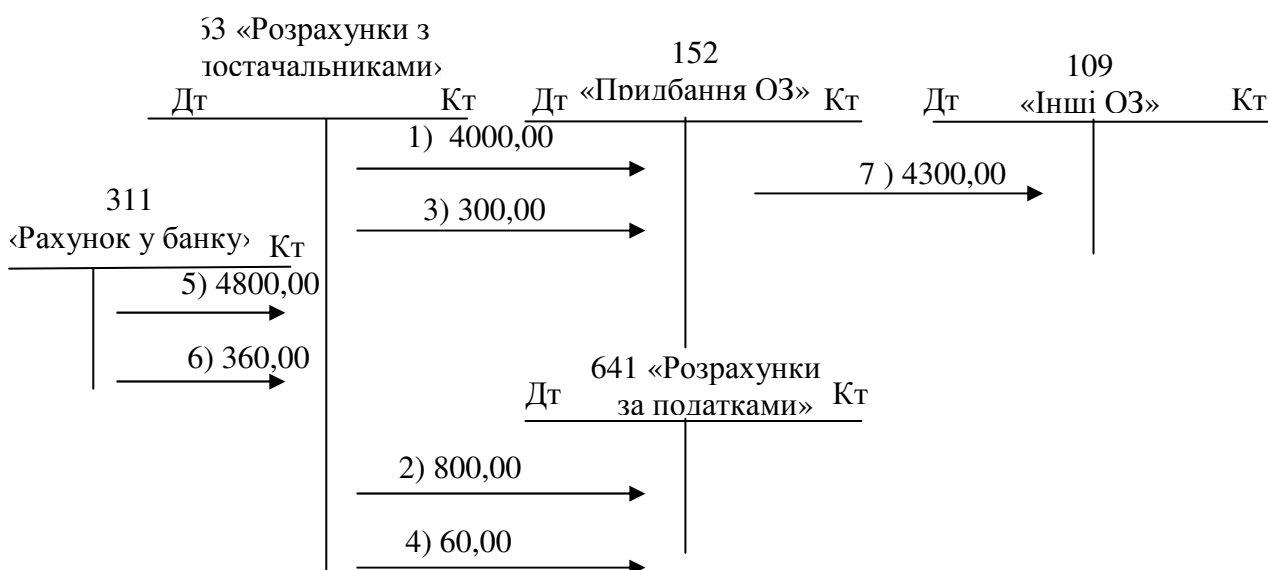
Згідно з Планом рахунків та Інструкцією № 291 витрати, пов'язані з придбанням або створенням основних засобів, накопичуються на субрахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів».

Уведені в дію об'єкти зараховуються підприємством до складу основних засобів, а понесені витрати з кредиту рахунка 15 списуються в дебет рахунків 10.

152 «Придбання (виготовлення)

Дебет	основних засобів»	Кредит
збільшення зазначених витрат на придбання або створення основних засобів		зменшення витрат (введення в дію, прийняття в експлуатацію придбаних або створених основних засобів)

Наприклад. Підприємство придбало офісні меблі, вартість 4800,00 грн., у т.ч. ПДВ 20% - 800 грн. Крім того були оплачені транспортні послуги з доставки меблів до місця призначення – 360 грн., у т.ч. ПДВ 20% - 60 грн.



- 1) Одержано меблі за договором (б/ПДВ);
- 2) Відображено податкове зобов'язання;
- 3) Відображено витрати на транспортування меблів (б /ПДВ);
- 4) Відображено податкове зобов'язання;
- 5) 6) Здійснена оплата за отримані меблі згідно договору; надані транспортні послуги
- 7) Зараховано об'єкт до складу основних засобів.

Лекція 2

2. Методи нарахування амортизації основних засобів

У процесі використання об'єктів основних засобів економічні вигоди, втілені в них, споживаються підприємством, внаслідок чого зменшується залишкова вартість основних засобів, що відображається шляхом нарахування амортизації.

Відповідно до П(С)БО 7 об'єктом амортизації є основні засоби підприємства (крім землі).

Амортизація – систематичний розподіл вартості, яка амортизується (первісна мінус ліквідаційна вартість), необоротних активів упродовж строку їх корисного використання (експлуатації).

Строк корисного використання (експлуатації) – період часу, впродовж якого підприємство планує використовувати необоротні активи, або час, протягом якого з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг).

При визначенні строку корисного використання (експлуатації) слід враховувати:

- очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори, наприклад закінчення терміну оренди цього активу;
- очікуваний фізичний і моральний знос.

Знос основних засобів – сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання

Форми зношування основних засобів наведено на рис. 8.4

Амортизація об'єкта основних засобів обирається підприємством самостійно і нараховується протягом всього строку корисного використання (експлуатації) враховуючи певні вимоги (правила) щодо її застосування (рис. 8.5).

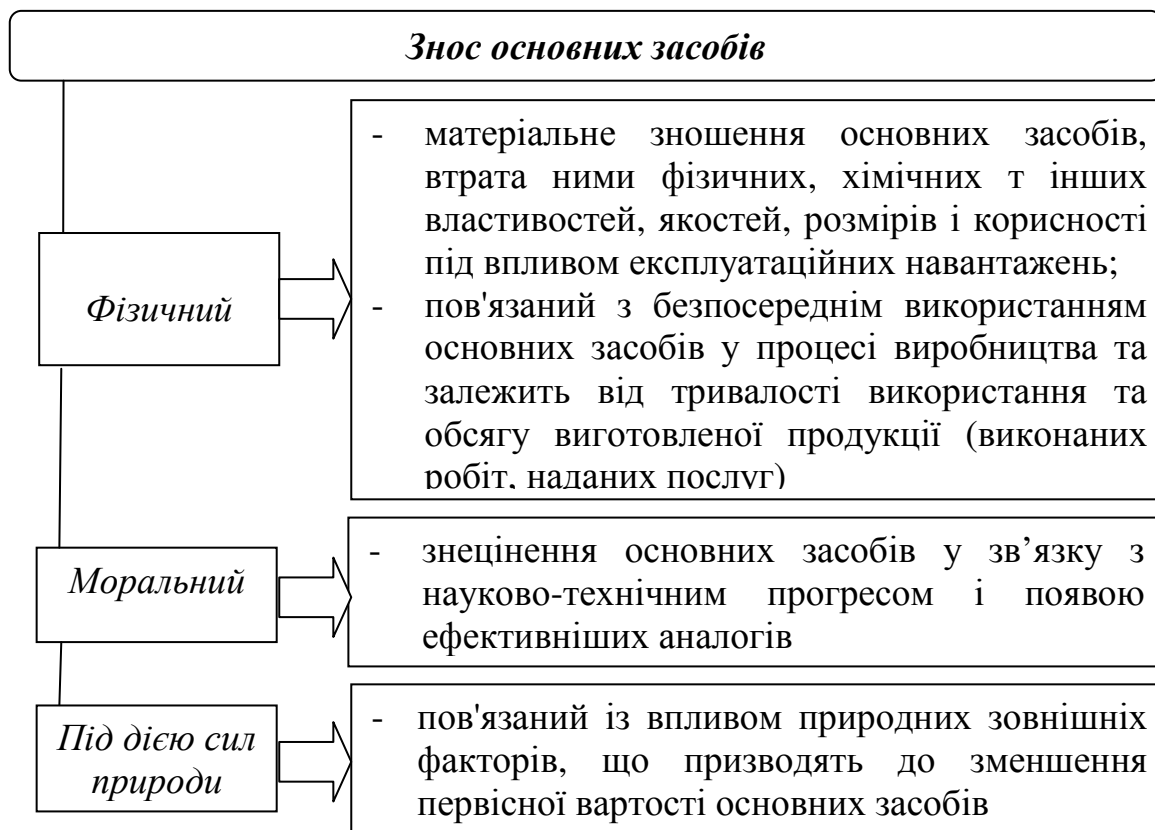


Рис. 8.4 – Форми зношування основного капіталу

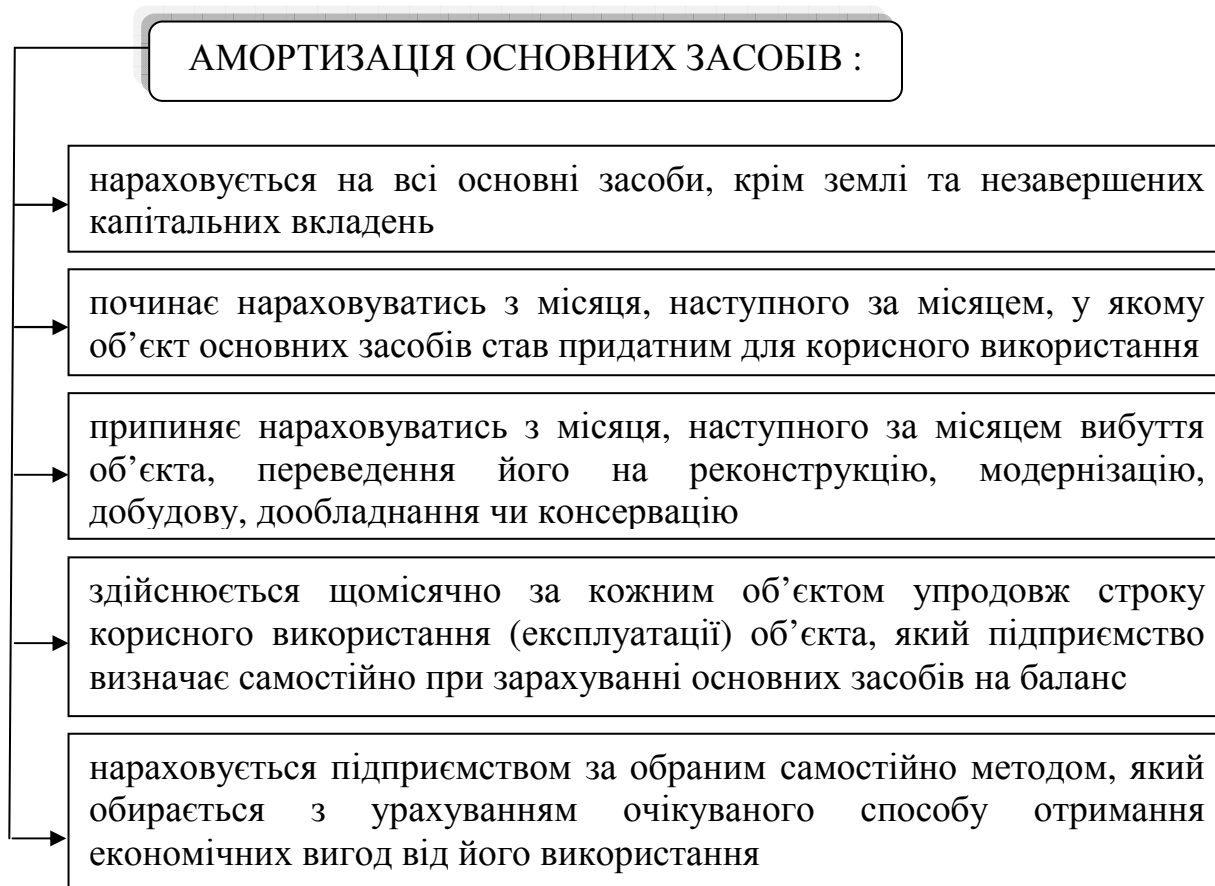


Рис. 8.5 – Особливості нарахування амортизації основних засобів

П(С)БО 7 передбачає 5 методів нарахування амортизації (таблиця 8.2):

- прямолінійний;
- зменшення залишкової вартості;
- прискореного зменшення залишкової вартості (подвійного залишку, що зменшується);
- кумулятивний;
- виробничий.

Таблиця 8.2

Методи нарахування амортизації основних засобів та особливості їх застосування

<i>Метод амортизації</i>	<i>Формула розрахунку</i>	<i>Характеристика методу</i>
Прямолінійний метод	$A_{річ} = \frac{B_A}{T} = \frac{B_n - B_l}{T}$ <p>$A_{річ}$ – річна сума амортизаційних відрахувань; $B_{аморт}$, B_n, B_l - вартість об'єкту основних засобів, що амортизується, первісна та ліквідаційна відповідно; T – термін корисного використання</p>	Простота розрахунку. Можливість рівномірного розподілу амортизації в кожному звітному періоді. Доцільний для необоротних активів знос яких не залежить від обсягів виробництва (будівлі адміністративного призначення, виробничі цехи та ін.)
Метод зменшення залишкової вартості	$A_{річ} = B_n \times \%Ам$ $\%Ам = 1 - \sqrt[T]{\frac{B_l}{B_n}}$ <p>$\%Ам$ – річний відсоток амортизації</p>	Доцільно застосовувати тільки за наявності ліквідаційної вартості об'єкту, а також у разі потреби накопичити кошти з метою заміни основних засобів у разі їх морального старіння та інфляції

Метод амортизації	Формула розрахунку	Характеристика методу
Кумулятивний метод	$A_{річ} = B_n \times K_k$ $K_k = \frac{T_{кон}}{\sum T}$ <p>K_k – кумулятивний коефіцієнт; $T_{кон}$ – кількість років, які залишилися до кінця очікуваного терміну використання об'єкту</p>	Доцільно використовувати, якщо продуктивність устаткування в перші роки експлуатації значно вище, ніж у подальші
Метод прискореного зменшення залишкової вартості	$A_{річ} = B_n \times H_a$ $H_a = 2 \times H$ <p>H_a – річна норма амортизації, яку розраховують виходячи з терміну корисного використання об'єкту</p>	
Виробничий метод	$A_{річ} = V_{вип} \times C_{твироб}$ $C_{твироб} = \frac{C_{вироб}}{V_{вип}}$ <p>$V_{вип}$ – випуску продукції; $C_{твироб}$ – виробнича ставка амортизації</p>	Зручний коли інтенсивність використання об'єкту впливає на його експлуатаційні якості, за умови що може бути визначений обсяг продукції виготовленої з використанням певного об'єкту основних засобів

Крім того, підприємство, на власний розсуд може використовувати норми й методи нарахування амортизації, визначенні податковим законодавством (податковий метод).

Для узагальнення інформації про накопичену амортизацію щодо об'єктів основних засобів, які обліковуються на рахунку 10 «Основні засоби», Планом рахунків передбачений рахунок 131 «Знос основних засобів». За кредитом цього рахунку відображається нарахування амортизації основних засобів, а за дебетом – її зменшення.

Дебет	131 «Знос основних засобів»	Кредит
зменшення суми зносу (накопиченої амортизації)		нарахування амортизації основних засобів

Аналітичний облік ведеться за видами основних засобів.

При нарахуванні амортизації збільшується сума витрат підприємства та сума зносу основних засобів.

При нарахуванні амортизації на безоплатно одержані основні засоби підприємство одночасно визнає дохід від безоплатно одержаних активів у сумі, пропорційній сумі амортизації таких активів.

Вилучаються основні засоби з активів (списуються з балансу) у випадку їх вибуття внаслідок : продажу, безоплатної передачі, або невідповідності критеріям визнання активом (рис. 8.6).



Рис. 8.6 – Вибуття основних засобів

Слід зазначити, що основні засоби, що призначені для продажу (відповідно до ПСБО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу») слід обліковувати на субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу».

Фінансовий результат від вибуття основних засобів визначається як різниця між доходом від вибуття основних засобів та сумою їх залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних із вибуттям основних засобів.

3. Поняття нематеріальних активів та їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Підприємства для своєї діяльності окрім матеріальних ресурсів (основні й оборотні фонди) використовують ресурси, що не мають матеріальної форми – нематеріальні активи.

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

З вищенаведеного визначення можна виділити чотири основні ознаки нематеріальних активів:

- відсутність матеріальної форми;
- перехід права власності на об'єкт і контроль над ним;
- можливість відокремлення (відділення) від підприємства;
- використання протягом строку більше одного року.

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначені П(С)БО 8 „Нематеріальні активи” (крім обліку негативного гудвілу, методологія якого визначається П(С)БО 19 „Об'єднання підприємств”).

Критеріями визнання активу є:

- 1) існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди внаслідок його використання;
- 2) його вартість може бути достовірно визначена.

Якщо актив не відповідає зазначеним критеріям визнання, то витрати, пов'язанні з його придбанням або виготовленням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони мали місце без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом.

Не визнаються активом, а підлягають відображенню в складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені:

- 1) витрати на дослідження;
- 2) витрати на підготовку та перепідготовку кадрів - (витрати на навчання, відрядження, навчальну літературу і таке інше);

3) витрати на рекламу та просування продукції на ринку. Вважається, що неможливо вірогідно визначити, чи приносять витрати на рекламу майбутні економічні вигоди, для того щоб ці витрати можна було визнати активом;

4) витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини. Витрати на створення підприємства включають організаційні витрати (послуги юристів, державні внески різних видів та ін.).

5) витрати на підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань і витрати на створення торгових марок (товарних знаків).

Для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів Планом рахунків призначено синтетичний рахунок 12 «Нематеріальні активи».

Облік нематеріальних активів ведеться в розрізі кожного об'єкта за відповідними групами (рис. 8.7).

Витрати на придбання або створення нематеріальних активів до їх введення в експлуатацію збираються на балансовому рахунку 15 «Капітальні інвестиції», субрахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів».

Для відображення в обліку інформації про нематеріальні активи необхідно звернути увагу на види оцінок, які ті самі, що і для основних засобів (за первісною вартістю, залишковою вартістю, справедливою вартістю, переоціненою вартістю, ліквідаційною вартістю).

Підставою для зарахування на баланс об'єкта нематеріальних активів є первинний документ. В сучасних умовах спеціальні первинні документи для обліку операцій з нематеріальними активами розроблені тільки для таких видів нематеріальних активів, як об'єкти права інтелектуальної власності (табл. 8.3). Всі інші нематеріальні активи використовують документацію типових форм, затверджених для обліку основних засобів, де зазначають поряд з назвою документа «Нематеріальний актив».

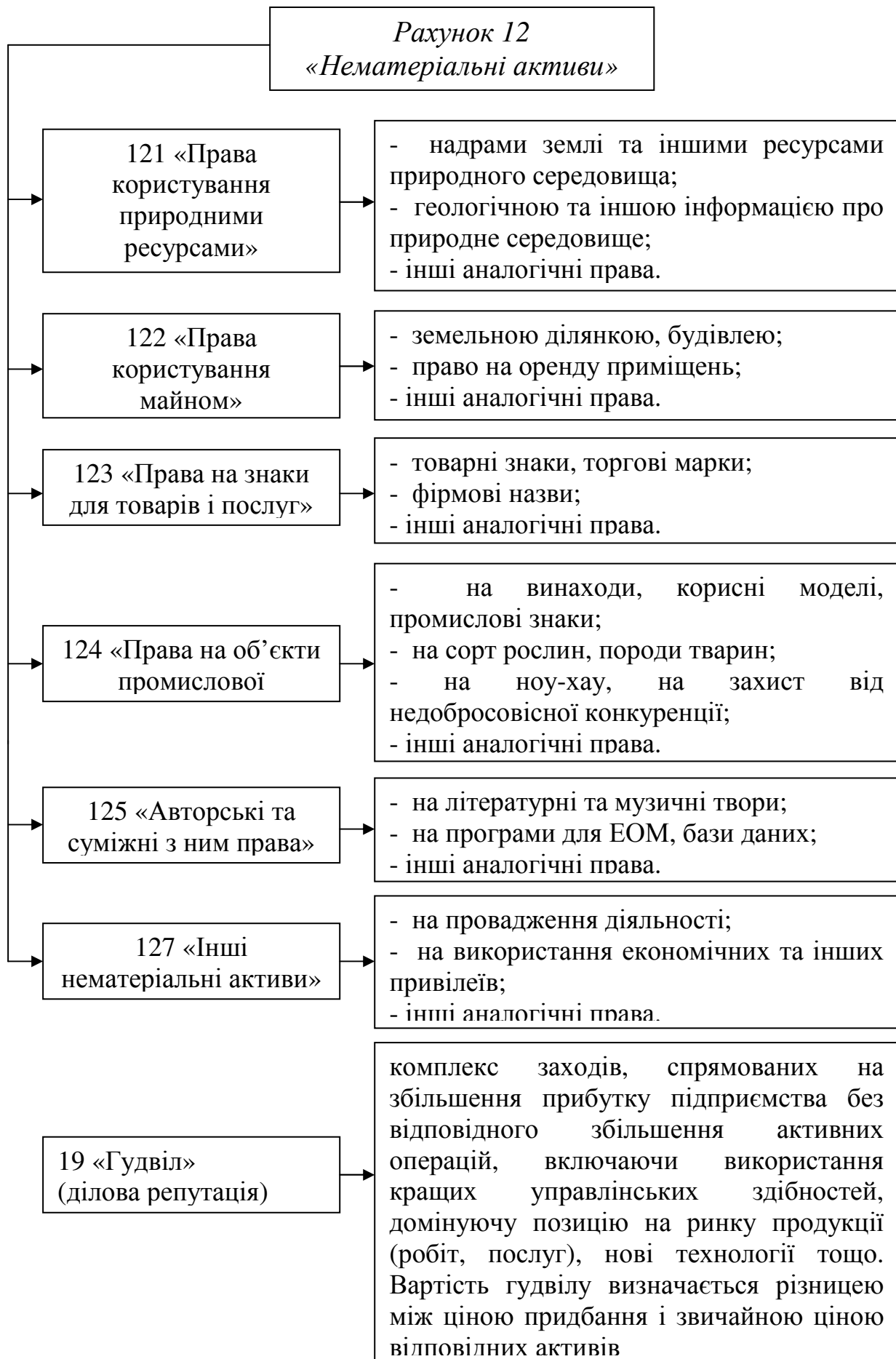


Рис. 8.7 – Групи нематеріальних активів

**Документальне оформлення операцій
з нематеріальними активами**

Форма		Зміст
Номер	Назва	
НА-1	Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Складається для оформлення операцій із введення в господарський оборот і використання придбаних об'єктів права інтелектуальної власності в одному екземплярі окремо на кожен об'єкт (приймальною комісією) на підставі технічної, науково-технічної та ін. документації.
НА-2	Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності	Використовується для ведення аналітичного обліку об'єктів права інтелектуальної власності, а також обліку групи однотипних за призначенням та умовами використання об'єктів, що надійшли на підприємство в одному календарному місяці та одній відповідальній за їх використання особі. Складається в одному екземплярі окремо на кожен об'єкт на підставі НА-1.
НА-3	Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Використовується для оформлення вибуття об'єктів при їх списанні (ліквідації). Складається в двох екземплярах комісією.
НА-4	Інвентарний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Використовується у разі проведення інвентаризації об'єктів нематеріальних активів окремо за кожним місцем знаходження об'єктів та за кожною відповідальною за використання об'єкта особою

Нематеріальні активи надходять на підприємство в результаті їх придбання, створення власними силами, безоплатного отримання, внесення до статутного капіталу або шляхом обміну на подібний чи неподібний активи (рис. 8.8).



Рис. 8.8 – Джерела надходження нематеріального активу на підприємство

Зараховуються отримані нематеріальні активи на баланс за первісною вартістю, порядок визначення якої залежить від джерела надходження активу (табл. 8.4).

Таблиця 8.4

Визначення первісної вартості нематеріального активу

<i>Первісна вартість об'єкта НА</i>					
Об'єкт НА створено власними силами	Об'єкт НА надійшов на підприємство шляхом				
	придбання за грошові кошти	в якості внеску до СК	обміну на подібний об'єкт	обміну на неподібний об'єкт	безоплатного отримання
прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, ін. витрати безпосередньо пов'язані зі створенням цього активу та приведенням його до стану, придатного до використання (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій)	ціна (вартість) придбання (без ПДВ), крім отриманих торгівельних знижок; ін. витрати безпосередньо пов'язані зі створенням цього активу та приведенням його до стану, придатного до використання	погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених п.11 ПСБО 8	залишкова вартість переданого активу. Якщо вона перевищує справедливую вартість переданого активу, то первісною вартістю є його справедлива вартість із включенням різниці до фінансових результатів (витрат) звітного періоду	справедлива вартість переданого активу, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була отримана під час обміну	справедлива вартість активу на дату отримання з урахуванням витрат передбачених п.11 ПСБО 8

ТОВ «Альянс»
(підприємство, установа, організація)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ
12345678

ЗАТВЕРДЖЕНО
наказом Міністерства фінансів України
від 22 листопада 2004р. № 732

Типова форма № НА – 1

✓ Керівник підприємства
Савченко О.П.
(підпис, прізвище, ім'я, по батькові)
«16» грудня 20 xx р.

**Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної
власності у складі нематеріальних активів № 3**

№ з/п	Об'єкт права інтелектуальної власності			Власник об'єкта права інтелектуальної власності	Строк корисного використання	Дебет	
	Назва	Найменування та номер документа, що підтверджує майнові права на об'єкт	Дата виникнення права			Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку
1	2	3	4	5	6	7	8
1	<i>Комп'ютерна програма</i>	<i>Акт виконаних робіт 254</i>	<i>15.12. ххр.</i>	-	<i>2 роки</i>	<i>125</i>	<i>2</i>
Продовження форми № НА-1							
Кредит		Дата введення об'єкта інтелектуальної власності в господарський оборот	Первісна вартість грн.	Річна сума амортизації, грн..	Ліквідаційна вартість, грн.		
Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку						
9	10	11	12	13	14		
<i>154</i>	-	<i>16.12. хх р.</i>	<i>1458,00</i>	<i>729,00</i>	<i>0,00</i>		

Комісія, яка створена на підставі наказу (розпорядження) від 16.12. хх р. № 23, розглянула документи, які підтверджують ідентифікацію права об'єкта інтелектуальної власності, для введення в господарський оборот комп'ютерної програми

(повна назва об'єкта інтелектуальної власності)

Правові умови введення об'єкта права інтелектуальної власності в господарський оборот створена під замовлення, договір № 37, акт виконаних робіт № 254

(назва документації)

Характеристика об'єкта права інтелектуальної власності за призначенням комп'ютерна програма для розрахунку ціни виробу

Місце використання об'єкта права інтелектуальної власності _____

Зворотний бік акта введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів

Вартість придбання 1458,00 грн.

Документ, який підтверджує вартість об'єкта права інтелектуальної власності акт виконаних робіт № 254

Об'єкт права інтелектуальної власності придатний/ непридатний для реалізації або використання

(вказати, чому непридатний)

Потрібно/не потрібно доведення до стану, придатного для використання

(вказати, що саме потрібно)

Існує/ не існує можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання об'єкта права інтелектуальної власності _____

(вказати, чому саме не існує)

Висновок комісії об'єкт може використовуватися в господарському обороті
(щодо придатності об'єкта права інтелектуальної власності, доведення до стану,

придатного для використання, прийняття на облік тощо)

Голова комісії

директор
(посада)

✓
(підпис)

Савченко О. П.
(Прізвище, ім'я, по батькові)

Члени комісії

гол. бухгалтер
(посада)

✓
(підпис)

Таніна В. В.
(Прізвище, ім'я, по батькові)

менеджер
(посада)

✓
(підпис)

Ткачук В. Б.
(Прізвище, ім'я, по батькові)

(посада)

(підпис)

(Прізвище, ім'я, по батькові)

Особа, відповідальна

за прийняття об'єкта права

інтелектуальної власності менеджер
(посада)

✓
(підпис)

Ткачук В. Б.
(Прізвище, ім'я, по батькові)

Відмітка бухгалтерії про відкриття інвентарної картки

« 16 » 12 20 xx р. № 3
(інвентарної карти)

Головний бухгалтер (бухгалтер)

✓
(підпис)

Таніна В. В.
(ім'я, по батькові, прізвище)

ТОВ «Альянс»
(підприємство, установа, організація)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ
12345678

Типова форма № НА-2
ЗАТВЕРДЖЕНО
наказом Міністерства фінансів України
від 22 листопада 2004р. № 732

Інвентарна картка обліку об'єкта інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів № 3

Повна назва об'єкта прав інтелектуальної власності із зазначенням реквізитів комп'ютерна програма

№ з/п	Об'єкт права інтелектуальної власності			Первісна вартість, грн.	Код субрахунку б/о об'єкта права інтелектуальної власності	Строк корисного використання	Річна сума амортизації, грн.	Акт про введення об'єкта права інтелектуальної власності в господарський оборот	
	Назва	Найменування та номер документа, що підтверджує майнові права на об'єкт	Дата виникнення права					Дата	№
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	Комп'ютерна програма	Акт виконаних робіт № 254	15.12. xx р.	1458,00	125	2 роки	729,00	16.12 xx р.	3
Продовження форми № НА-2									
Місце використання, прізвище відповідальної особи		Акт про вибуття (ліквідацію) об'єкта права інтелектуальної власності*					Ліквідаційна вартість, грн.		
		дата		№					
11		12		13			14		
Відділ збуту, Ткачук В. Б.							0,00		

Характеристика об'єкта права інтелектуальної власності за призначенням комп'ютерна програма для розрахунку ціни виробу

Відомості про переоцінку об'єкта права інтелектуальної власності _____

Картку відкрито « 16 » 12 20 xx р.

гол. бухгалтер Таніна В. В.
(посада, ім'я, по батькові, прізвище)

ТОВ «Альянс»
(підприємство, організація)
України

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ 12345678

ЗАТВЕРДЖЕНО
наказом Міністерства фінансів

від 22.11.2004 р. №732

Типова форма №НА-3

ЗАТВЕРДЖУЮ
/ Савченко О.П.
(керівник підприємства)
« » 20 р.

АКТ
вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів № _____
« » 20 р.

№ з/п	Об'єкт права інтелектуальної власності			Власник об'єкта права інтелектуальної власності	Строк корисного використання	Дебет		Кредит		Дата вибуття (ліквідації)	Первісна (переоцінена) вартість, грн.	Залишкова вартість, грн.	Ліквідаційна вартість, грн.	Примітки
	Назва	Найменування та номер документа, що підтверджує майнові права на об'єкт	Дата виникнення права			Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку	Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	17	18	
1	Комп'ютерна програма	Акт виконаних робіт № 254	15.12. xx р.	-	2 роки	125	2	154	-	30.12. xx р.	1458,00	0,00	0,00	-

Комісія, яка створена на підставі наказу (розпорядження) від « 30 » 12 20xx р. № 131 , розглянула документи, які підтверджують ідентифікацію об'єкта права інтелектуальної власності, для вибуття (ліквідації) з господарського обороту комп'ютерна програма

— (найменування об'єкта)

Правові умови вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності з господарського обороту неможливість використання в майбутньому

Місце вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності з господарського обороту відділ збуту

Зворотний бік акта вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів

Об'єкт права інтелектуальної власності придатний/не придатний для реалізації та підлягає/не підлягає ліквідації програма розроблена виключно під умови діяльності ТОВ «Альянс», не може бути використана іншим суб'єктом господарювання

(вказати, чому не придатний)

Існує/не існує економічна вигода від реалізації об'єкта права інтелектуальної власності

(вказати, чому не існує, суму вигоди)

Висновок комісії ліквідувати комп'ютерну програму, у зв'язку з неможливістю використовувати її у господарській діяльності

(щодо реалізації об'єкта права інтелектуальної власності, вибуття (ліквідації), зняття з обліку тощо)

Голова комісії

директор

(посада)

(підпис)

Савченко О. П.

(Прізвище, ім'я, по батькові)

Члени комісії

гол. бухгалтер

(посада)

(підпис)

Таніна В. В.

(Прізвище, ім'я, по батькові)

менеджер

(посада)

(підпис)

Ткачук В. Б.

(Прізвище, ім'я, по батькові)

(посада)

(підпис)

(Прізвище, ім'я, по батькові)

Особа, відповідальна

за прийняття об'єкта права

інтелектуальної власності

менеджер

(посада)

(підпис)

Ткачук В. Б.

(Прізвище, ім'я, по батькові)

Відмітка бухгалтерії про відкриття інвентарної картки

« 30 » 12 20 xx р. № 3

(інвентарної карти)

Головний бухгалтер (бухгалтер)

(підпис)

Таніна В. В.

(ім'я, по батькові, прізвище)

Аналітичний облік організовується за видами нематеріальних активів та інвентарними об'єктами (рис. 8.9).

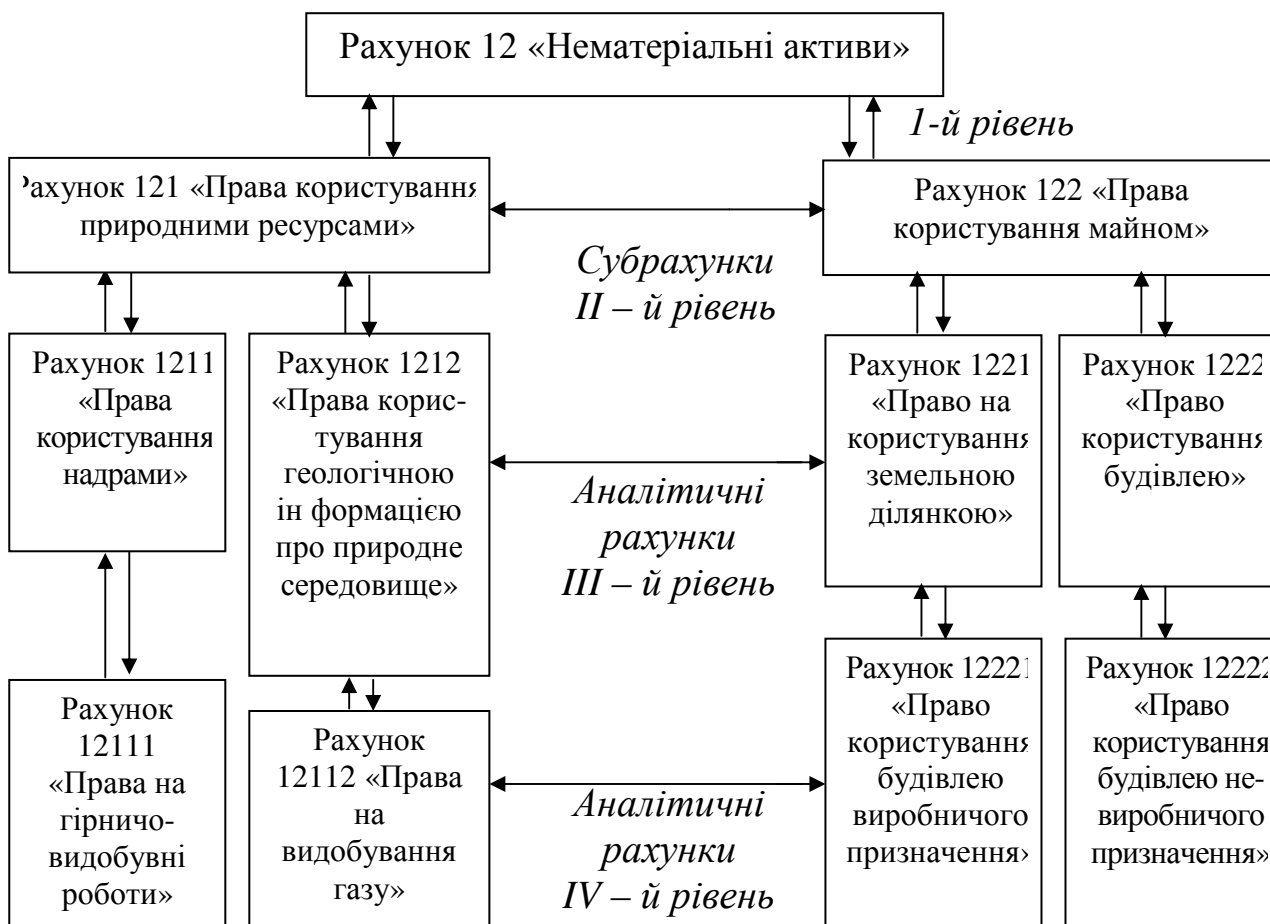


Рис. 8.9 – Аналітичний облік нематеріальних активів

Вибуття нематеріальних активів здійснюється внаслідок продажу, обміну на подібний або неподібний об'єкт, внеску в статутний фонд інших підприємств, безоплатної передачі, вибуття внаслідок неможливості отримання підприємством майбутніх економічних вигід від їх використання.

2. Амортизація нематеріальних активів.

За П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», усі без виключення нематеріальні активи підлягають амортизації.

Амортизація нематеріальних активів – поступове списання вартості нематеріальних активів у процесі їх використання, що призначена компенсувати витрати, понесені підприємством при придбанні нематеріальних активів, і забезпечити формування джерела фінансування придбання відповідних активів у майбутньому.

Амортизація нематеріальних активів нараховується протягом терміну їх корисного використання, але не більше 20 років, починаючи з дати визнання (прийняття на баланс).

При визначенні підприємством терміну корисного використання нематеріального активу слід враховувати:

- очікуваний термін використання цього активу підприємством;
- науково-технічний прогрес і зміну попиту на продукцію, товари, роботи, послуги, які виробляються за допомогою цього активу;
- юридичні чи інші обмеження на його використання (рис. 8.10).

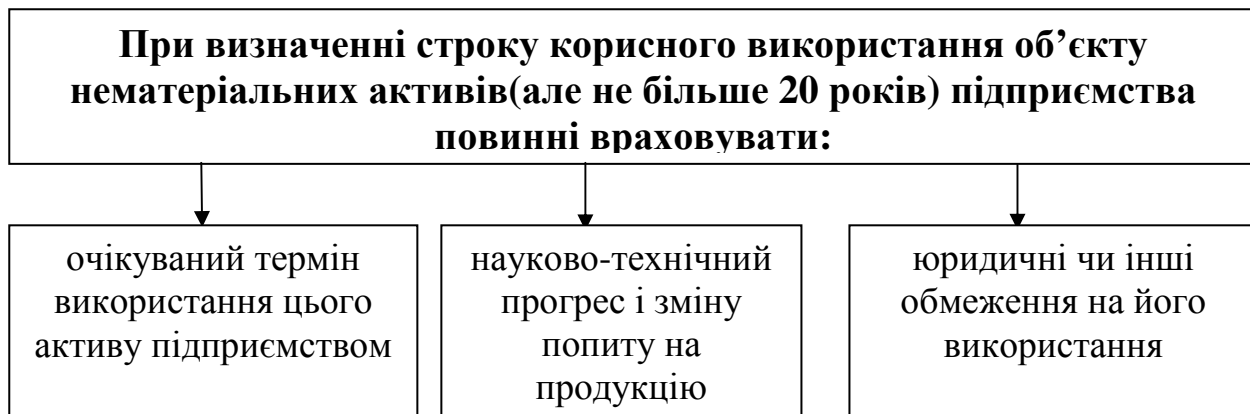


Рис. 8.10 – Вимоги до визначення строку корисного використання НА

Можливі способи визначення строку корисного використання і норм амортизації об'єктів нематеріальних активів наведені на рис. 8.11

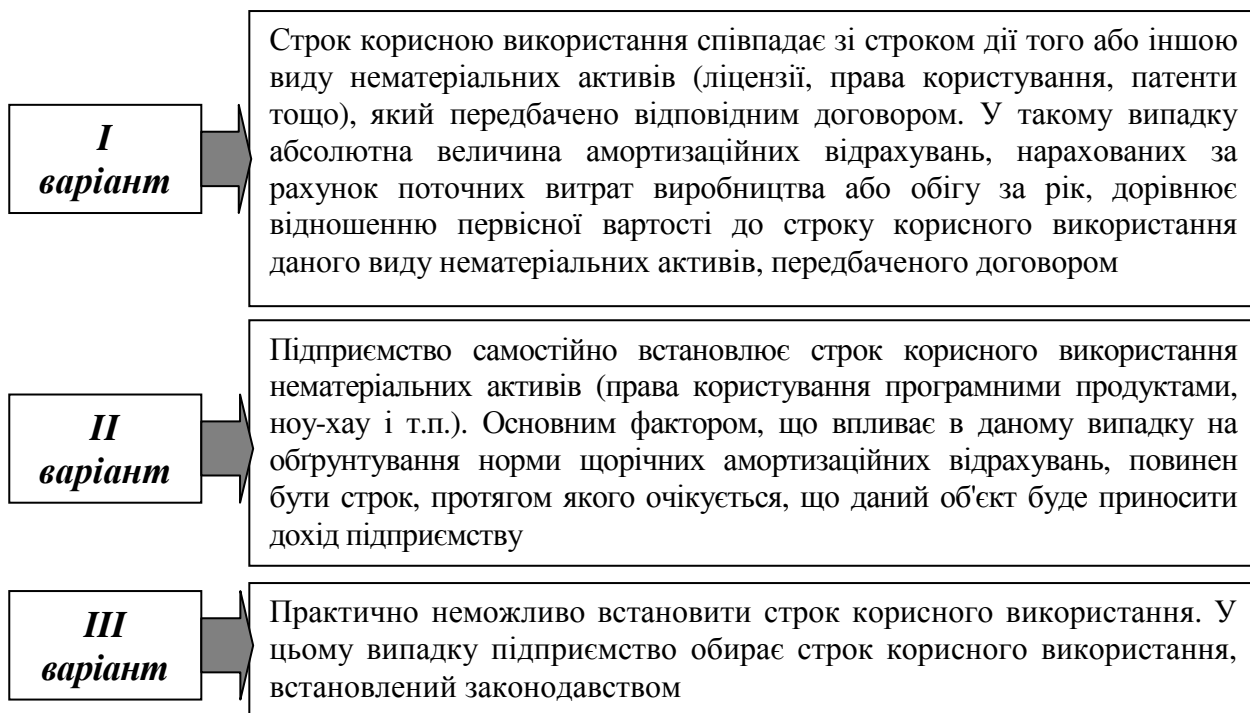


Рис. 8.11 – Способи визначення строку корисного використання НА

Методи нарахування амортизації нематеріального активу є аналогічними до амортизації для основних засобів, які обирається підприємством самостійно, виходячи з особливостей його форми отримання очікуваних економічних вигод. Найбільш поширеним є прямолінійний метод нарахування амортизації.

Суми амортизації, нарахованої протягом звітного періоду, відображаються у складі витрат цього періоду або включаються до собівартості іншого активу.

Термін корисного використання нематеріального активу підлягає перегляду, якщо в наступному періоді очікуються суттєві зміни цього терміну порівняно з його початковою оцінкою. Одночасно підлягають коригуванню суми амортизації, нараховані у звітному періоді, та ті, які мають бути нараховані протягом майбутніх періодів.

Метод нарахування амортизації нематеріального активу підлягає перегляду наприкінці звітного періоду, якщо він перестав відповідати особливостям використання цього активу або очікуваній формі отримання майбутніх економічних переваг.

Зміна методу нарахування амортизації нематеріального активу відображається як зміна облікової оцінки відповідно до національного стандарту бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах".

Облік нарахування амортизації ведеться на субрахунку 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів», на якому за кредитом рахунку відбувається нарахування зносу, а за дебетом – її списання. При цьому, як і у випадку з основними засобами, на суму нарахованої амортизації нематеріальних активів збільшується залишок за рахунком 09 «Амортизаційні відрахування».

Ще однією важливою складовою нематеріальних активів є гудвіл. «Гудвіл» (від англ. – добра воля), тобто готовність покупця заплатити більше сумарної вартості активів.

<p>Гудвіл – це перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання.</p>
--

Гудвіл у діловому світі розглядається як вартість ділової репутації фірми. Гудвіл характерний лише для компанії, яка одержує стабільні, високі прибутки, її доходи що перевищують середній рівень у цій галузі.

При обліку операцій, пов'язаних з гудвілом застосовується П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств".



Рис. 8.12 – Визначення та оцінка гудвілу щодо ПСБО 19

Гудвіл є об'єктом бухгалтерського обліку лише при проведенні операції купівлі підприємства.

Для відображення гудвілу в обліку використовується рахунок 19 «Гудвіл». Цей рахунок призначений для узагальнення інформації щодо гудвілу і негативного гудвілу, що виникають при придбанні, відповідно до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств».

Рахунок 19 «Гудвіл» має такі субрахунки:

Субрахунок	Характеристика
191 "Гудвіл при придбанні"	За дебетом відображається вартість гудвілу, що виникає при придбанні іншого підприємства, за кредитом - сума нарахованої амортизації гудвілу і списаного гудвілу
193 "Гудвіл при приватизації"	За дебетом відображається вартість гудвілу який виник при приватизації, за кредитом – суму списаного гудвілу

Аналітичний облік гудвілу ведеться за об'єктами придбання.

Питання для самоконтролю:

1. Дайте визначення основним засобам як об'єкта бухгалтерського обліку, критерії їх визнання.
2. Які види оцінки основних засобів вам відомі?
3. Дайте визначення первісній вартості основних засобів.
4. Дайте визначення справедливій вартості основних засобів.
5. Який існує порядок переоцінки основних засобів?
6. Яким чином визначається строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів при нарахуванні амортизації?
7. Які методи нарахування амортизації основних засобів вам відомі?
8. Як визначається сума амортизації при прямолінійному методі її нарахування?
9. Як визначається сума амортизації при методі прискореного зменшення залишкової вартості?
10. Як визначається сума амортизації при кумулятивному методі?
11. Як визначається сума амортизації при виробничому методі?
12. Які шляхи надходження основних засобів вам відомі?
13. Які шляхи вибуття основних засобів вам відомі?
14. Назвіть способи поліпшення основних засобів.
15. На яких рахунках ведеться облік основних засобів? Дайте характеристику цих рахунків.
16. Дайте визначення нематеріального активу.
17. Наведіть склад нематеріальних активів.
18. Як оцінюються об'єкти нематеріальних активів?
19. За рахунок яких джерел можуть надходити нематеріальні активи?
20. Документальне оформлення руху нематеріальних активів.
21. Як визначається первісна вартість нематеріальних активів?
22. Назвіть методи оцінки нематеріальних активів.
23. Наведіть методи нарахування амортизації нематеріальних активів.
24. Що враховується при визначенні терміну корисного використання об'єкта нематеріальних активів?
25. За яких обставин нематеріальні активи списуються з балансу?
26. Облік нематеріальних активів підприємства.
27. Поняття «гудвіл» і його оцінка.

📖 Рекомендована література: 2, 13, 22, 29, 40, 44, 48, 70, 72.

ТЕМА 9: ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ (2 год.)

Лекція 1

Цільова спрямованість: засвоїти суть запасів, їх документальне оформлення, розглянути характеристику рахунків для обліку виробничих запасів; визначити методи вибуття запасів.

Питання для розгляду

1. Поняття запасів, їх класифікація та оцінка.
2. Документальне оформлення виробничих запасів на підприємстві.
3. Виробничі запаси на рахунках бухгалтерського обліку.
4. Методи вибуття запасів та їх характеристика.

1. Поняття запасів, їх класифікація та оцінка

Нормативне регулювання порядку формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси та розкриття її у фінансовій звітності визначає П(С)БО 9 «Запаси».

Запаси – це активи, які:

- утримується для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою наступного продажу продукту виробництва;
- зберігаються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також для управління підприємством.

Запаси визнаються активом, якщо одночасно відповідають двом критеріям:

- 1) існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням;
- 2) їх вартість можна достовірно визначити.

Класифікація запасів наведена на рис. 9.1.

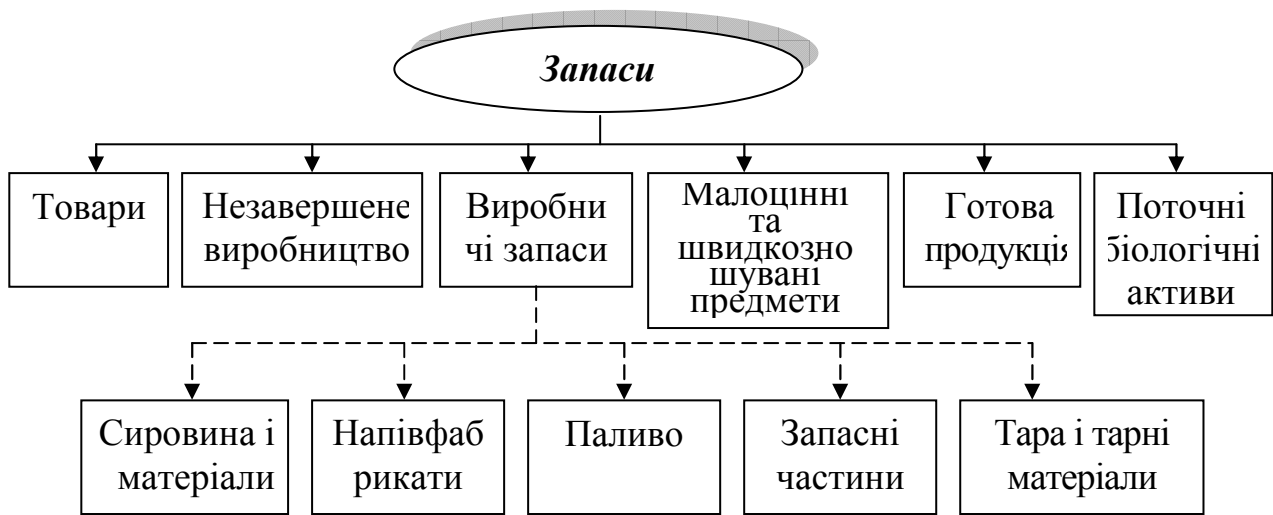


Рис. 9.1 – Класифікація запасів

Виробничі запаси – придбані або самостійно виготовлені вироби, які підлягають подальшій обробці на підприємстві.

На різних підприємствах виробничі запаси можуть мати різне призначення залежно від функції, яку вони виконують в процесі виробництва.

Групи виробничих запасів:

1) повністю споживається в технологічному процесі, створюючи матеріальну основу готової продукції (сировина і матеріали);

2) змінюють свою форму і розмір, надаючи виробам необхідний вид (фарби, лаки);

3) входять до складу виробу без будь-яких зовнішніх змін (запасні частини);

4) тільки сприяють виготовленню виробів, проте не включаються до їх маси або хімічного складу (малоцінні швидкозношувальні предмети).

Одиницею бухгалтерського обліку запасів є їх найменування або однорідна група (вид).

Облік запасів оформлюється первинними документами, які складаються на бланках типових форм (рис. 9.2).

Важливою умовою обліку запасів є визначення їх оцінки при надходженні, вибутті та на дату балансу (рис. 9.3).

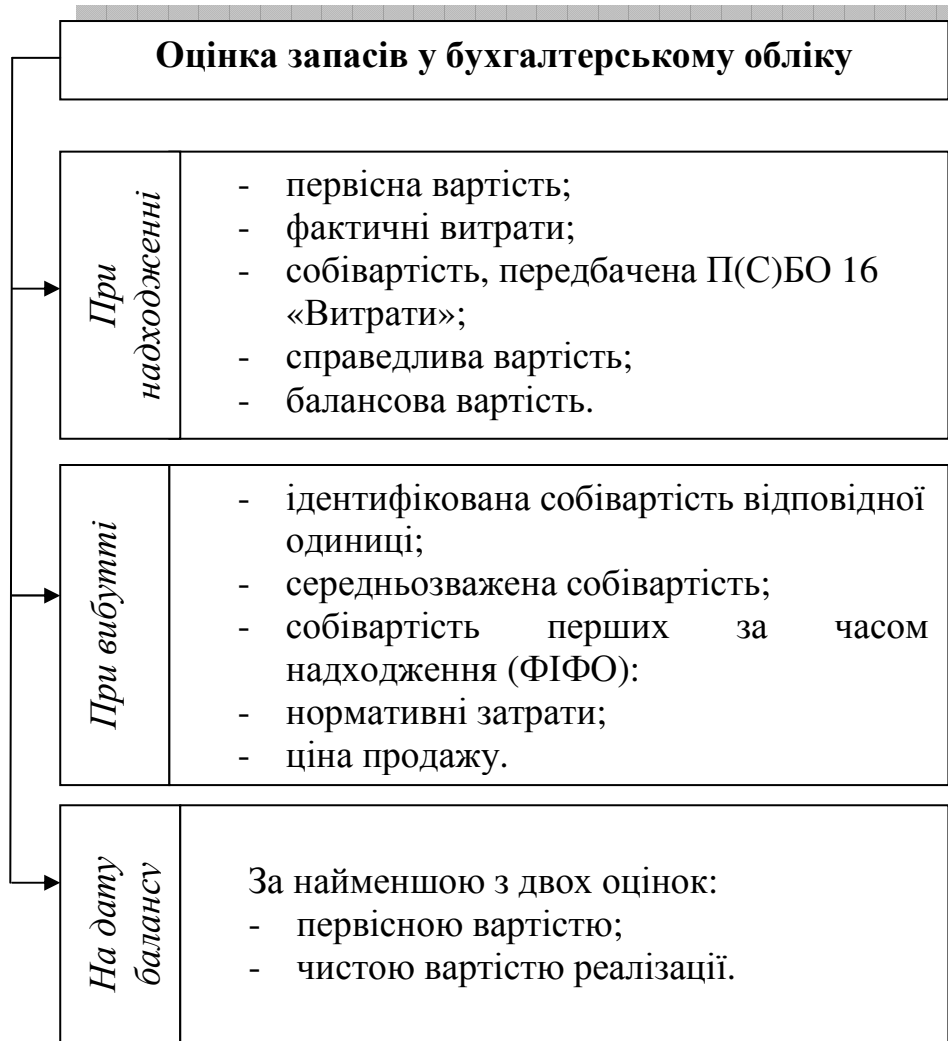


Рис. 9.3 - Оцінка запасів відповідно до П(С)БО 9 «Запаси»

2. Документальне оформлення руху запасів на підприємстві, відображення на синтетичних рахунках

Надходять на підприємство запаси в результаті їх придбання за плату, безоплатного отримання, придбання в обмін на подібні (неподібні) запаси, як внесок до статутного капіталу або виготовлення власними силами на підприємстві.

Для відображення операцій з надходження запасів доцільним є вивчення структури первісної їх первісної вартості відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» (табл. 9.1).

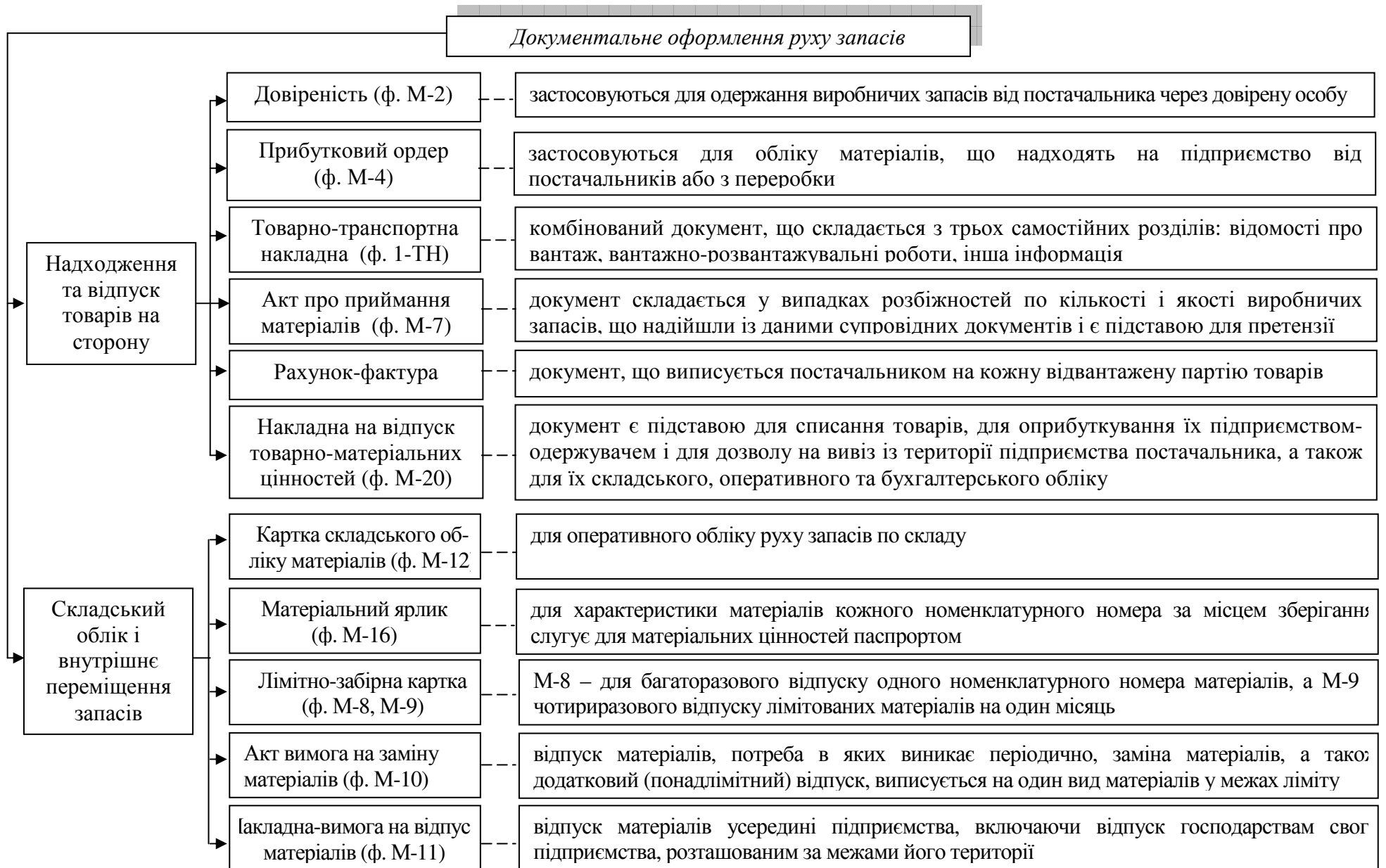


Рис. 9.2 – Документування запасів

ТзОВ «Карат»
(підприємство-одержувач і його адреса)
м. Харків, вул. Плеханівська, 128

Бланк суворої звітності
Типова форма №М-2
Затверджена наказом Мінстату
України 21.06.96 р. №192

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ 22363743
ТзОВ «Карат»
(підприємство-платник і його адреса)
м. Харків, вул. Плеханівська, 128
Рахунок 260041500111 МФО 350005
ПАТ «Укросоцбанк»
(найменування банку)

Код за УКУД

Довіреність дійсна до 12 грудня 20_хх р.

ДОВІРЕНІСТЬ ССК № 301351
(серія)

Дата видачі 02 грудня 20_хх р.

Видано Ткаченко Володимиру Петровичу
(посада, прізвище, ім'я, по батькові)

документ, що засвідчує особу паспорт

серія ММ № 650111 від 14 листопада 20_хх р.

виданий Київським РВ ХМУ УМВС України в Харківській області
(ким виданий документ)

на отримання від ТОВ «Весна»
(найменування організації постачальника)

цінностей за рахунок №125/6 від 30.11. хх р.
(№ і дата наряду)

Зворотний бік форми М-2

Перелік цінностей, які належить отримати:

№ з/п	Найменування цінностей	Од. виміру	Кількість (прописом)
1	2	3	4
1	Стіл	шт.	три

Підпис ✓ засвідчую
(зразок підпису особи, що одержала довіреність)

Керівник підприємства ✓

Головний бухгалтер ✓

МП

1 прим. - вантажовідправнику
2 прим. - вантажоодержувачу
3 і 4 прим. - автопідприємству

Коди

ТОВАРНО-ТРАНСПОРТНА НАКЛАДНА _____ N **63**
(серія)

Автомобіль ГАЗ-53, 32-46 КХ до подорожного листа N
(марка, держ. №)
"11" березня 2010 р. Водій Пилипенко Вадим Олексійович
П.І.Б.

Автопідприємство АТ «Пролісок» Вид перевезень автотранспортом
назва

Замовник (платник) магазин-склад «АТВ»
назва

Вантажовідправник магазин-склад «АТВ»
назва

Вантажоодержувач магазин «Орхідея»
назва

Пункт навантаження м. Харків, просп. Людвіга Свободи, 214, склад №5 Пункт розвантаження м. Харків, проспект Московський 218, склад
адреса

Переадресування _____ 1. Прицеп _____
назва і адреса нового вантажоодержувача, підп. відповідальної особи держ. №
_____ 2. Прицеп _____
_____ держ. №

Код	
Код	
Код	
Код	
Маршрут №	42
Гар. N	
Гар. N	

ВІДОМОСТІ ПРО ВАНТАЖ*

Номенкл. №, код	№ прейск. позиція	Назва продукції, товару (вантажу) або № контейнера	Один. вимір.	Кількість	Ціна	Сума	З вантажем слідуєть документи	Вид пакування	Кількість місць	Спосіб визначення маси	Код вантажу	Клас вантажу	Маса бруто, т
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1		Взуття шкіряне	Пар	100	950	95000	Накл 301	Ящик					
2		Взуття шкіряне	Пар	80	1120	89600	Накл 302	Ящик					
3		Взуття замша	Пар	120	840	100800	Накл 303	ящик					
Всього				300		285400				Кільк. їздок, заїздів	одна		

Всього відпущено на суму Двісті вісімдесят п'ять тисяч чотириста грн. Відпуск дозволив Іваненко Н.Р.
прописом посада, підпис

Зазначений вантаж за справи. пломбою, тарою та Кільк. місць Зазначений вантаж за справн. пломбою, тарою Кільк. місць
пакуванням _____ та пакуванням _____
відбиток _____
прописом _____
Маса бруто, т _____ для перевезення Маса бруто, т _____ здав Виданим _____
прописом _____

здав _____
посада, п., і., по б., підпис, штампводій-експедитор _____
підписВантаж одержав _____
посада, п., і., по б.Прийняв водій- експедитор _____
п., і., по б. водія, підписПрийняв _____
посада, п., і., по б., підпис, штамп

підпис вантажоодержувача

ВАНТАЖНО-РОЗВАНТАЖУВАЛЬНІ ОПЕРАЦІЇ**Транспортні послуги**

Операція	Виконавці (АТП, відпр., отрим.)	Спосіб		Час, год., хв.			Додаткові операції		підпис відп. особи
		Руч., нал., мех., вантажопід., емк. ковша	Код	Прибуття	Вибуття	Простою	час, хвилин	назва, кількість	
	15	16	17	18	19	20	21	22	23
наван.									
розв.									

ІНШІ ВІДОМОСТІ (заповнюється автопідприємством)**Відмітки про складені акти**

Відстань перевезення по гр. доріг в км					Код експед.	за трансп. посл.		попр. коэф.		Штраф		
Всього	в місті	I гр.	II гр.	III гр.		з клієнта	водію	розч. вод	осн. тариф			
24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34	35	36

Розрах. вартості	За тонни	Недовант. авт. і прич.	За спец. трансп.	За транс. послуги	Вант.-розв. роботи (тонн)	Позанор. простой		Інші доплати		Знижки за скор.	Всього	Таксування:
						навант.	розвант					
	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46	47	
виконано												
розцінка												
до сплати												

Підпис таксувальника _____

* В тих випадках, коли в ТТН у розділі "Відомості про вантаж" немає можливості перелічити усі назви і характеристики відпущених товарно-матеріальних цінностей, до товарно-транспортної накладної, як товарний розділ, повинні прикладатися як невід'ємна частина спеціалізовані форми (товарна накладна та інші форми), затверджені в установленому порядку, по яких провадиться списування товарно-матеріальних цінностей у вантажовідправника і оприбуткування їх у вантажоодержувача, а також ведеться складський, оперативний і бухгалтерський облік.

В цих випадках графи 1, 2, 4, 5, 6 і 7 розділу "Відомості про вантаж" товарно-транспортної накладної не заповнюються. У вільних рядках граф записуються назви спеціалізованих форм, номери і дати їх виписки.

ТОВ «Весна»

(підприємство, організація)

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ

Код за УКУД

2	2	3	6	3	7	4	3		
---	---	---	---	---	---	---	---	--	--

--	--	--	--	--	--	--	--

ЛІМІТНО-ЗАБІРНА КАРТКА

Номер документа	Місяць, рік	Код			Кореспондуючий рахунок	
		виду операції	відправника	одержувача	рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку
38	12. xx р.		01	02	801	8.1

Матеріальні цінності		Одиниця виміру	
Найменування, сорт, розмір, марка	Номенклатурний номер	Код	Найменування
Піна для монтажу	8-1	001	шт.

Ліміт	Порядковий номер запису за складською картотекою	Всього відпущено з урахуванням повернення	Ціна	Сума
100		100		

Дата	Кількість	Залишок ліміту	Підпис завідуючого складом або одержувача
01.12	20	80	Ткачук
04.12	25	55	...
07.12	25	30	...
19.12	30	0	...

і т.д

Зворотний бік форми № М-8

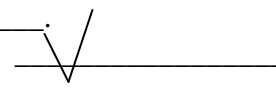
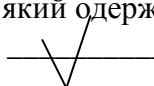
Відпущено	Дата	Кількість	Залишок ліміту	Підпис завідуючого складом або одержувача

Повернуто	Дата	Кількість	Залишок ліміту	Підпис завідуючого складом або одержувача

Начальник відділу, який встановив ліміт

Начальник підрозділу, який одержав матеріальні цінності

Завідуючий складом _____ Ткачук

ТОВ «Схід-Захід»

(підприємство, організація)

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ

Код за УКУД

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

1	2	3	3	2	1	9	9		
---	---	---	---	---	---	---	---	--	--

КАРТКА № 2 СКЛАДСЬКОГО ОБЛІКУ МАТЕРІАЛІВ

Склад	Місце зберігання		Марка	Сорт	Профіль	Розмір	Номенклатурний номер	Одиниця виміру		Ціна	Норма запасу
	стелаж	комірка						код	найменування		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
<i>1</i>									<i>Шт.</i>		

Найменування матеріалу	Дорогоцінний метал				Номер рядка у ф. N 2-ДМ, дод. до ф. ф. N 2-ДМ і N 4-ДМ
	Найменування	Вид	Маса, г	Номер паспорта	
	13	14	15	16	17
<i>Фарба</i>					

Зворотний бік форми № М-12

Дата запису	Номер документа	Номер за порядком	Від кого одержано чи кому відпущено	Прибуток	Видаток	Залишок	Контроль (підпис, дата)
18	19	20	21	22	23	24	25
<i>01.10</i>	<i>п/о №3</i>	<i>1</i>	<i>ТОВ «Омега»</i>	<i>150</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>Зубов</i>
<i>03.10</i>	<i>ЛЗК</i>	<i>2</i>	<i>у виробництво</i>	<i>-</i>	<i>20</i>	<i>130</i>	<i>Зубов</i>
<i>08.10</i>	<i>ЛЗК</i>	<i>3</i>	<i>у виробництво</i>	<i>-</i>	<i>30</i>	<i>100</i>	<i>Зубов</i>
<i>14.10</i>	<i>ЛЗК</i>	<i>4</i>	<i>у виробництво</i>	<i>-</i>	<i>25</i>	<i>75</i>	<i>Зубов</i>
<i>21.10</i>	<i>ЛЗК</i>	<i>5</i>	<i>у виробництво</i>	<i>-</i>	<i>25</i>	<i>50</i>	<i>Зубов</i>
<i>25.10</i>	<i>ЛЗК</i>	<i>6</i>	<i>у виробництво</i>	<i>-</i>	<i>50</i>	<i>-</i>	<i>Зубов</i>
	Залишок на 31.10					<i>-</i>	

Структура первісної вартості запасів

<i>Шляхи надходження запасів</i>	<i>Витрати, які входять до первісної вартості</i>
Придбані за плату	Фактичні витрати: - суми, що сплачені згідно з договором постачальнику (продавцю); - суми ввізного мита; - 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 придатному для використання.
Безоплатно отримані	Справедлива вартість з урахуванням додатково понесених витрат, передбачених при придбанні запасів відповідно до П(С)БО 9 «Запаси»
Внесені до статутного капіталу	Погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням додатково понесених витрат
Виготовлені власними силами	Собівартість їх виробництва, яка визначається за П(С)БО 16 «Витрати» (прямі матеріальні витрати, витрати на оплату праці, інші прямі витрати)
Отримані в обмін на подібні запаси	Балансова вартість переданих запасів. Якщо вона 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
Отримані в обмін на неподібні запаси	Справедлива вартість переданих запасів, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, яка була передана (отримана) в процесі обміну

Не включаються до первісної вартості: понаднормові витрати і нестачі запасів; проценти за користування позиками; витрати на збут; загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в

якому вони придатні для використання у запланованих цілях. Ці витрати належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені) (табл. 9.2).

Таблиця 9.2

Витрати, що не включаються до первісної вартості запасів

Витрати, які <i>не включаються</i> до первісної вартості запасів			
Понаднормові витрати і нестачі запасів	Проценти за користування позиками	Витрати на збут	Загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та при веденням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях

Понесені підприємством транспортно-заготівельні витрати, які пов'язані з придбанням запасів, можуть включатися до первісної вартості запасів одним із наступних способів:

1). прямим методом (включаються до собівартості придбаних запасів між окремими одиницями пропорційно вартісному, кількісному або ваговому критерію);

2). відображаються загальною сумою на окремому субрахунку класу 2, а в кінці кожного місяця розподіляється між сумою залишку запасів на кінець місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць на основі розрахунку середнього відсотка ТЗВ (транспортно-заготівельних витрат).

За дебетом такого рахунку відображаються всі понесені транспортні витрати та витрати, пов'язані з доведенням запасів до належного для використання стану, за кредитом – списують на собівартість реалізованих запасів середній відсоток транспортно-заготівельних витрат, який розраховують за формулою:

$$\text{Середній відсоток ТЗВ} = \frac{\text{Сума ТЗВ}_{\text{на поч. міс.}} + \text{Сума ТЗВ}_{\text{за поточ. міс.}}}{\text{Залишок запасів}_{\text{на поч. міс.}} + \text{Вартість придб. запасів}_{\text{в поточ. міс.}}}$$

де, сума ТЗВ_{на поч. міс.} – залишки ТЗВ на початок місяця;

сума ТЗВ_{за поточ. міс.} – надходження ТЗВ протягом місяця;

Залишок запасів_{на поч. міс.} – залишки запасів на початок місяця;

Вартість придб. запасів у поточ. міс. – надходження запасів протягом місяця.

Порядок розподілу ТЗВ при надходженні запасів на підприємство розглянемо на прикладах.

Приклад (ТЗВ прямо включається до собівартості придбаних запасів).

Проведено закупівлю запасів на суму 10 000 грн., з них:

- виробничі запаси – 4 000 грн.;
- товари призначені для подальшого продажу – 6 000 грн.

Сума транспортно-заготівельних витрат, пов'язаних з придбанням таких запасів становить 1000 грн.

Середній відсоток ТЗВ = $(0 + 1\,000) : (0 + 10\,000) \times 100 = 10\%$.

Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до вартості товарів:

$6000 \times 10\% = 600$ грн.

Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до вартості виробничих запасів:

$4000 \times 10\% = 400$ грн.

Первісна вартість товарів = $(6000 + 600) = 6600$ грн.

Первісна вартість запасів = $(4000 + 400) = 4400$ грн.

Приклад (ТЗВ відображається на окремому субрахунку)

Дані: - залишок запасів на початок місяця – 150 тис. грн.;

- надійшло запасів за місяць – 300 тис. грн.;

- використано запасів у виробництві протягом місяця – 400 тис.

Необхідно : визначити залишок запасів на кінець місяця та розрахувати суму транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що списані у звітному місяці.

Порядок розподілу витрат, пов'язаних з придбанням запасів, на підприємствах, які використовують окремий субрахунок для обліку ТЗВ

№ з/п	Показник	Вартість запасів, тис. грн.. (рах. 20, 22,28)	ТЗВ, тис. грн. (окремий субрахунок)
1	Залишок на початок місяця	150	25
2	Надійшло за місяць	300	20
3	Списано (використано, реалізовано) за місяць	400	67 *
4	Залишок на кінець місяця (р.1 + п. 2 – р. 3)	50	8

* Сума ТЗВ, яка за розподілом відноситься до запасів, що списані у звітному місяці $((25+50) : (150 + 300)) \times 400 = 67$ грн.)

4. *Виробничі запаси на рахунках бухгалтерського обліку*

Від правильного ведення обліку запасів залежить достовірність даних про отриманий підприємством прибуток та збереження сталих запасів.

Так, для узагальнення інформації про наявність і рух виробничих запасів призначено синтетичний активний рахунок 20 «Виробничі запаси», який призначено для узагальнення інформації про наявність і рух запасів сировини і матеріалів, будівельних матеріалів, запчастин і має наступні субрахунки :

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

За дебетом рахунка 20 «Виробничі запаси» відображається надходження запасів на підприємство, їх дооцінка; за кредитом – витрачання запасів на виробництво (експлуатацію, будівництво) переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінка (рис. 9.4).

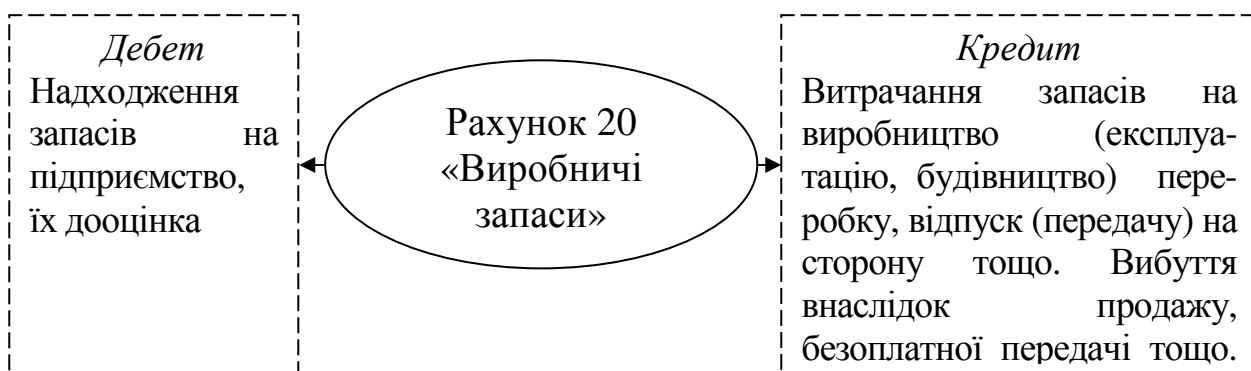


Рис. 9.4 - Структура рахунка 20 «Виробничі запаси»

Побудова синтетичного та аналітичного обліку виробничих запасів узагальнено на рис. 9.5.



Рис. 9.5 – Побудова синтетичного та аналітичного обліку запасів

Запаси, які не є власністю підприємства і не можуть бути включені у його баланс, але знаходяться на підприємстві для пробки, комісії або на відповідальному зберіганні відображаються на позабалансових рахунках : 022 «Матеріали прийняті для переробки», 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні», 024 «Товари прийняті на комісію».

4.Методи вибуття запасів та їх характеристика

Згідно з П(С)БО 9 «Запаси» вибуття запасів відбувається у разі їх продажу, відпуску у виробництво та ін. випадках і оцінюються за наступними методами:

1. Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
2. Середньозваженої собівартості;
3. Собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
4. Нормативних затрат;
5. Ціни продажу.

Характеристика методів вибуття запасів й доцільність їх застосування надана в табл. 9.3.

Методи вибуття запасів

Методи	Характеристика та сфера його застосування
Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів	Запаси, які випускаються, та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють один одного, оцінюються за ідентифікованою собівартістю (виробництво кораблів, літаків, при торгівлі нерухомістю, авто)
Середньозваженої собівартості	Оцінка проводиться по кожній одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок місяця і одержаних у звітному місяці
Собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО)	Запаси використовуються у тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство, тобто запаси, які першими відпускаються оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів. При цьому вартість залишку запасів на кінець звітного місяця визначається за собівартістю останніх за часом надходжень запасів
Нормативних затрат	Оцінка полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних норм затрат та ціни у нормативній базі повинні регулярно перевірятися та переглядатися
Ціни продажу	Оцінка заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього відсотка торговельної націнки товарів. Застосовують підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою націнки на ці товари

Неможливо сказати, який з методів є кращим. Кращий метод – це той метод, який відповідає політиці ціноутворення підприємства. Тому, доцільність використання та обрання певного методу визначається підприємством.

Переваги та недоліки застосування різних методів оцінки вибуття запасів наведено в таблиці 9.4.

Таблиця 9.4.

Переваги та недоліки застосування різних методів оцінки вибуття запасів

Метод оцінки вибуття запасів	Переваги	Недоліки
1	2	3
Метод ідентифікованої собівартості	Головною перевагою даного методу є те, що при його застосуванні облікові дані відповідають фактичному стану. Вартість проданих (використаних) запасів та їх залишки обліковуються за фактичною вартістю.	Суттєвою вадою методу є велика трудомісткість, оскільки він вимагає окремого обліку кожної окремої одиниці запасів на всіх стадіях руху: від придбання до списання на виробництво, реалізації чи споживання.
Метод середньозваженої собівартості	Застосування даного методу дає змогу згладжувати великі коливання цін на сировину, що спостерігається в сезонних виробництвах.	За рахунок ціни дорогих запасів (придбаних у кінці місяця) у загальній сумі середньозважена ціна одиниці і собівартість буде вища.
Метод ФІФО	Перевагою методу є те, що залишки запасів у Балансі підприємства на кінець звітного періоду знаходять своє відображення за цінами, найбільш наближеними до реальної ситуації, так як оцінка запасів методом ФІФО ґрунтується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходять на підприємство	Метод ФІФО доцільно застосовувати в умовах девальвації національної грошової одиниці чи за умови постійного падання рівня цін на сировину. В умовах інфляції застосування цього методу призводить до заниження собівартості продукції.

Продовження таблиці 9.4

1	2	3
Метод нормативних витрат	Застосування даного методу передбачає обчислення собівартості за чинними нормативами. Виявленні відхилення від норм дають змогу визначити вплив окремих чинників на рівень собівартості.	Він дає реальну оцінку у Балансі тільки у випадку, коли нормативні показники на дату балансу коригуються до фактичних. Якщо цей механізм ігнорувати, постає загроза суттєвого викривлення величини запасів, відображеної в Балансі.
Метод продажу цін	Даний метод розповсюджений у роздрібній торгівлі.	Суттєвим недоліком даного методу є те, що в Балансі відображається вартість продажу товарів за вирахуванням нереалізованої торгової націнки, яка розраховується за допомогою середнього відсотку торгових націнок. Розрахована у такий спосіб величина досить приблизна і може відхилятися від реальної вартості товарів.

Прийняті методи оцінки запасів не повинні змінюватися впродовж року чи більшого періоду, а їх зміна повинна мати обґрунтування, яке обов'язково розкривається у примітках до фінансової звітності.

Застосування різних видів оцінок вибуття запасів у системі періодичного та постійного обліку розглянемо на прикладі.

Приклад.

<i>Дата</i>	<i>Кількість, од.</i>	<i>Ціна, грн.</i>	<i>Сума, грн.</i>
Залишок на 01.01.2012 р.	100	10,0	1000,00
Надійшло запасів:			
- 03.01.12 р.	200	12,0	2400,00
- 10.01.12 р.	500	14,0	7250,00
- 18.01.12 р.	300	14,0	4200,00
Вибуло запасів:			
- 08.01.12 р.	150		
- 14.01.12 р.	350		
- 22.01.12 р.	200		
Разом надходження	1000		
Разом вибуття	700		

Метод ідентифікованої собівартості

Залишок на 31.01.2012 р. складається з наступних одиниць запасу:

50 од. x 10,0 грн. = 500 грн. (із залишку на 01.01.2012 р.)

50 од. x 12,0 грн. = 600 грн. (із партії запасів, що надійшли
03.01.2012 р.)

100 од. x 14,5 грн. = 1450 грн. (з партії від 10.01.2012 р.)

200 од. x 14,0 грн. = 2800,00 грн. (з партії від 18.01.2012 р.)

Разом: 500 + 600 + 1450 + 2800 = 5350 (грн.)

Витрачено за січень 2012 р. : 1000 = (2400 + 7250 + 4200) – 5350 =
9500 (грн.)

Метод середньозваженої собівартості

Собівартість виробничих запасів у січні 2009 р.

$10,0 \times 100 + 12,0 \times 200 + 14,5 \times 500 + 14,0 \times 300 = 13,5 \text{ грн./од.}$

$\frac{\quad}{100 + 200 + 500 + 300}$

Залишок запасів на 31.01.2009 р.:

400 од. x 13,5 грн. = 5400 грн.

14850 – 5400 = 9450 грн.

ФІФО

Залишок на 31.01.2012 р. складається з наступних одиниць запасів:

300 од. x 14,0 грн. = 4200 грн. (з партії запасів, що надійшли
10.01.2012 р.)

100 од. x 14,5 грн. = 1450 грн. (з партії запасів, що надійшли
10.01.2012 р.)

Разом : 4200 + 1450 = 5650 (грн.)

Витрачено у січні 2012 р.

$14850 - 5650 = 9200$ грн.

або

$100 \text{ од.} \times 10,0 \text{ грн.} = 1000 \text{ грн.}$ (із залишку на 01.01.2012р.)

$200 \text{ од.} \times 12,0 \text{ грн.} = 2400 \text{ грн.}$ (із партії запасів, що надійшли 03.01.2012 р.)

$400 \text{ од.} \times 14,5 \text{ грн.} = 5800 \text{ грн.}$ (з партії запасів, що надійшли 10.01.2012 р.)

Разом: $1000 + 2400 + 5800 = 9200$ (грн.)

Вибуття запасів в обліку, внаслідок реалізації, відображається у складі витрат того звітного періоду, в якому визнається дохід від їх реалізації; запаси, використані у процесі виробництва та надання послуг – включаються або до собівартості виготовлення продукції, робіт, послуг, або до витрат періоду.

Питання для самоконтролю:

1. Що розуміють під запасами підприємства ?
2. Як класифікують запаси для цілей бухгалтерського обліку?
3. назвіть види виробничих запасів, на яких рахунках ведеться їх облік?
4. Які критерії визнання запасів?
5. Які фактичні витрати формують первісну вартість запасів, придбаних за плату?
6. Як визначається первісна вартість запасів, виготовлених власними силами?
7. Які витрати не включаються до первісної вартості запасів ?
8. Які методи оцінки вибуття запасів Ви знаєте?
9. У чому полягає суть методу ФІФО ?
10. За яких умов використовується метод оцінки запасів за ідентифікованою собівартістю?
11. За якою оцінкою відображаються запаси на дату балансу?
12. Дати економічну характеристику рахунка 20 „Виробничі запаси”.
13. На підставі яких первинних документів обліковується надходження запасів?
14. Синтетичний та аналітичний облік запасів.
15. Як здійснюють облік транспортно-заготівельних витрат?

📖Рекомендована література: 2, 19, 21, 22, 30, 40, 44, 48, 50, 62, 75, 72.

ТЕМА 10: ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ І ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ (4 год.)

Лекція 1

Цільова спрямованість: визначити нормативно - правові документи з обліку операцій з грошовими коштами в національній та іноземній валютах; розглянути первинні документи з обліку грошових коштів, надати характеристику рахунків для обліку грошових коштів; засвоїти критерії визнання, класифікацію та оцінку дебіторської заборгованості; дослідити порядок відображення в обліку дебіторської заборгованості.

Питання для розгляду

1. Організація обліку касових операцій та його документальне оформлення.
2. Первинне спостереження операцій на рахунках в банках й інших грошових коштів.
3. Дебіторська заборгованість: класифікація, оцінка, первинні документи.

1. Організація обліку касових операцій та його документальне оформлення.

У процесі господарської діяльності підприємства вступають у грошові відносини один з одним, членами трудового колективу, податковими органами, банками, Фондом соціального страхування, різними юридичними і фізичними особами.

Грошові кошти підприємства класифікують таким чином (рис. 10.1):

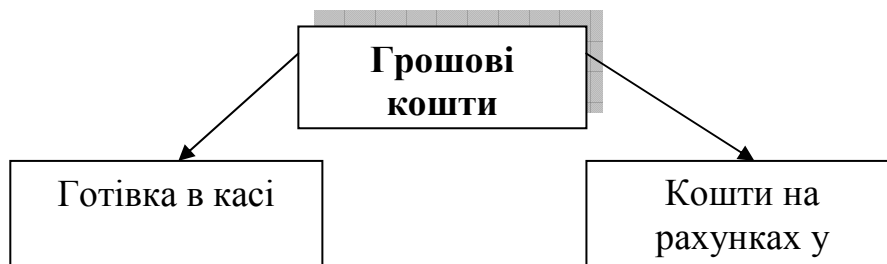


Рис. 10.1 – Класифікація грошових коштів

Основним нормативним документом, який регламентує здійснення підприємствами операцій з готівкою в національній валюті є «Положення про введення касових операцій в національній валюті в Україні», затверджене постановою правління НБУ від 15.12.2004 р. № 637.

Операції з готівкою, які відбуваються в касі підприємства, утворюють *готівковий оборот*

Для приймання, зберігання і витрачання готівки, підприємство має касу.

Каса – приміщення, або місце здійснення готівкових розрахунків, а також приймання, видачі, зберігання готівкових коштів, інших цінностей, касових документів

Касові операції – це операції підприємств (підприємців) між собою і з фізичними особами, пов'язані з прийманням та видачею готівки під час проведення розрахунків через касу з відображенням цих операцій у відповідних книгах обліку

Рух готівки на підприємстві наведено на рис. 10.2.

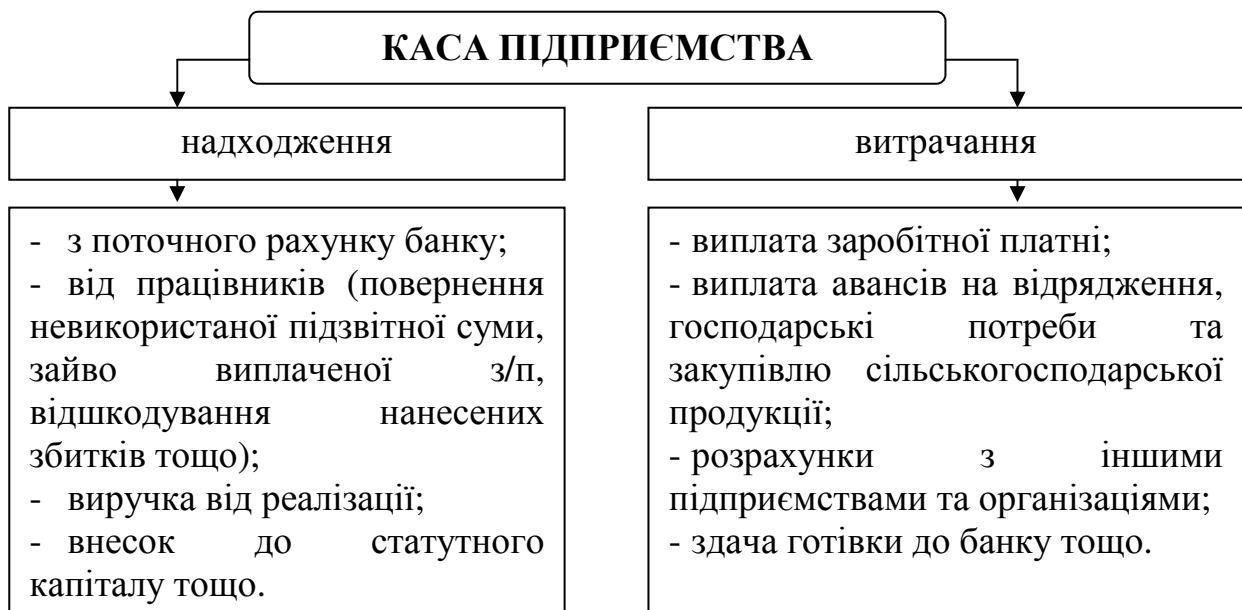


Рис. 10.2 - Шляхи надходження та вибуття готівкових грошових коштів на підприємстві.

Під час розрахунків підприємства з іншими підприємствами (підприємцями) готівкою сума платежу не повинна перевищувати граничну норму, встановлену постановою Правління Національного банку України (рис. 10.3).



Рис. 10.3 - Вимоги до використання готівки з каси

Розмір залишку готівкових коштів у касі повинен відповідати ліміту.

Ліміт залишку готівки в касі – граничний розмір суми готівки, що може залишатися в касі в позаробочий час.

Готівка, яка перевищує встановлений ліміт каси, обов'язково здається до банку для її збереження на банківські рахунки.

Ліміт каси визначають підприємства собі самостійно на підставі розрахунку середньоденного надходження готівки в касу або її середньоденної видачі з каси, засвідченого підписом головного бухгалтера та керівника.

Запам'ятайте !

- якщо на підприємстві ліміт каси не встановлено, то він вважається нульовим;
- новостворені підприємства на перші три місяці роботи ліміт каси встановлюють відповідно до прогнозних розрахунків, потім його переглядають за фактичними показниками діяльності;
- не встановлюють ліміт каси для банків та підприємців; релігійних організацій, які не займаються виробничим або іншим видом діяльності

Готівка, отримана з каси банку, не вважається понадлімітною в день її надходження до каси підприємства, якщо вона буде використана підприємством або здана ним до банку не пізніше наступного дня.

Підприємство має право зберігати в касі готівку понад ліміт, коли кошти отримані на виплату заробітної платні, пенсій, стипендій, дивідендів (протягом трьох робочих днів, включаючи день надходження).

Здача готівки до банку касиром супроводжується заповненням заяви на внесення готівки, яка складається безпосередньо із заяви і квитанції. Касир банку, приймаючи готівку, підписує заяву і квитанцію, ставить на квитанції печатку і передає її особі, що внесла готівку. Зазначена квитанція є підтверджуючим документом про внесення готівки до банку (рис. 10.4).

Здача готівки підприємствами через службу інкасації передбачає укладання угоди між підприємством і банком. При передачі готівки інкасатору оформляється супровідна відомість, яка виписується в трьох примірниках. Після прийняття інкасатором сумки з готівкою, інкасатор передає касиру пусту інкасаторську сумку, розписується на копії супровідної відомості, вказує на ній дату, ставить відтиск печатки. Для касира підприємства документом, який свідчить про здачу виручки інкасатору, є копія супровідної відомості за підписом інкасатора (третьою примірником).

Таким чином здача готівки до банку буде виглядати таким чином (рис. 10.5):



Рис. 10.5 – Здача готівки до банку

ЗАЯВА НА ПЕРЕКАЗ ГОТІВКИ №

Дата здійснення операції _____
Дата валютування _____

Назва валюти		№ рахунку	Сума	Еквівалент у гривнях
Гривня	Дебет			
	Кредит	26004465983001	5000,00	5000,00
Загальна сума (цифрами)			5000,00	5000,00

Платник ТОВ «Альянс»
 Код платника ** _____
 Банк платника * _____
 Отримувач ТОВ «Альянс»
 Код отримувача * _____
 Банк отримувача ХРУ «Приватбанк» м. Харків
 Код банку отримувача * _____
 Загальна сума П'ять тисяч гривень 00 копійок
(словами)

Призначення платежу зарахування виручки від реалізації

Пред'явлений документ ** _____ серія _____ № _____,
(паспорт або документ, що його замінює) (номер документа)
 виданий _____
(найменування установи, яка видала документ) (дата видачі документа)

_____ (дата народження) _____ (місце проживання особи)

Додаткові реквізити _____
 Підпис платника _____ Підписи банку _____

КВІТАНЦЯ №

Дата здійснення операції _____
Дата валютування _____

Назва валюти		№ рахунку	Сума	Еквівалент у гривнях
Гривня	Дебет			
	Кредит	26004465983001	5000,00	5000,00
Загальна сума (цифрами)			5000,00	5000,00

Платник ТОВ «Альянс»
 Код платника ** _____
 Банк платника * _____
 Отримувач ТОВ «Альянс»
 Код отримувача * _____
 Банк отримувача ХРУ «Приватбанк» м. Харків
 Код банку отримувача * _____
 Загальна сума П'ять тисяч гривень 00 копійок
(словами)

Призначення платежу зарахування виручки від реалізації
 Додаткові реквізити _____
 Підписи банку _____

* Реквізити зазначаються в разі здійснення переказу готівки для нарахування на рахунок, відкритий в іншому банку.

** Заповнюється в разі здійснення операцій з готівкою без відкриття рахунку на суму, що перевищує 50000 гривень або еквівалент цієї суми в іноземній валюті.

Рис. 10.4– Зразок заповнення заяви на переказ готівки

Вся готівка, яка надходить до каси, повинна бути вчасно та в повній сумі оприбуткована та документально оформлена (рис. 10.6).

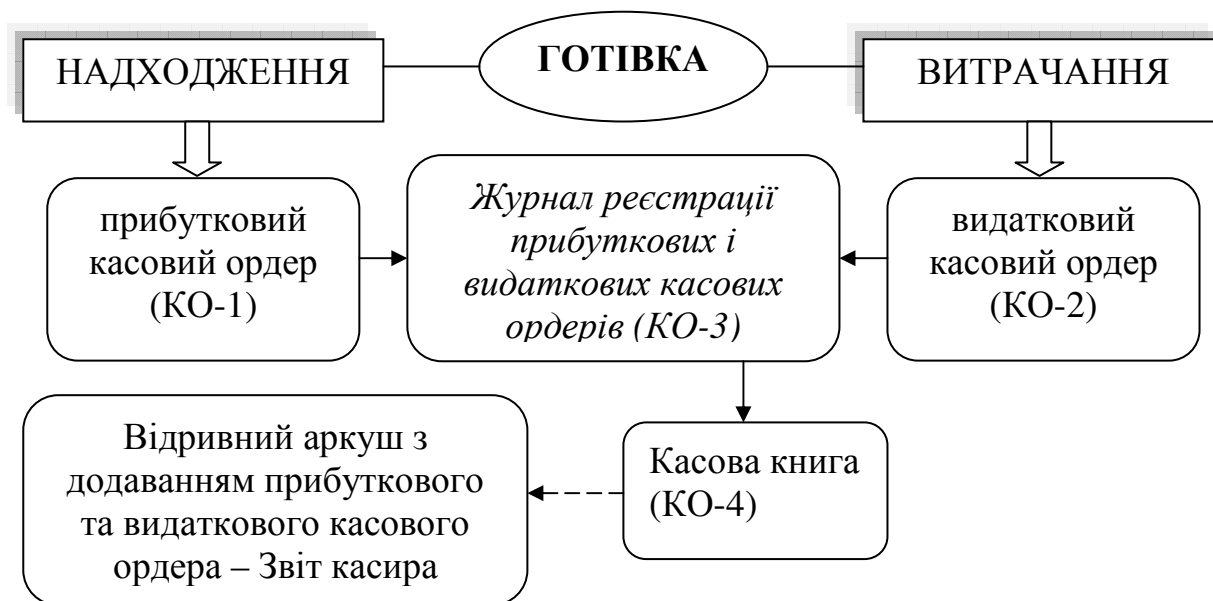


Рис. 10.6 – Документальне оформлення касових операцій

Приймання готівки по касовим ордерам може відбуватися тільки в день їх складання. Приймання до каси грошових коштів оформлюється прибутковим касовим ордером типової форми № КО-1 (термін зберігання 3 роки), який підписується головним бухгалтером. У прибутковому касовому ордері вказується документ, на підставі якого зроблений запис (чек, угода, накладна тощо) (рис. 10.7).

Особі, яка здає готівку до каси, видається квитанція, завірена підписом головного бухгалтера і касира та печаткою.

Видача готівки з каси здійснюється на підставі видаткового касового ордера № КО-2 (рис.10.8). Видатковий касовий ордер обов'язково підписує керівник і головний бухгалтер. Видача готівки по видатковому касовому ордеру здійснюється на підставі пред'явленого паспорту. Видатковий касовий ордер може бути виписаний на загальну суму за платіжними (розрахунково-платіжними) відомостями. Видача готівки дозволяється лише тій особі, яка вказана у видатковому документі. За умов видачі готівки за довіреністю вона залишається у касира і додається до касового ордеру або відомості.

Усі касові ордери після їх використання касир підписує, а додані до них документи для запобігання повторного використання погашає штампом «Одержано», «Сплачено» із зазначенням дати.

<p style="text-align: center;">ТОВ «Інсайт» (підприємство, організація)</p> <p>Ідентифікаційний код ЄДРПОУ <u>13579246</u></p> <p style="text-align: center;">ПРИБУТКОВИЙ КАСОВИЙ ОРДЕР</p>	<p>Типова форма № КО-2 ЗАТВЕРДЖЕНА наказом Міністерства України від 15 лютого 1996 р. № 51</p> <p>Код за УКУД _____</p>	<p style="text-align: center;">ТОВ «Інсайт» (підприємство, організація)</p> <p style="text-align: center;">КВИТАНЦІЯ</p> <p style="text-align: center;">ПРИБУТКОВОГО КАСОВОГО ОРДЕРА № <u>34</u></p> <p>Прийнято від <u>Захарової О.Ю.</u></p> <p>Підстава <u>повернення невикористаних підзвітних сум</u> <u>Сто гривень</u> грн. <u>00</u> коп.</p> <p>Прописом “<u>19</u>” вересня 20<u>10</u> р.</p> <p>М.П. Головний бухгалтер /підпис/ <u>Петрова О.Б.</u> Касир /підпис/ <u>Чуйко Р.Т.</u></p>												
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 10%;">Номер документа</th> <th style="width: 10%;">Дата складання</th> <th style="width: 10%;">Кореспондуючий рахунок</th> <th style="width: 15%;">Код аналітичного обліку</th> <th style="width: 10%;">Сума</th> <th style="width: 10%;">Код цільового призначення</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="text-align: center;">34</td> <td style="text-align: center;">19.09.10</td> <td style="text-align: center;">372.1</td> <td></td> <td style="text-align: center;">100,00</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>			Номер документа	Дата складання	Кореспондуючий рахунок	Код аналітичного обліку	Сума	Код цільового призначення	34	19.09.10	372.1		100,00	
Номер документа	Дата складання	Кореспондуючий рахунок	Код аналітичного обліку	Сума	Код цільового призначення									
34	19.09.10	372.1		100,00										
<p>Прийнято від <u>Захарової О.Ю.</u> Підстава <u>повернення невикористаних підзвітних сум</u> <u>Сто гривень</u> грн. <u>00</u> коп. (прописом) Додаток: _____</p> <p>Головний бухгалтер /підпис/ <u>Петрова О.Б.</u> Касир /підпис/ <u>Чуйко Р.Т.</u></p>														

Рис. 13.7– Зразок заповнення прибуткового касового ордера

<p style="text-align: center;">ТОВ «Інсайт» <i>підприємство, організація</i></p> <p>Ідентифікаційний код ЄДРПОУ <u>13579246</u></p>	<p>Типова форма №2 КО-2 Затверджена наказом Міністерства України від 15.01.1996р. № 51</p> <p>Код за УКУД </p>													
ВИДАТКОВИЙ КАСОВИЙ ОРДЕР														
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 10%;">Номер документа</th> <th style="width: 10%;">Дата складання</th> <th style="width: 10%;">Кореспондуючий рахунок</th> <th style="width: 15%;">Код аналітичного обліку</th> <th style="width: 10%;">Сума</th> <th style="width: 10%;">Код цільового призначення</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="text-align: center;">38</td> <td style="text-align: center;">19.09.10</td> <td style="text-align: center;">372.2</td> <td></td> <td style="text-align: center;">800,00</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>			Номер документа	Дата складання	Кореспондуючий рахунок	Код аналітичного обліку	Сума	Код цільового призначення	38	19.09.10	372.2		800,00	
Номер документа	Дата складання	Кореспондуючий рахунок	Код аналітичного обліку	Сума	Код цільового призначення									
38	19.09.10	372.2		800,00										
<p>Видати <u>Романову П.Т.</u> прізвище, ім'я, по батькові</p> <p>Підстава: <u>розпорядження на відрядження № 55 від 18.09.10 року</u> <u>вісімсот</u> грн. <u>00</u> коп. прописом</p> <p>Додаток: _____</p> <p>Керівник <input checked="" type="checkbox"/> Головний бухгалтер <input checked="" type="checkbox"/></p> <p>Одержав <u>вісімсот</u> грн. <u>00</u> коп. прописом</p> <p>“<u>19</u>” вересня 20<u>10</u>р. Підпис <input checked="" type="checkbox"/></p> <p>За <u>паспорт серія МН № 448363, виданий Московським РВ ХМУ УМВС України в Харківській обл. 14.07.2004 р.</u> (найменування, номер, дата та місце видачі документа, який посвідчує особу одержувача)</p> <p>Видав касир <input checked="" type="checkbox"/></p>														

Рис. 10.8– Зразок заповнення видаткового касового ордера

До передачі у касу касові ордери реєструють в журналі реєстрацій прибуткових та видаткових касових документів (№ КО-3) (рис. 10.9).

Всі надходження та видача готівки обліковують у касовій книзі (№ КО-4) (рис. 10.10). На підприємстві ведеться тільки одна касова книга в національній валюті, в якій відображається готівка та її рух у касі. Листи книги повинні бути пронумеровані (з початку року) та прошнуровані. Їх кількість засвідчується підписом керівника і головного бухгалтера. Записи в касовій книзі здійснюються на підставі первинних касових документів у двох екземплярах (через копіювальний папір). Перший залишається у касовій книзі, а другий є відривним та представляє собою звіт касира, до якого додаються всі підтверджуючі касові документи (касові ордери тощо).

<u>ТОВ «РОМАШКА»</u>							
(підприємство, організація)				Типова форма № КО-3а			
ідентифікаційний				Затверджена наказом			
код ЄДРПОУ				Мінстату			
12345678				України від 15.02.96 р№51			
ЖУРНАЛ РЕЄСТРАЦІЇ ПРИБУТКОВИХ ТА ВИДАТКОВИХ КАСОВИХ ДОКУМЕНТІВ							
<i>Прибутковий документ</i>		<i>Сума</i>	<i>Примітки</i>	<i>Видатковий документ</i>		<i>Сума</i>	<i>Примітки</i>
<i>дата</i>	<i>номер</i>			<i>дата</i>	<i>номер</i>		
1	2	3	4	5	6	7	8
01.11.2011	32	2400,00	-	01.11.2011	30	2400,00	-
03.11.2011	33	18000,0	-	02.11.2011	31	16000,0	-
07.11.2011	34	800,00	-	10.11.2011	32	1200,00	-
...

Рис. 10.9– Зразок заповнення журналу реєстрації прибуткових і видаткових ордерів

КАСА ЗА	«05» липня 20 15 р.	ЛИСТ № 1
---------	---------------------	-------------

Номер докум.	Від кого отримано чи кому видано	Номер кореспондуючого рахунку	Прибуток	Видаток
	Залишок на початок дня		100,00	X
14	СПД Шевченко В.П.	377	2000,00	
15	Зуєв О.Т.	372.1	200,00	
21	Радченко П.О.	372.2		500,00
22	Марченко О.В.	372.2		200,00
23	АКІБ «УкрСиббанк»	311		1250,00

Разом за день	2200,00	1950,00
Залишок на кінець дня	350,00	
у т.ч. на зарплату	-	

Касир _____

Записи у касовій й книзі перевірів і документи у кількості (прописом) два прибуткових та три видаткових одержав
 Бухгалтер _____

Рис. 10.10– Зразок заповнення касової книги (Лист)

Щоденно в кінці робочого дня касир підсумовує операції за день, виводить залишок готівки у касі на початок наступного дня і передає до бухгалтерії касовий звіт.

Звіт касира – це документ, який є відривним аркушем касової книги з доданими прибутковими та видатковими касовими документами, що передається касиром до бухгалтерії. Касова книга є реєстром аналітичного обліку.

Відповідальність за виконання касової дисципліни полягає на керівника підприємства, головного бухгалтера та касирів.

Облік готівки в касі ведуть на рахунку 30 «Каса», який є активним і має такі субрахунки :

301 «Готівка в національній валюті»;

302 «Готівка в іноземній валюті»;

Останні два субрахунки відкривають на підприємствах, де працюють операційні каси (продаж квитків, оплата послуг зв'язку, обмін валюти).

За *дебетом* рахунку 30 відображують надходження готівки до каси, а за *кредитом* – її видачу (рис.10.11).

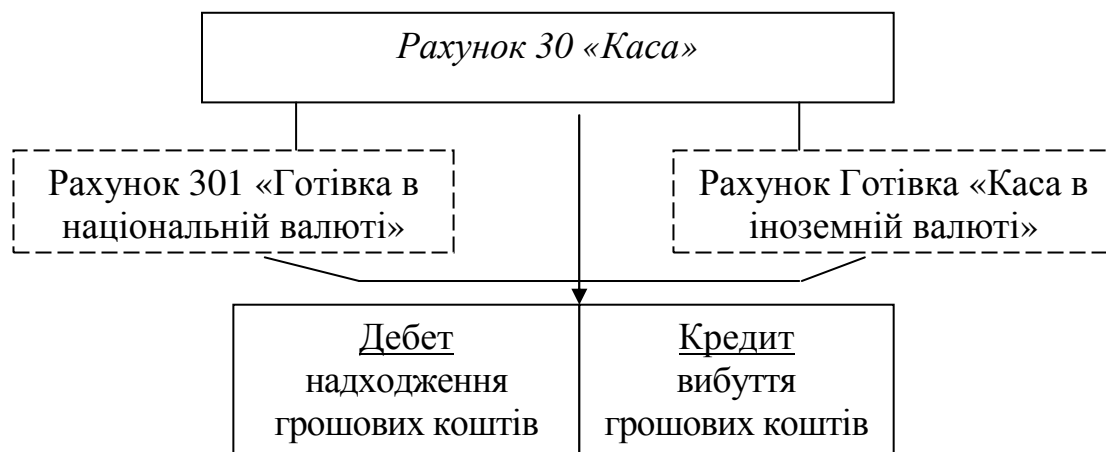


Рис. 10.11 - Структура рахунку 30 «Каса»

Дані по касовим операціям при журнально-ордерній формі систематизують в журналі-ордері №1 за кредитом рахунку 30 та відомості №1.1 за дебетом рахунку 30. Дані журналу-ордеру переносять в головну книгу, а відомість є підставою для перевірки обороту по дебету рахунку 30 «Готівка».

2. Первинне спостереження операцій на рахунках в банку й інших грошових коштів.

Всі підприємства, незалежно від форми власності, для здійснення господарських операцій відкривають рахунки в банках.

Основними нормативно-правовими актами, що регламентують загальні правила відкриття банками рахунків суб'єктам господарювання, їх використання, форми і стандарти розрахунків юридичних і фізичних осіб та банків на території України є:

1) Закон України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні» від 05.04.01 № 2346-III;

2) Інструкція про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземній валютах, затверджена Постановою Правління НБУ від 12.11.03 № 492;

3) Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затверджена Постановою Правління НБУ від 21.01.04 №22.

Банки відкривають підприємствам рахунки (рис. 13.6):

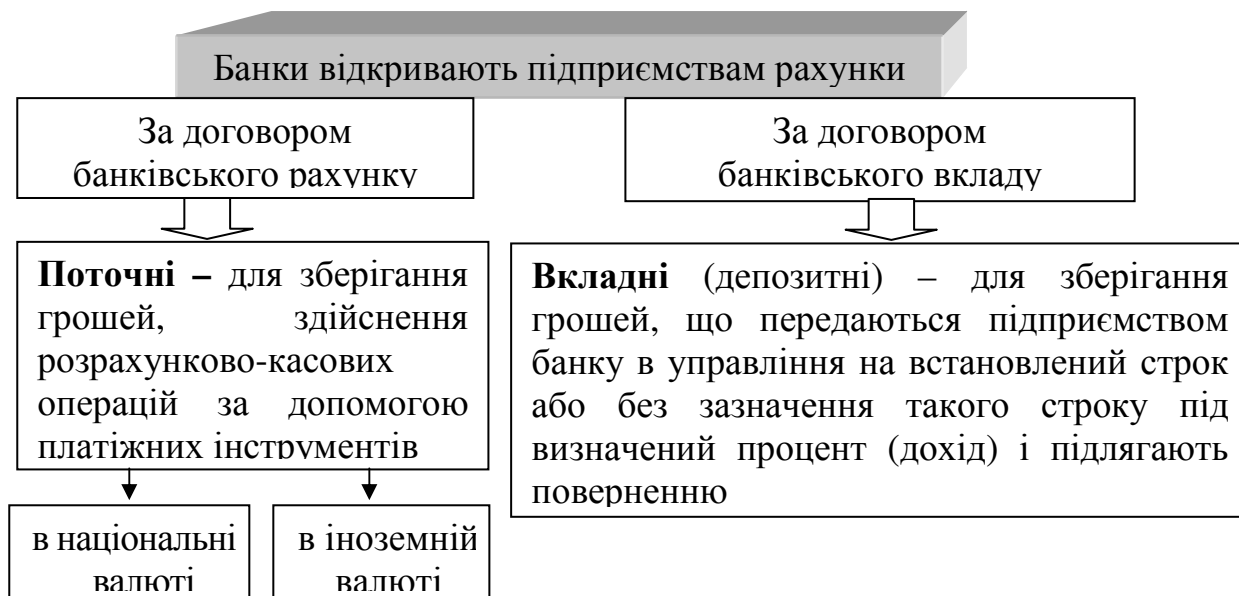


Рис. 10.12 – Основні види банківських рахунків

Для відкриття поточного рахунку підприємства подають установам банків наступні документи (рис. 10.7):

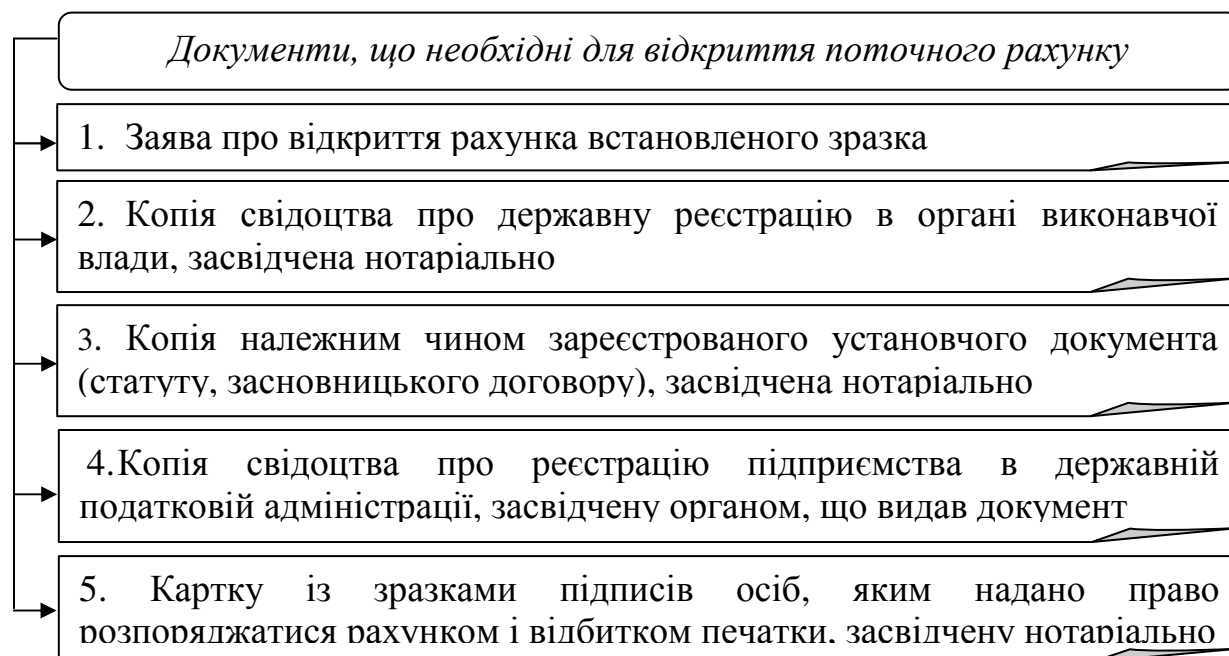


Рис. 10.13 – Перелік документів необхідних для відкриття поточного рахунку

**ЗАЯВА
про відкриття поточного рахунку**

Назва банку _____ **АТ "УКРЕКСІМБАНК"** _____

Назва клієнта банку, що відкриває рахунок Товариство з лбмеженою відповідальністю «Арарат»

(повна і точна назва юридичної особи//відокремленого підрозділу)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ _____ 12345678 _____

або реєстраційний (обліковий) номер за ТРДПАУ _____

Просимо відкрити _____ поточний _____ рахунок у _____ гривні _____.
(вид поточного рахунку) (вид валюти)

Із змістом Інструкції про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах ознайомлені. Вимоги цієї Інструкції для нас обов'язкові. Нам повідомлено зміст частини шостої статті 63 Закону України "Про виконавче впровадження"

Додаткова інформація¹ _____

Керівник _____ директор _____ ✓ _____ Омельченко В. Т. _____
(посада) (підпис) (прізвище, ініціали)

" 11 " 01 20_xx_ р.

М.П.

Відмітки банку

Відкрити _____ рахунок _____
(вид поточного рахунку) Документи на оформлення відкриття рахунку перевірів (посада і підпис уповноваженої особи, на яку покладено обов'язок відкривати рахунки клієнтів)

Керівник _____ (підпис)
(уповноважена керівником особа)

Дата відкриття рахунку
" _ " _____ 200_ р.

№ балансового рахунку	№ особового рахунку	Головний бухгалтер (інша відповідальна особа, яка контролює правильність присвоєння номера рахунку) (підпис)

¹ Підлягає обов'язковому заповненню у випадках, визначених Інструкцією про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах.

Під час відкриття у банку рахунку відкривається особовий рахунок підприємства з наданням номеру у двох екземплярах: один для банку, другий – для підприємства.

Залишки коштів по операціях, перелік самих операцій по рахунку узагальнюються у спеціальному документі, який банки надають своїм клієнтам, - виписці.

Виписка банку – документ, що видається банком підприємству і відображає рух коштів на поточному рахунку.

В банківській виписці за дебетом відображено списання грошових коштів з поточного рахунку, а за кредитом – надходження грошових коштів на поточний рахунок.

Нижче наведено зразок виписки банку.

333001 АКБ «Юрд»			25.06.04	24.06.04			
Виписка по особовому рахунку № 46537648767764			Дата	Поперед.			
ТОВ «Донбас»			операції	операція			
(900 Гривня)							
Документ ОП	Кореспондент			КС	Сума Дебет грн.	Сума Кредит грн.	Приміщення платежу
	МФО	№ рахунку	Ідент. код				
	Найменування Назва банку						
Відний залишок					130743,55		
39	365745	475677783654	23454452				Оплата за фарбу відповідно до рахунку-фактури № 89 від 25.06.04 р. В т.ч. ПДВ – 259,00 грн.
1	МП «Веселка» АКБ «Омега» в м. Києві			1554,00			
Підсумок оборотів				1554,00	0,00		
Вісхідний залишок					137189,55		

Облік наявності та руху грошових коштів, що знаходяться на рахунках банку, ведуть на рахунку 31 «Рахунки в банку», за субрахунками:

- 311 «Поточні рахунки в національній валюті»;
- 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»;
- 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»;
- 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті».

За дебетом рахунку 31 відображається надходження грошових коштів, а за кредитом рахунку 31 – їх використання (рис. 10.14).

Підприємства для здійснення розрахунків з іншими суб'єктами господарювання самостійно обирають необхідні види платіжних інструментів і зазначають їх під час укладання договору (рис. 10.15).

Інші кошти підприємства включають в себе грошові документи (у національній та іноземній валюті), які знаходяться в касі підприємства; грошові кошти в дорозі та обліковуються на рахунку 33 «Інші кошти» (рис. 10.16).



Рис. 10.4 – Структура рахунку 31 «Рахунки в банку»

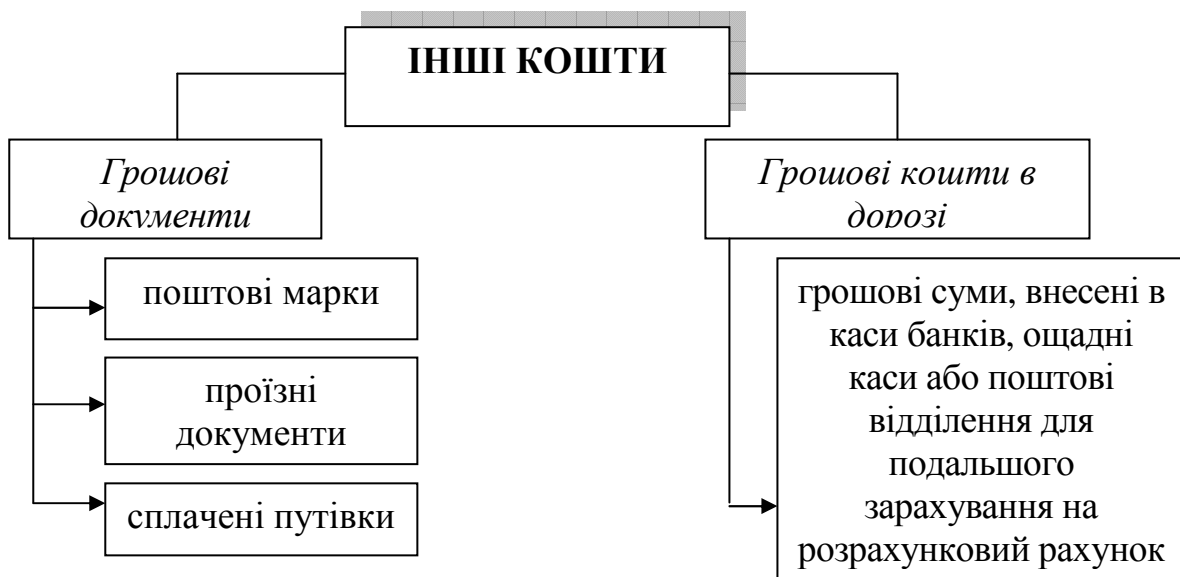


Рис. 10.16 – Класифікація інших коштів

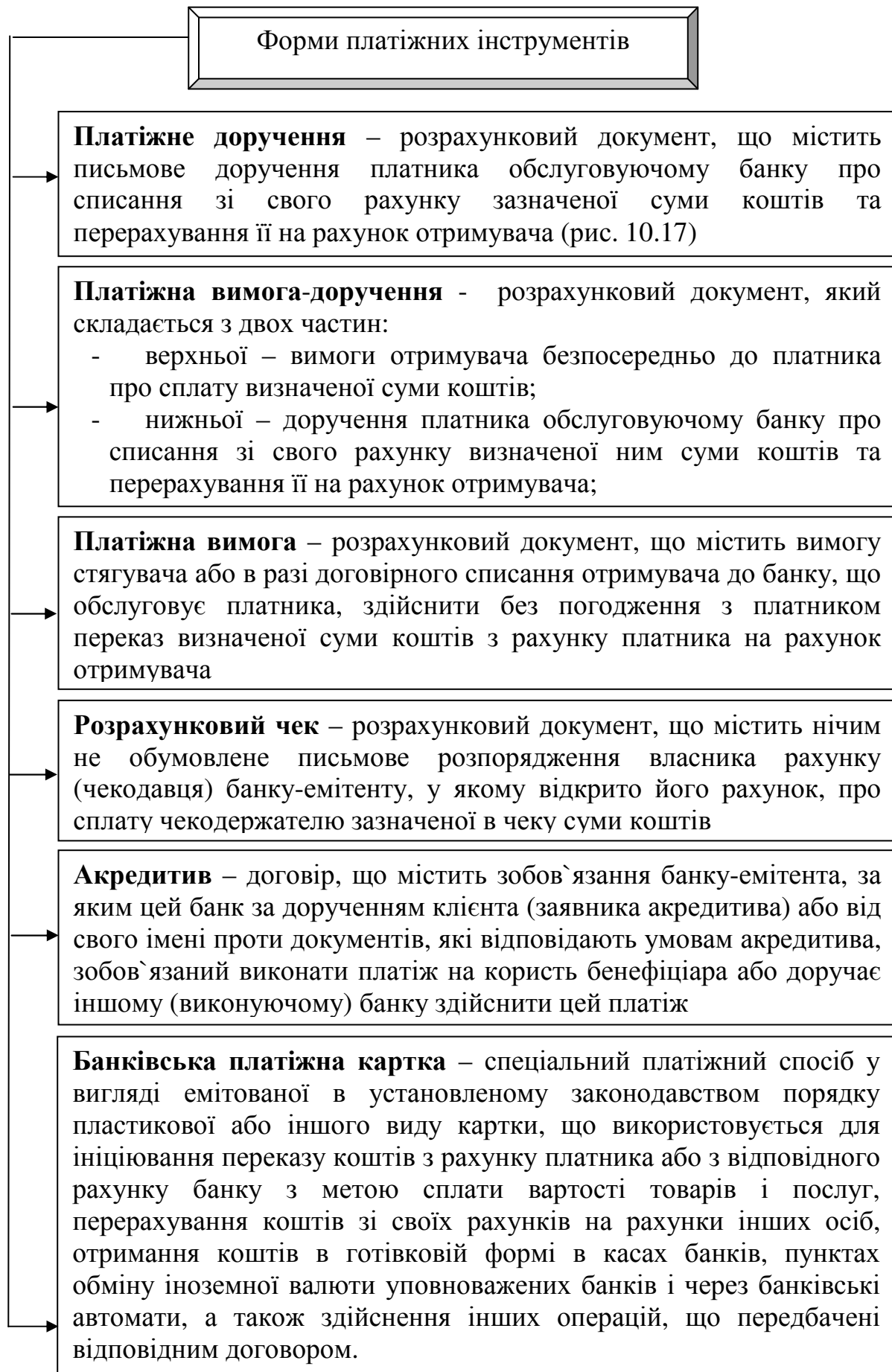


Рис. 10.15 – Види платіжних документів

Примірник 1			
Додаток 2 до Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті			
ПЛАТІЖНЕ ДОРУЧЕННЯ № 240			0410001
від <u>05 листопада 2011</u> р			Одержано банком "___" _____ 200__ р.
Платник <i>ТОВ «Волна»</i>			
Код	45654667		
Банк платника	Код банку	ДЕБЕТ рах. №	СУМА
<i>ХРУ «Приватбанк» у м. Харків</i>	350005	26004150100094	2500,00
Одержувач <i>ТОВ «Перлина»</i>			
Код	31644834	КРЕДИТ рах. №	
Банк одержувача	Код банку	2600700001894	
<i>АКІБ «УкрСіббанк» у м. Харків</i>	351641		
Сума словами: <i>Дві тисячі п'ятсот гривень 00 коп.</i>			
Призначення платежу: <i>передплата за монтажну піну згідно рах. № СФ-000124 від 04.11. 2010 року.</i>			
М.П.	Підпис <u><i>Петренко Юрченко</i></u>	Проведено банком "___" _____ 200__ р.	
		Підпис банку	

Рис. 10.17 – Приклад заповнення платіжного доручення

Лекція 2

3. Дебіторська заборгованість: класифікація, оцінка, первинні документи

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість та її розкриття у фінансовій звітності регламентуються положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» відповідно до якого дебіторською заборгованістю вважається заборгованість підприємству різних інших підприємств та осіб, що виникла на певну дату.

Залежно від строків погашення такої заборгованості дебіторська заборгованість може бути короткостроковою (поточною) і довгостроковою (рис. 10.18).



Рис. 10.18 – Класифікація дебіторської заборгованості

Крім того, існують наступні види дебіторської заборгованості (рис. 10.19).



Рис. 10.19 – Класифікація дебіторської заборгованості

Форми та порядок розрахунків з покупцями і замовниками за відвантажену їм продукцію та виконані роботи визначаються заздалегідь укладеними договорами, а оформляється виникнення дебіторської заборгованості транспортними документами на відвантаження продукції, актами виконаних робіт і платіжними документами.

Причинами виникнення дебіторської заборгованості можуть бути:

- неналежна організація бухгалтерського обліку;
- несвоєчасна обробка первинних документів;
- не використання підприємством зручних форм розрахунків (рис. 10.20).

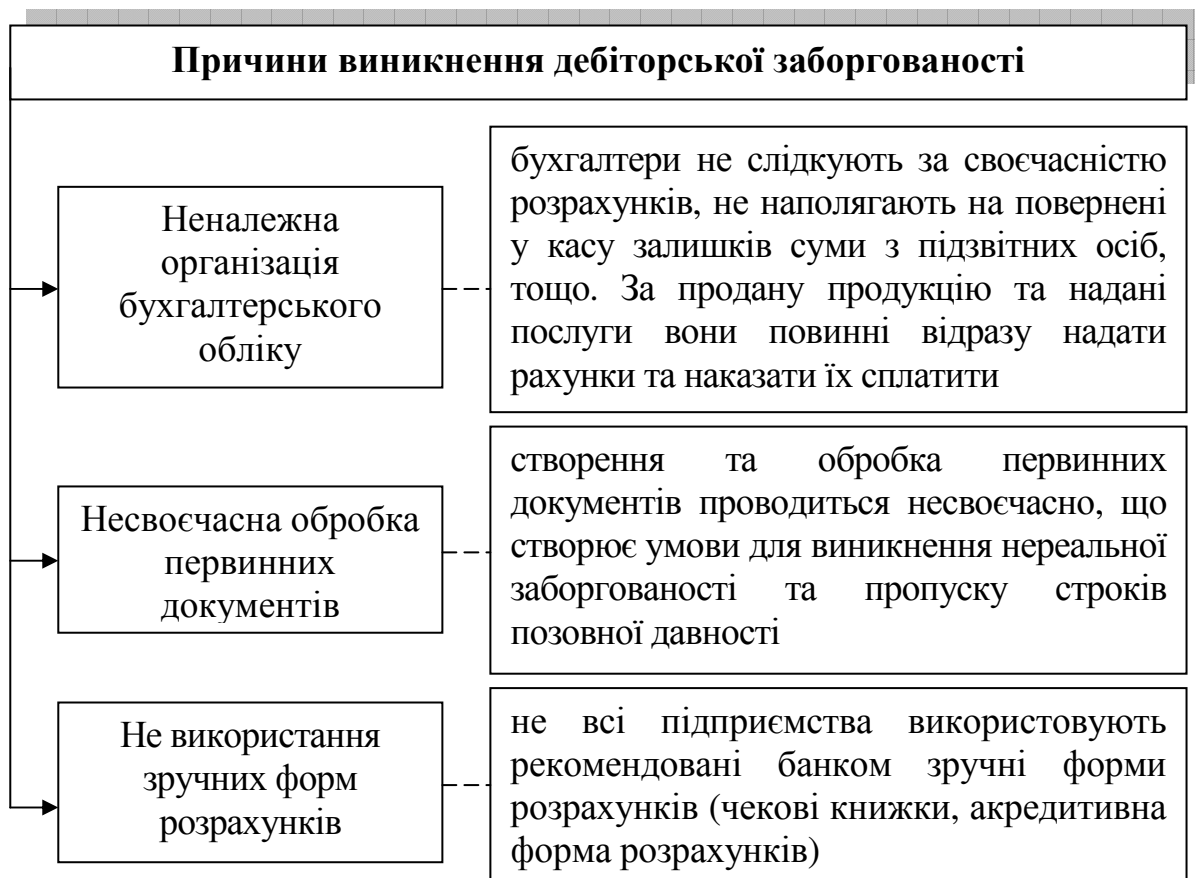


Рис. 10.20 – Причини виникнення дебіторської заборгованості

Важливою умовою обліку дебіторської заборгованості є її визнання і оцінка, остання з яких регламентована П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» (рис. 10.21).

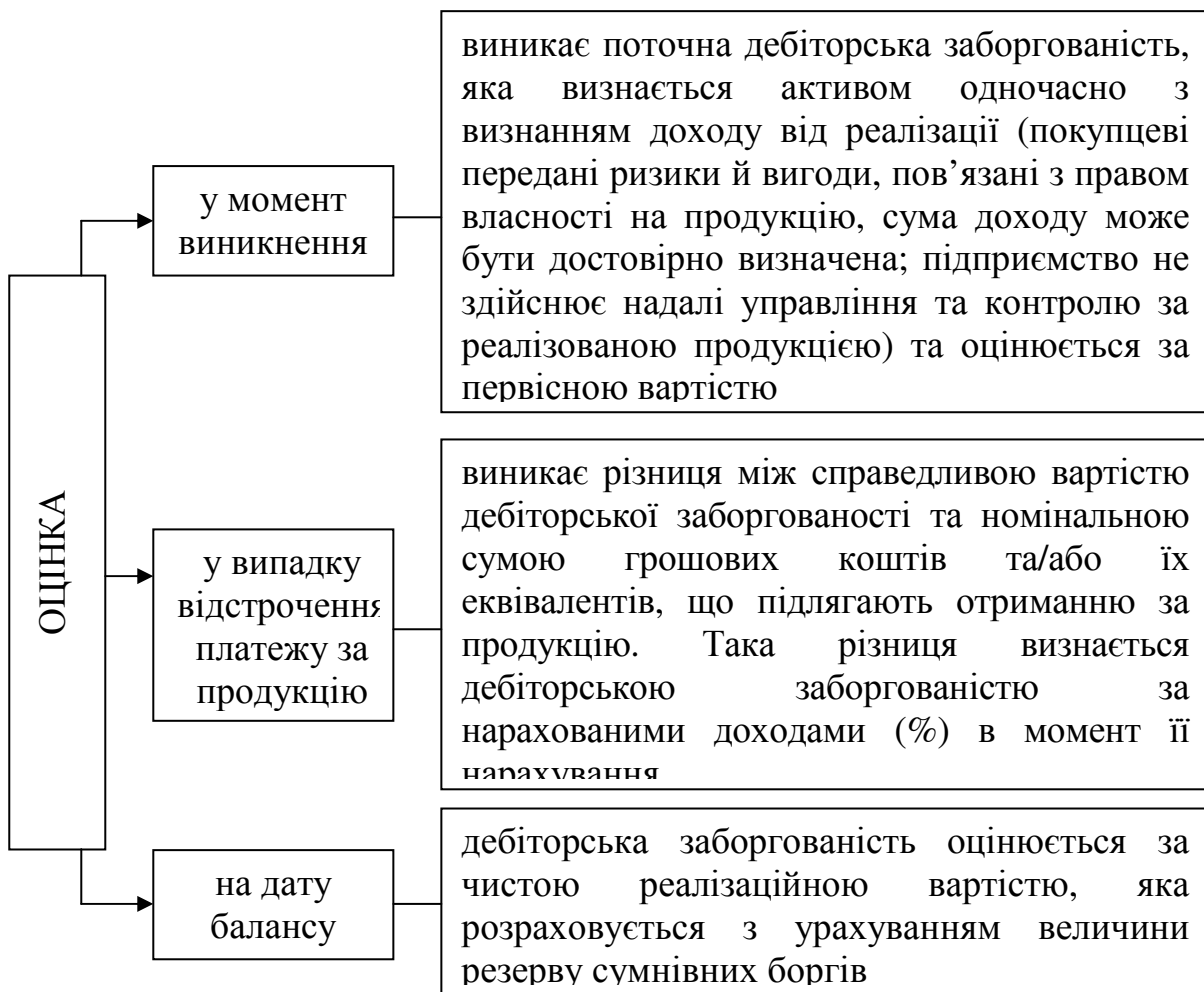


Рис. 10.21 – Оцінка дебіторської заборгованості

Для обліку дебіторської заборгованості передбачений рахунок 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», який призначений для узагальнення інформації про розрахунки з покупцями за реалізовані товари (виконані роботи, надані послуги) і має наступні субрахунки (рис. 10.22):

- 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»;
- 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»;
- 363 «Розрахунки з учасниками ПФГ».

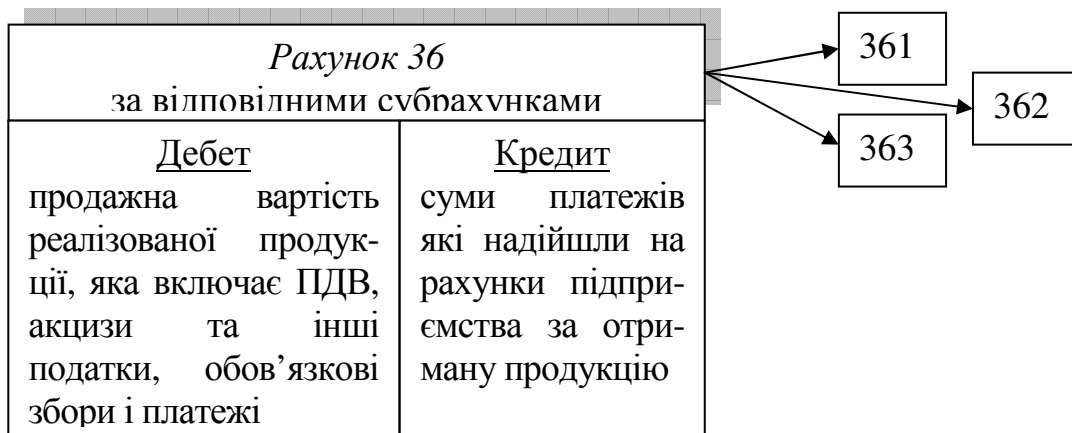


Рис. 10.22 – Побудова рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»

Аналітичний облік розрахунків за рахунком 36 організується окремо щодо кожної юридичної чи фізичної особи, якій відвантажено продукцію чи виконано роботи.

Документальне оформлення розрахунків з покупцями та замовниками наведено на рис. 10.23.

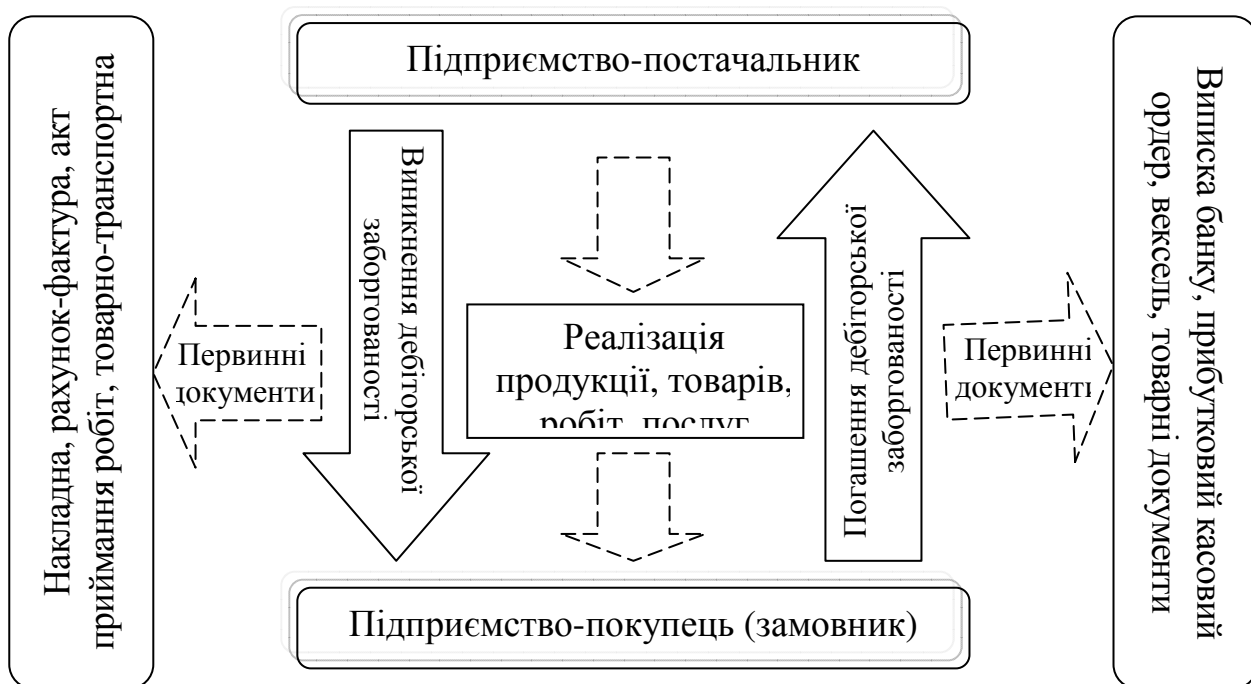


Рис. 10.23 – Документальне оформлення розрахунків з покупцями та замовниками

Для розрахунків з іншими дебіторами призначений рахунок 37 «Розрахунки з різними дебіторами», який призначений для обліку дебіторської заборгованості за виданими авансами, за розрахунками з підзвітними особами, за нарахованими доходами, за претензіями й іншими операціями (рис. 10.24).

Рахунок 37 «Розрахунки з ін дебіторами»	
<u>Дебет</u> Виникнення (збільшення) поточної дебіторської заборгованості	<u>Кредит</u> Погашення (списання) дебіторської заборгованості

Субрахунки:

- 371 «Розрахунки за виданими авансами»;
- 372 «Розрахунки з підзвітними особами»;
- 373 «Розрахунки за нарахованими доходами»;
- 374 «Розрахунки за претензіями»;
- 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»;
- 376 «Розрахунки за позики членам кредитних спілок»;
- 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

Рис. 10.24 – Побудова рахунка 37 «Розрахунки з ін. дебіторами»
371 «Розрахунки за виданими авансами» Кт 372 «Розрахунки з підзвітними особами» Кт

Дт	авансами»	Кт	Дт	особами»	Кт
Видані аванси постачальникам і підрядникам		Зарахування заборгованості за отримання товарів (робіт, послуг)	Видача коштів під звіт		Підтвердження витрат відповідно до Звіту про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт

Видача коштів під звіт відбувається у разі відрядження працівника підприємства, або на інші виробничі потреби (придбання ТМЦ, оплата робіт, послуг та ін.).

Порядок документального оформлення обліку розрахунків з підзвітними особами зображено на рис.10.25.

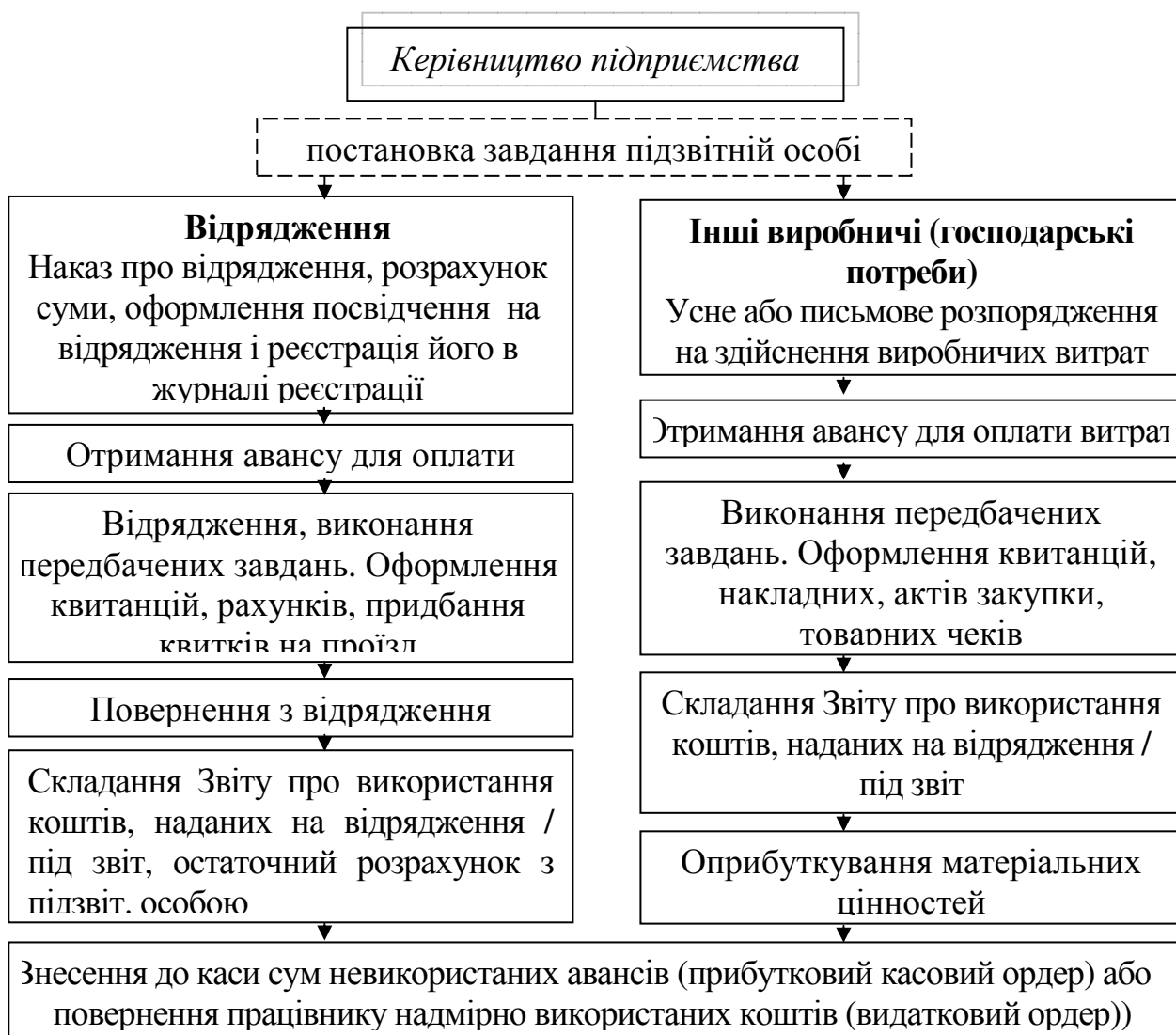


Рис. 10.25 – Документальне оформлення розрахунків з підзвітними особами

Запам'ятайте !

- ✓ видача підзвітній особі готівкових коштів під звіт проводиться за умови звітування нею у встановленому порядку за раніше отримані під звіт суми;
- ✓ Звіт про використання коштів, наданих під звіт, наданих на відрядження або під звіт, надається до закінчення 5-го банківського дня, наступним за днем, у якому платник податку: повертається з відрядження, завершує виконання окремої цивільно-правової дії, на виконання якої було видано аванс;
- ✓ у випадку використання робітником відправленим у відрядження платіжної картки (для зняття готівки) строк надання Звіту – 3 банківських дня, наступних за днем, у якому робітник повернувся з відрядження.
- ✓ за несвоєчасне повернення виданих під звіт сум – податок на доходи у розмірі 15%, нарахований на неповернуті вчасно кошти

Наприклад. ТОВ «Інвайт» (м. Харків) відправило у відрядження інженера Савченко О.О. до м. Запоріжжя на три дні (з 11 по 13 січня 2011 р.) для укладення договору щодо поставки обладнання до ТОВ «Інвайт». Напередодні відрядження (10 січня) працівнику було видано аванс – 1500 грн. 14 січня Савченко О.О. повернувся з відрядження, надав авансовий Звіт, підтверджуючі документи (на суму 1250 грн.). Залишок невикористаного авансу повернуто до каси 24 січня 2011 р.

Таким чином, робітник порушив законодавство не повернувши вчасно залишок невикористаного авансу (протягом 5-ти банківських днів). Отже, з працівника буде утримано податок у розмірі 15% (у частині неповернутих вчасно коштів).

Приклад заповнення авансового звіту наведено на рис. 10.26.

Наприкінці звітної періоду дебіторська заборгованість аналізується і групується за даними аналітичного обліку на звичайну, сумнівну і безнадійну (таблиця 10.27).

Звичайна дебіторська заборгованість повинна бути сплачена в строк, передбачений договором.

Сумнівна — це прострочена дебіторська заборгованість, щодо якої існує ймовірність непогашення боржником. Критерії сумнівності такої заборгованості наведено в таблиці 10.28.

Безнадійна – це поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності.

Таблиця 10.1

**Визначення термінів „безнадійна заборгованість”
і „сумнівна заборгованість” в законодавстві**

Терміни	Згідно П(С)БО 10
Безнадійна дебіторська заборгованість	Існує впевненість у неповерненні поточної дебіторської заборгованості боржником або закінчився термін її позовної давності
Сумнівна заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	Існує невпевненість у погашенні поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги

Таблиця 10.28

Критерії сумнівності і письмові підтвердження визнання заборгованості сумнівною

<i>Критерії сумнівності</i>	<i>Джерело інформації</i>	<i>Документи, що підтверджують доцільність нарахування резерву сумнівних боргів</i>
Прострочення терміну оплати	Договори або рахунки	Акт інвентаризації дебіторської заборгованості; договір на поставку продукції (товарів), виконання робіт, надання послуг; документи, що підтверджують виконання укладеного договору (акт приймання-передачі тощо);
Порушення справи про визнання боржника банкрутом	Постанови суду	рішення суду про відмову в позові до підприємства-дебітора про стягнення заборгованості; виписка з Державного реєстру юридичних осіб про ліквідацію підприємства-дебітора; довідка органів Міністерства внутрішніх справ про неможливість розшуку підприємства-дебітора

ЗАТВЕРДЖЕНО

наказ Державної податкової адміністрації України
23.12.2010 № 996

Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт
№ 3 від 14 січня 20 11 року

Найменування податкового агента

ТОВ «Інвайт»

Код за ЄДРПОУ 12345678

Відділ Посада Посада інженер

Цех - Професія -

Звіт затверджено в сумі

Одна тисяча двісті п'ятдесят грн. 00 коп.
(прописом)

Керівник

[Підпис]
(підпис)

П.І.Б. Савченко Олександр Олексійович

Податковий номер (або серія і номер паспорта)

1234567890

«14» січня 2011 року

Звіт перевірено

1250,00 грн.

Бухгалтер

[Підпис]
(підпис)

Призначення авансу аванс на відрядження

Залишок попереднього авансу	Сума
	-
Перевитрата	-
Одержано (від кого, № та дата документа)	
<u>1.Касира Затолокіної Л.Б. за ВКО №9 від 10.01.11 р.</u>	<u>1500,00</u>
2.	-
3.	-
Усього отримано	<u>1500,00</u>
Витрачено	<u>1250,00</u>
Залишок	<u>250,00</u>
Перевитрата	-

Дебет	Кредит	Сума
<u>372</u>	<u>301</u>	<u>1500,00</u>
<u>92</u>	<u>372</u>	<u>1250,00</u>
<u>372</u>	<u>372</u>	<u>294,12</u>
<u>661</u>	<u>642</u>	<u>44,12</u>
<u>301</u>	<u>372</u>	<u>250,00</u>

Додаток 4 документів

Залишок унесений у сумі 250,00 грн. за касовим ордером № 21 від «24» січня 2011 року

Перевитрата видана [Підпис] платіж. дорученням

«24» січня 2011 р. Підпис [Підпис]. Перелік документів наведено на звороті.

При неповерненні суми надміру витрачених коштів протягом звітного місяця, на який припадає граничний термін повернення:

Сума податку = не повернена сума * ставка оподаткування (п. 167.1 ст. 167 ПКУ) : 100.

Сума податку 44,12 (грн.) = не повернена сума (250,00 * 1,176471) * 15 : 100.

Підпис особи, що склала розрахунок [Підпис]. Дата складання розрахунку 24 січня 2011 р.

Сума податку - (грн.) = не повернена сума () * 15 : 100.

Підпис особи, що склала розрахунок [Підпис]. Дата складання розрахунку 20 р.

З розрахунком ознайомлений : підпис [Підпис] Дата 24 січня 2011 р.

(Прізвище, ім'я, по батькові)

№ док.	Дата документа	Кому, за що й на підставі якого документа заплачено	Сума	Дебет рахунка
<u>1</u>	<u>11.01.11</u>	<u>Добові за посвідченням про відрядження</u>	<u>90,00</u>	<u>92</u>
<u>2</u>	<u>11.01.11</u>	<u>Проїзд потягом Харків-Запоріжжя, квиток № ДЧ №448865</u>	<u>125,00</u>	<u>92</u>
<u>3</u>	<u>13.01.11</u>	<u>Проїзд потягом Запоріжжя-Харків, квиток № ДЧ №448866</u>	<u>125,00</u>	<u>92</u>
<u>4</u>	<u>13.01.11</u>	<u>Проживання в готелі «Меркурій» м. Запоріжжя, рахунок з готелю № 001011</u>	<u>910,00</u>	<u>92</u>
		<u>Усього</u>	<u>1250,00</u>	<u>-</u>

Підпис підзвітної особи [Підпис]

Дата 24 січня 2011 року

При виникненні безнадійної дебіторської заборгованості необхідно створювати резерв сумнівних боргів, який визначається виходячи з:

- платоспроможності окремих дебіторів;
- питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах наступної оплати;
- класифікації дебіторської заборгованості.

Величина резерву сумнівних боргів визначається як сума добутоків поточної дебіторської заборгованості відповідної групи та коефіцієнта сумнівності відповідної групи, який встановлюється підприємством, виходячи з фактичної суми безнадійної заборгованості за попередні звітні періоди

Створення та використання цього резерву ведеться на рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів».

В кінці звітного періоду безнадійна дебіторська заборгованість списується на дебет рахунка 944 «Сумнівні та безнадійні борги» і врешті-решт впливає на зменшення доходів.

Питання для самоконтролю:

1. Який порядок ведення касових операцій ?
2. Перелічити нормативно-правові акти, що регламентують організацію та облік операцій з грошовими коштами.
3. На яких рахунках бухгалтерського обліку відображаються операції пов'язані з рухом грошовим коштів?
4. Дайте характеристику рахунка 30 «Каса».
5. Як здійснюється оформлення здачі готівки в банк ?
6. Яким чином відображається сальдо неоплаченого капіталу у фінансовій звітності ?
7. Назвіть та дайте характеристику форм платіжних інструментів.
8. Відкриття яких банківських рахунків передбачено законодавством, їх призначення.
9. Дайте визначення дебіторської заборгованості як об'єкта бухгалтерського обліку.
10. Класифікація дебіторської заборгованості.
11. Поняття сумнівного боргу.
12. На яких рахунках обліковується дебіторська заборгованість та резерв сумнівних боргів, дати їх характеристику.

📖Рекомендована література: 5, 16, 17, 22, 23, 25, 27, 31, 40, 42, 43, 44, 45, 48, 72.

ТЕМА 11: ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ТА ЗОБОВ'ЯЗАНЬ (2 год.)

Лекція 1

Цільова спрямованість: засвоїти суть, структуру та основні елементи власного капіталу підприємства, порядок його формування; розглянути виникнення додатково внесеного, резервного та вилученого капіталу господарських товариств, елементи власного капіталу на рахунках обліку.

Питання для розгляду

1. Поняття власного капіталу, його складові.
2. Порядок формування статутного капіталу підприємства. Статутний капітал на рахунках в обліку.
3. Неоплачений, вилучений, додатковий та резервний капітал в системі рахунків.
4. Поняття, критерії визнання та класифікація зобов'язань підприємства.
5. Довгострокові зобов'язання підприємства на рахунках бухгалтерського обліку.
6. Поточні зобов'язання підприємства на рахунках бухгалтерського обліку.

1. Поняття власного капіталу, його основні складові.

Ключовим показником фінансово-господарської діяльності будь-якого підприємства є власний капітал.

<p><i>Власний капітал</i> – це частина в активах підприємства, що залишається після відрахування його зобов'язань</p>

Власний капітал є основою для початку і продовження господарської діяльності підприємства та одним із найістотніших і найважливіших показників, оскільки відображає здатність підприємства підтримувати ефективність свого господарювання.

Роль власного капіталу в діяльності підприємства є багатогранною (рис. 11.1).

Власний капітал утворюється двома шляхами:

- 1) внесенням власниками підприємства;
- 2) накопичуванням суми доходу, що залишається на підприємстві.

Згідно зі стандартом П(С)БО 5 «Звіт про власний капітал» у складі власного капіталу підприємства виділяють такі види капіталу (рис. 11.2).



Рис. 11.1 – Роль власного капіталу в діяльності підприємства

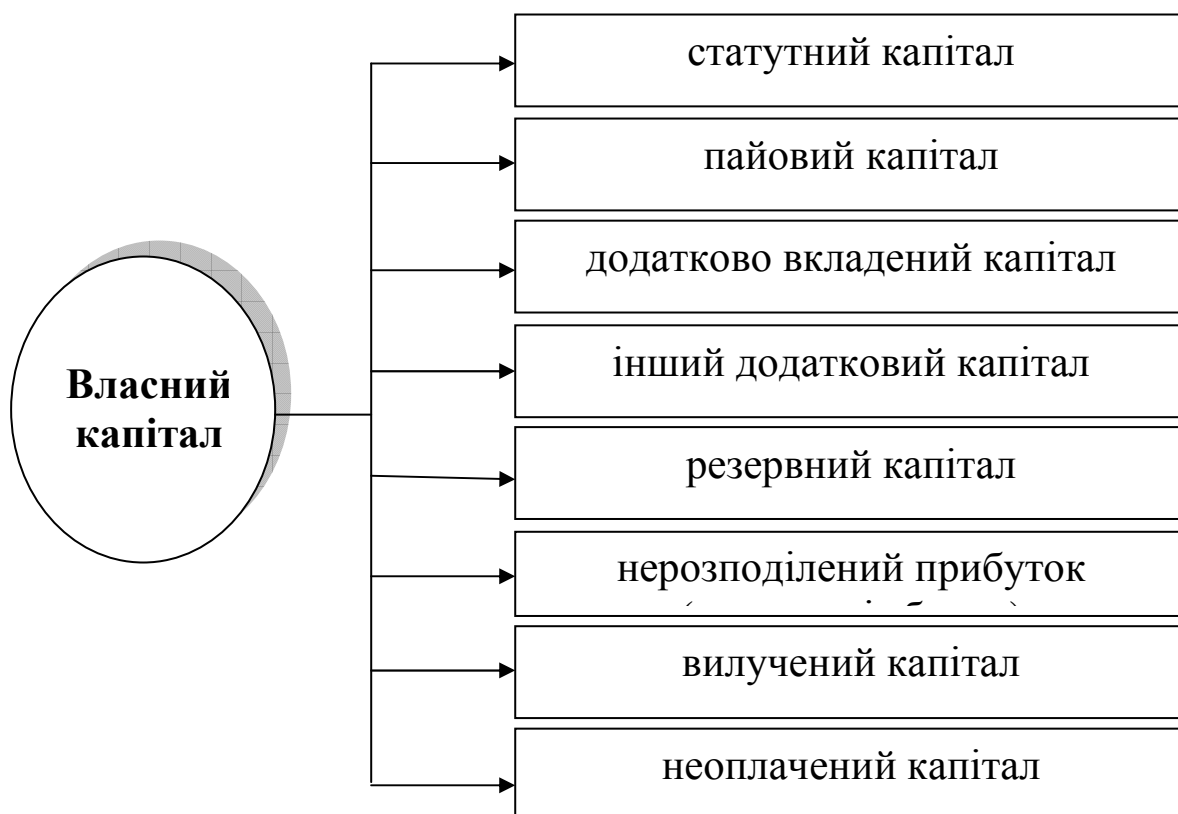


Рис. 11.2 – Форми власного капіталу

Документальне оформлення операцій щодо формування та змін власного капіталу підприємства наведено на рис. 11.3.

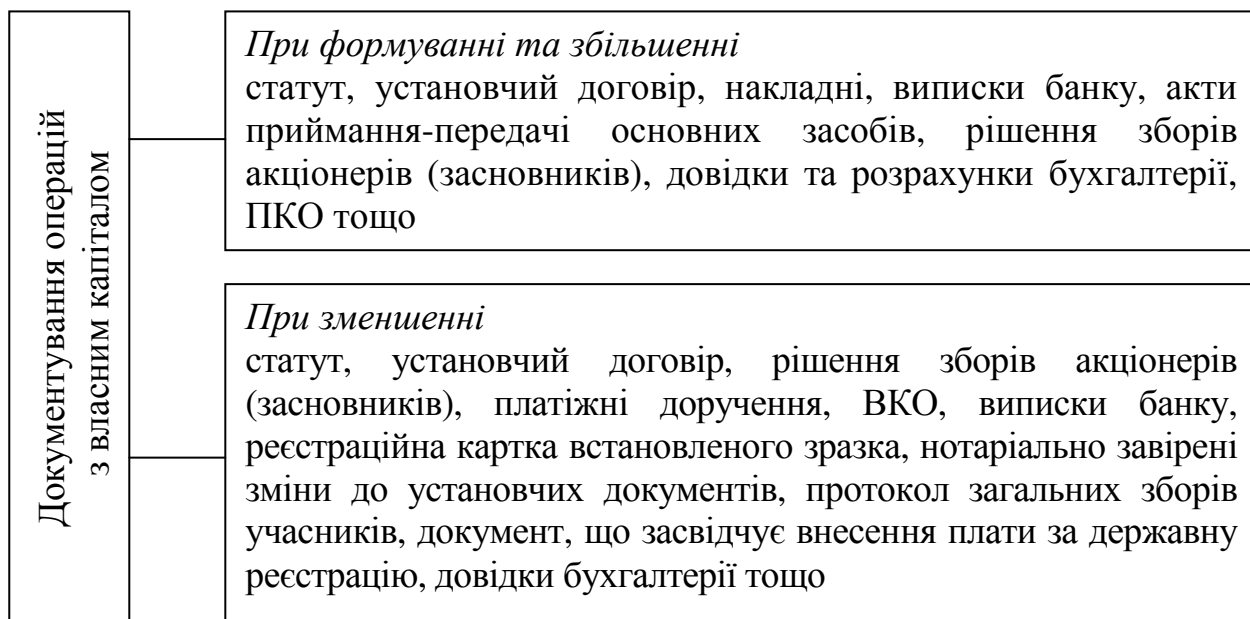


Рис. 11.3 – Документування операцій з власним капіталом

Облік власного капіталу ведеться відповідного до його видів (статутний, пайовий, додатковий, резервний, вилучений та неоплачений капітал, нерозподілені прибутки (непокриті збитки) (рис. 15.4). Характеристика рахунків з обліку власного капіталу наведена в таблиці 11.1.

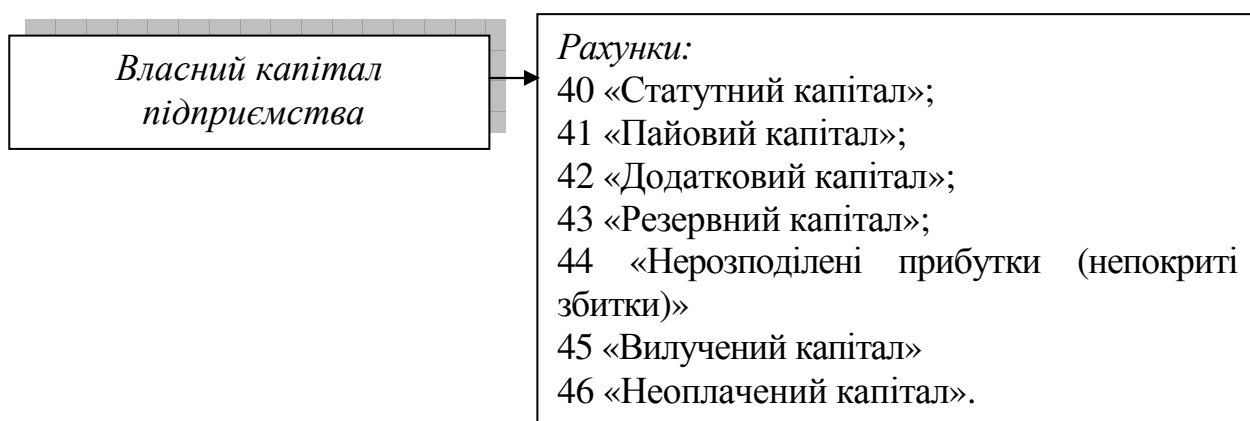


Рис.11.4 – Рахунки з обліку власного капіталу

Операції з обліку власного капіталу, забезпечень зобов'язань, цільового фінансування і цільових надходжень, а також страхових резервів підприємства відображаються у Журналі 7.

Таблиця 11.1

Характеристика рахунків з обліку власного капіталу

<i>Рахунок</i>	<i>Призначення рахунку</i>	<i>За дебетом відображається</i>	<i>За кредитом відображається</i>	<i>Облікові й реєстр</i>	<i>Місце у звітності</i>
40 «Статутний капітал»	Облік і узагальнення інформації про стан і рух статутного капіталу підприємства	Зменшення статутного капіталу	Збільшення статутного капіталу	Журнал-ордер №12	Баланс (ф.№1) р.300; Звіт про Власний капітал (№4) гр. 3
41 «Пайовий капітал»	Облік і узагальнення інформації про суми пайових внесків членів споживчого суспільства, колективного с/г підприємства, житлово-будівельного кооперативу й ін. підприємств (за уставом)	Зменшення пайового капіталу	Збільшення пайового капіталу	Журнал-ордер №12	Баланс (ф.№1) р.310; Звіт про Власний капітал (№4) гр. 4
42 «Додатковий капітал»	Узагальнення інформації про суми, на які вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість, а також про суми дооцінки активів; вартість необоротних активів отриманих безкоштовно та інші види додаткового капіталу	Зменшення додаткового капіталу	Збільшення додаткового капіталу	Журнал-ордер №12	Баланс (ф.№1) р.320; Звіт про Власний капітал (№4) гр. 5
43 «Резервний капітал»	Для узагальнення інформації про стан і рух резервного капіталу підприємства	Використання резервів	Створення резервів	Журнал-ордер №12	Баланс (ф.№1) р.340; Звіт про Власний капітал (№4) гр. 7
44 «Нерозподілені прибутки»	Облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного і минулих років, а також використання в поточному році прибутку	Збитки і використання прибутку	Збільшення прибутку від усіх видів діяльності	Журнал-ордер №12	Баланс (ф.№1) р.350; Звіт про Власний капітал (№4) гр. 8
45 Вилучений капітал»	Облік вилученого капіталу у випадку викупу власних акцій (частин) в акціонерів з метою їхнього перепродажу, анулювання (зменшення статутного капіталу) та ін.	Фактична собівартість акцій власної емісії чи частин, викуплених товариством у його учасників	Вартість анульованих чи перепроданих акцій (частин)	Журнал-ордер №3	Баланс (ф.№1) р.360; Звіт про Власний капітал (№4) гр. 10
46 «Неоплачений капітал»	Облік розрахунків із засновниками (учасниками) підприємства за внесками у статутний капітал підприємства	Заборгованість засновників (учасників) за внесками у статутний капітал підприємства	Погашення заборгованості засновників товариства за внесками до статутного капіталу	Відомість до ЖО №8	Баланс (ф.№1) р.360; Звіт про Власний капітал (№4) гр. 9

Формування статутного капіталу

Основним елементом власного капіталу є статутний капітал.

Статутний капітал – це вартісний вираз основних і оборотних засобів підприємства, котрими воно володіє. Статутний капітал фіксують і реєструють в установчих документах, зокрема в договорі учасників і статуті господарського товариства. Подальші зміни статутного капіталу можуть відбуватися лише за умови зміни статуту і повідомлення про це органу, що його зареєстрував.

Статутний капітал – це зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства

Статутний капітал дорівнює номінальній сумі зареєстрованого статутного капіталу.

Основними нормативними документами з формування статутного капіталу виступають Господарський кодекс України, Цивільний кодекс України та закон України «Про господарські товариства».

Так, в акціонерних товариствах статутний капітал на момент створення не може бути менше суми еквівалентної 1250 мінімальним заробітним платам, а в товариствах з обмеженою відповідальністю — не менше суми, еквівалентної 100 мінімальним заробітним платам. У приватних та державних підприємств розмір статутного капіталу не регулюється.

Визначення мінімального розміру статутного капіталу підприємств різної форми власності наведено на рис. 11.5.

При цьому, статутний капітал акціонерного товариства складається із коштів, внесених акціонерами (учасниками). Він відображає власні джерела формування активів і власність акціонерного товариства як юридичної особи.

Для акціонерних товариств сума статутного капіталу відображає колективну власність акціонерів, частка кожного в якому визначається вартістю належних йому акцій.

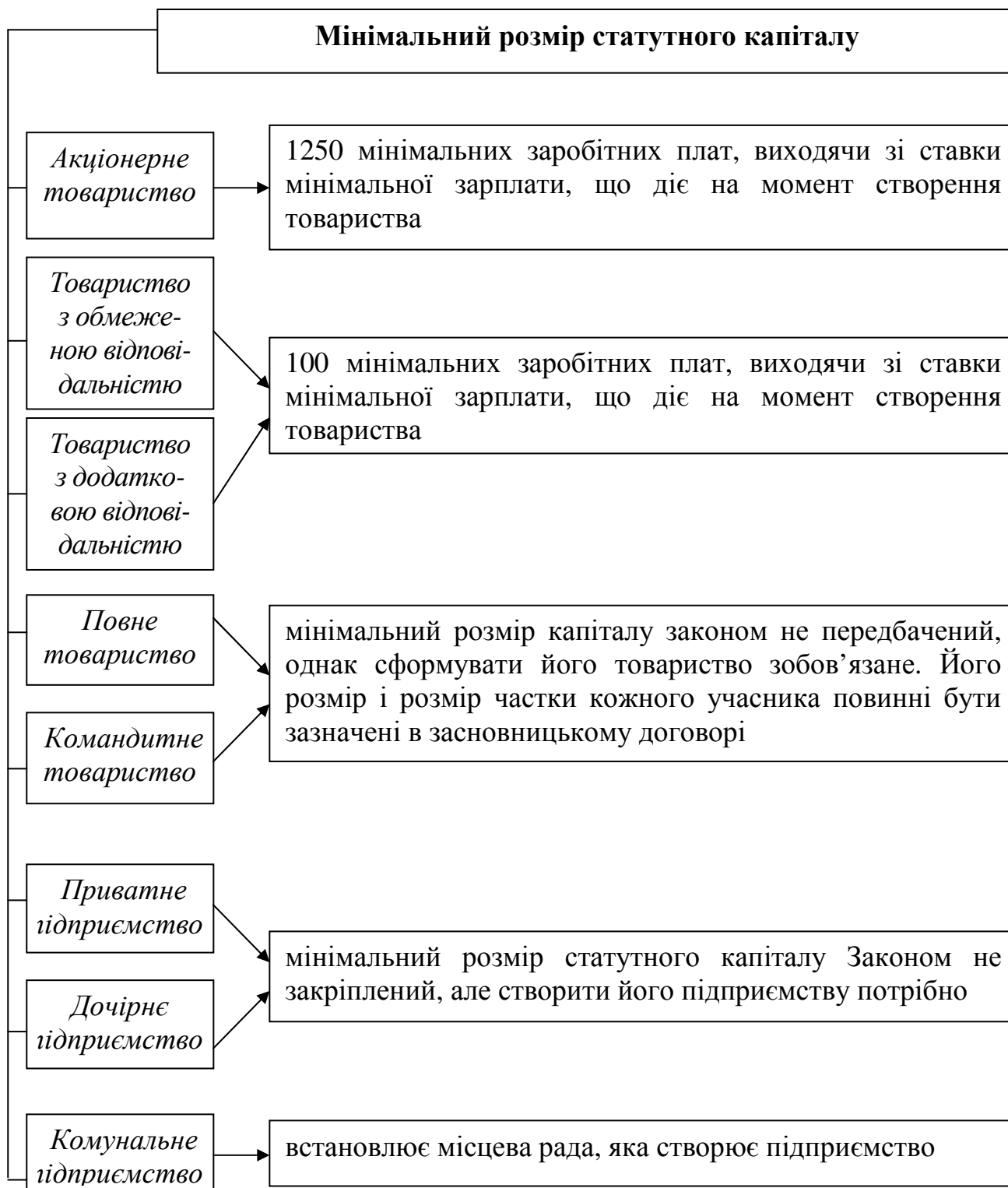


Рис. 11.5 – Мінімальний розмір статутного капіталу

Вкладом до статутного капіталу можуть бути гроші, цінні папери, інші речі або майнові чи інші відчужувані права, що мають грошову оцінку, якщо інше не встановлено законом.

Забороняється використовувати для формування статутного капіталу бюджетні кошти, кошти, одержані в кредит та під заставу, векселі, майно державних (комунальних) підприємств, яке відповідно до закону (рішення органу місцевого самоврядування) не підлягає приватизації, та майно, що перебуває в оперативному управлінні бюджетних установ, якщо інше не передбачено законом.

Можливі види внесків та обмеження щодо оплати статутного капіталу наведено в табл. 11.2.

Таблиця 11.2

Можливості та обмеження щодо оплати статутного капіталу

<i>Можливі види внесків до статутного капіталу</i>	<i>Обмеження щодо оплати статутного капіталу</i>
<ul style="list-style-type: none"> - будинки, споруди, обладнання й інші матеріальні цінності - цінні папери (крім боргових емісійних цінних паперів); - право користування майном, водою та іншими природними ресурсами, будинками, спорудами, обладнанням, а також інші майнові права (в тому числі на інтелектуальну власність); - грошові кошти, в тому числі в іноземній валюті 	<ul style="list-style-type: none"> - бюджетні кошти; - кошти, отримані в кредит, або під заставу; - векселі (як внесок до статутного капіталу господарського товариства)

Учасники та засновники товариства з обмеженою відповідальністю відповідають за зобов'язаннями товариства у межах їх внеску (частки) у статутному капіталі, акціонери – в межах належних їм акцій.

Учасники повного товариства несуть солідарну відповідальність за боргами товариства усім своїм майном. У командитному товаристві частина учасників несе повну відповідальність, інша частина – у межах внесків у майно товариства.

Статутний капітал як найважливіша складова власного капіталу підприємства виконує наступні функції (рис. 11.6) :

- основоположна;
- регулятивна;
- довгострокового фінансування;
- організаційна;
- гарантійна.

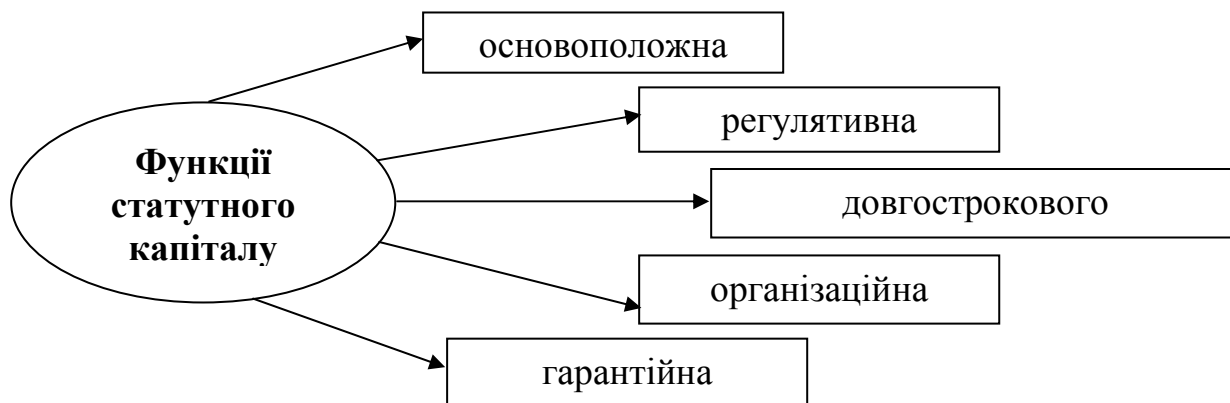


Рис. 11.6 – Функції статутного капіталу в господарських товариствах

З них, основоположна функція означає, що майно внесене до статутного капіталу, складає майнову основу для підприємницької діяльності товариства при його створенні.

Регулятивна – визначає частку кожного засновника при розподілі прибутків та збитків, а також у майні підприємства при виході засновника з товариства та при ліквідації підприємства.

Довгострокового фінансування – використовується підприємством протягом тривалого часу.

Організаційна – визначає організаційну структуру, а тому слугує фактором, що впливає на управління товариством.

Гарантійна – гарантує виконання зобов'язань підприємства перед третіми особами (контрагентами).

Одне з важливих питань обліку формування статутного капіталу – дотримання засновниками термінів внесення коштів чи майна, оскільки за несвоєчасне внесення законодавством передбачені фінансові санкції. Фактичну дату внесення коштів у погашення заборгованості учасників за внесками в статутний капітал визначають за виписками банку, касовою книгою чи актом приймання-передачі.

Для обліку формування статутного капіталу призначений рахунок 40 «Статутний капітал» (рис. 11.7).

За кредитом рахунка 40 «Статутний капітал» відображають збільшення статутного капіталу, за дебетом – його зменшення (вилучення).

Аналітичний облік статутного капіталу ведуть за видами капіталу та кожним засновником, учасником, акціонером тощо.

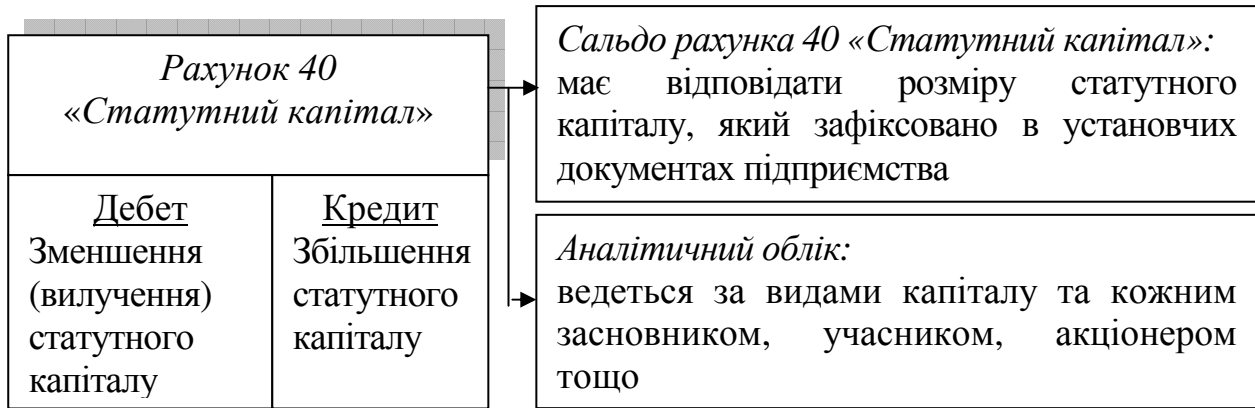


Рис. 11.7 – Структура рахунка 40 «Статутний капітал»

Величина статутного капіталу господарського товариства зафіксована в установчих документах і має дорівнювати сальдо за кредитом рахунка 40 «Статутний капітал».

В процесі функціонування господарське товариство, за рішенням загальних зборів учасників (акціонерів), має право збільшувати або зменшувати свій статутний капітал у порядку, передбаченому законодавством України.

Так, при ефективному функціонуванні господарське товариство має право збільшувати свій статутний капітал у випадках:

- додаткових внесків учасників (акціонерів);
- реінвестиції дивідендів, нарахованих учасникам;
- спрямування прибутку до статутного капіталу товариства;
- внесків нових учасників товариства.

При цьому збільшення статутного капіталу може бути здійснене лише після повного внесення всіма учасниками раніше зареєстрованих часток.

Зменшити розмір статутного капіталу можливо:

- при виході чи виключенні учасника зі складу товариства;
- у зв'язку з уступкою учасникам його частки у статутному капіталі.

Всі зміни статутного капіталу передбачають їх внесення до реєстраційних документів (рис.11.8).

При реєстрації змін статутного капіталу потрібно керуватися чинним законодавством й обов'язково дотримуватись мінімальних вимог до розміру статутного капіталу на момент реєстрації змін та документально їх правильно оформлювати.

Слід зазначити, що формування та рух статутного капіталу тісно пов'язаний з неоплаченим та вилученим капіталом, облік яких буде розглянуто нижче.

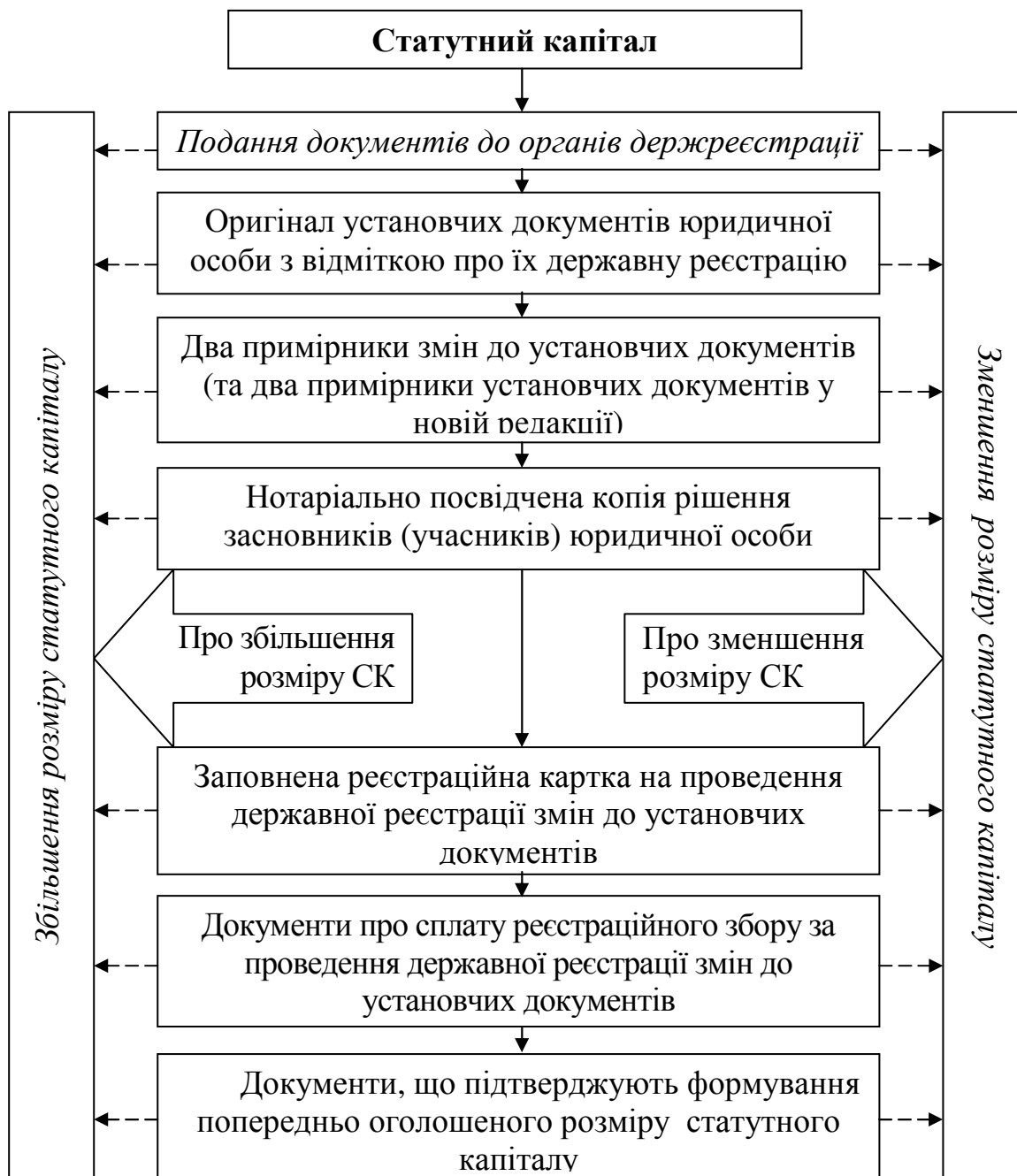


Рис. 11.8 – Порядок реєстрації змін статутного капіталу (АТ, ТОВ)

Лекція 2

3. Неоплачений, вилучений, додатковий та резервний капітал в системі рахунків.

Для відображення вартості неоплаченого статутного капіталу призначений неоплачений капітал.

Неоплачений капітал – сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу.

Порядок і строки здійснення внесків визначені в засновницьких документах. Крім того, майнові внески мають бути попередньо оцінені засновниками. Якщо ж засновники не можуть здійснити достовірну оцінку майна, то для її проведення залучаються ліцензовані спеціалісти, які й визначають справедливу вартість майна, що вноситься засновниками.

Розрахунки з учасниками та засновниками за внесками до статутного капіталу в бухгалтерському обліку відображаються на рахунку 46 «Неоплачений капітал» (рис. 11.9). За дебетом рахунка відображається оголошення статутного капіталу після реєстрації підприємства, створення фондів за рахунок засновників тощо; за кредитом – внески засновників до статутного капіталу підприємства, відображення зменшення номінальної вартості акцій або повернення засновниками підприємства внесків їх власникам.

Цей рахунок є регулюючим (контрарним) рахунком, що регулює рахунок 40 «Статутний капітал» у бік зменшення. Різниця між зареєстрованою сумою (кредитове сальдо рахунку 40) і неоплаченою (дебетове сальдо рахунку 46) засвідчує фактичні внески засновників, учасників, акціонерів до статутного капіталу.

Сальдо рахунка відображає заборгованість засновників (учасників) за внесками до статутного капіталу підприємства на кінець звітного періоду і вираховується при визначенні підсумкової суми власного капіталу.

Аналітичний облік неоплаченого капіталу здійснюють за видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств) і за кожним засновником (учасником) господарського товариства.



Рис. 11.9 - Структура рахунку 46 «Неоплачений капітал»

У балансі підприємства сума неоплаченого капіталу, що означає заборгованість засновників (учасників) за внесками до статутного капіталу, наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

Суми неоплаченого капіталу виникають на новостворених підприємствах, а також у тих, що вносили зміни до статуту на предмет збільшення статутного капіталу.

Вилучений капітал – фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників.

Викупати акції власної емісії можна з різними цілями:

- анулювати або перепродати;
- зменшити кількість акцій в обігу або збільшити прибуток за однією акцією;
- продати акції працівникам підприємства;
- сформувати пакет акцій для придбання інших підприємств;
- попередити скуплення контрольного пакета акцій заінтересованими особами та ін.

Викуплені акції мають бути реалізовані або анульовані в термін, що не перевищує одного року.

Слід зазначити, що вилучений капітал не впливає на суму власного капіталу підприємства.

Для обліку вилученого капіталу призначено рахунок 45 «Вилучений капітал» де за дебетом рахунка 45 «Вилучений капітал» відображають фактичну собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених господарським товариством у його учасників, за кредитом – вартість анульованих або перепроданих акцій (часток) (рис. 11.10).

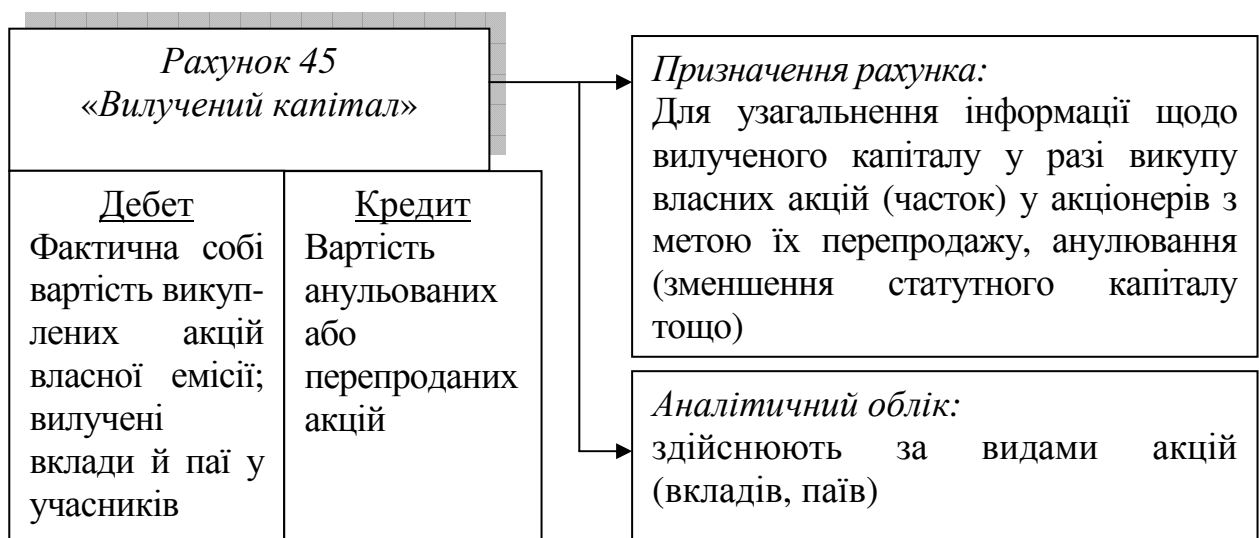


Рис. 11.10 - Структура рахунку 45 «Вилучений капітал»

Цей рахунок, як і рахунок 46, є регулюючим щодо рахунку 40.

Аналітичний облік вилученого капіталу здійснюють за видами акцій (вкладів, паїв), іншого вилученого капіталу.

Обліковують викуплені акції за ціною їх придбання.

Слід зазначити, що товариство має право викупити в акціонерів акції тільки за згодою власників цих акцій. Порядок реалізації цього права визначається у статуті товариства та/або рішенні загальних зборів (зазначається порядок викупу, строк викупу, ціна викупу, дії товариства щодо викуплених акцій).

Товариство не має право придбавати власні акції до повної оплати всіх раніше випущених акцій.

Можливі випадки викуплення товариством власних акцій наступні:

- з метою отримання додаткових прибутків від перепродажу акцій;
- для розповсюдження серед працівників для їх мотивації;
- з метою подальшого анулювання;
- з метою запобігання захопленню контрольного пакету акцій

іншими інвесторами;

- у ін. випадках, передбачених законом.

Викуплені акції товариство повинно реалізовувати у строк, що не перевищує одного року з дати їх придбання.

Реалізувати придбані акції товариство може шляхом їх перепродажу або розповсюдження серед своїх працівників (на підставі рішення уповноваженого органу), за ціною, не нижчою за її ринкову вартість, що затверджується наглядовою радою, крім випадків, затверджених чинним законодавством.

Прибуток (збиток) від продажу, випуску або анулювання акцій емітент відображає збільшенням (зменшенням) додатково вкладеного капіталу, за дебетом або кредитом рахунку 421 «Емісійний дохід». Якщо його не вистачає, то на суму перевищення збитку від продажу, випуску або анулювання випущених акцій над величиною додатково вкладеного капіталу зменшують нерозподілений прибуток (збільшують непокритий збиток).

У балансі товариства дебетове сальдо рахунку 45 «Вилучений капітал» як і рахунку 46 «Неоплачений капітал» наводиться у дужках і підлягає вирахуванню при визначенні підсумку власного капіталу у I розділі пасиву.

Для обліку статутного, неоплаченого, вилученого капіталу використовується Журнал №7, Журнал-ордер №13.

Додатковий капітал

У балансі сума додаткового капіталу розкривається двома статтями:

- додатково вкладений капітал;
- інший додатковий капітал.

Додатково вкладений капітал – сума, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість в акціонерних товариствах та суму капіталу, який вкладено засновниками понад статутний капітал на інших підприємствах

Інший додатковий капітал – сума дооцінки необоротних активів, вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб та інші види

Додатковий капітал може направлятися на збільшення статутного, пайового, резервного капіталу та на покриття збитків від діяльності підприємства.

Для обліку додаткового капіталу призначений у Плані рахунків пасивний рахунок 42 «Додатковий капітал», який використовується для узагальнення інформації про суми, на котрі вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість, а також про суми дооцінки активів і вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб, та інші види додаткового капіталу. За кредитом рахунка 42 «Додатковий капітал» відображають збільшення додаткового капіталу, за дебетом – його зменшення.

Рахунок 42 «Додатковий капітал» має наступні субрахунки:

- 421 «Емісійний дохід»
- 422 «Інший вкладений капітал»
- 423 «Накопичені курсові різниці»
- 424 «Безоплатно одержані необоротні активи»
- 425 «Інший додатковий капітал» (рис. 11.11).



Рис. 11.11 - Характеристика рахунку 42 «Додатковий капітал»

На субрахунку 421 «Емісійний дохід» відображають різницю між продажною і номінальною вартістю первісно розміщених акцій.

На субрахунку 422 «Інший вкладений капітал» обліковують інший вкладений засновниками підприємств (крім акціонерних товариств) капітал, що перевищує статутний капітал, інші внески тощо без рішень про зміни розміру статутного капіталу.

На субрахунку 423 "Накопичені курсові різниці" узагальнюється інформація про курсові різниці, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході.

На субрахунку 424 «Безоплатно одержані необоротні активи» відображають вартість необоротних активів, безоплатно одержаних підприємством від інших осіб.

На субрахунку 425 «Інший додатковий капітал» обліковують інші види додаткового капіталу, що не можуть бути включені до наведених вище субрахунків.

Резервний капітал

Резервний капітал – сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства або установчих документів, за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства

Резервний капітал призначений для покриття непередбачених витрат, збитків на сплату боргів підприємства в разі його ліквідації. Крім того, в акціонерному товаристві резервний капітал створюється для збільшення статутного капіталу, виплати дивідендів за привілейованими акціями тощо.

Розмір такого капіталу передбачено законодавством або статутом підприємства у розмірі, встановленому засновницькими документами.

Так, для господарських товариств законодавством передбачено створення резервного фонду у розмірі встановленому установчими документами, але не менше 25 відсотків статутного капіталу. Виключення становлять акціонерні товариства, для яких резервний капітал формується у розмірі не менше ніж 15 відсотків статутного капіталу товариства шляхом щорічних відрахувань від чистого прибутку товариства або за рахунок нерозподіленого прибутку.

До досягнення встановленого статутом розміру резервного капіталу розмір щорічних відрахувань не може бути меншим ніж 5 відсотків суми чистого прибутку товариства за рік.

Політика щодо розмірів резервного капіталу, напрямів його використання розробляється на підприємстві з урахуванням можливих

ризиків, специфіки ринку, рівня конкуренції, перспектив подальшого розвитку, взаємовідносин з партнерами та інших факторів. Значні розміри резервного капіталу створюють гарантію своєчасного покриття непередбачуваних збитків і втрат, сплати боргів, попередження банкрутства. Водночас вилучаються значні суми прибутку, додаткового капіталу, на який не можуть претендувати учасники при нарахуванні дивідендів, відсотків, при реінвестиціях у випуск акцій, збільшенні вкладів.

Для обліку резервного капіталу призначений рахунок 43 «Резервний капітал», на якому за кредитом відображають створення резервного капіталу, а за дебетом – його використання (рис. 11.12).

Сальдо цього рахунку відображає залишок резервного капіталу на кінець звітного періоду. Аналітичний облік резервного капіталу здійснюють за його видами та напрямками використання.

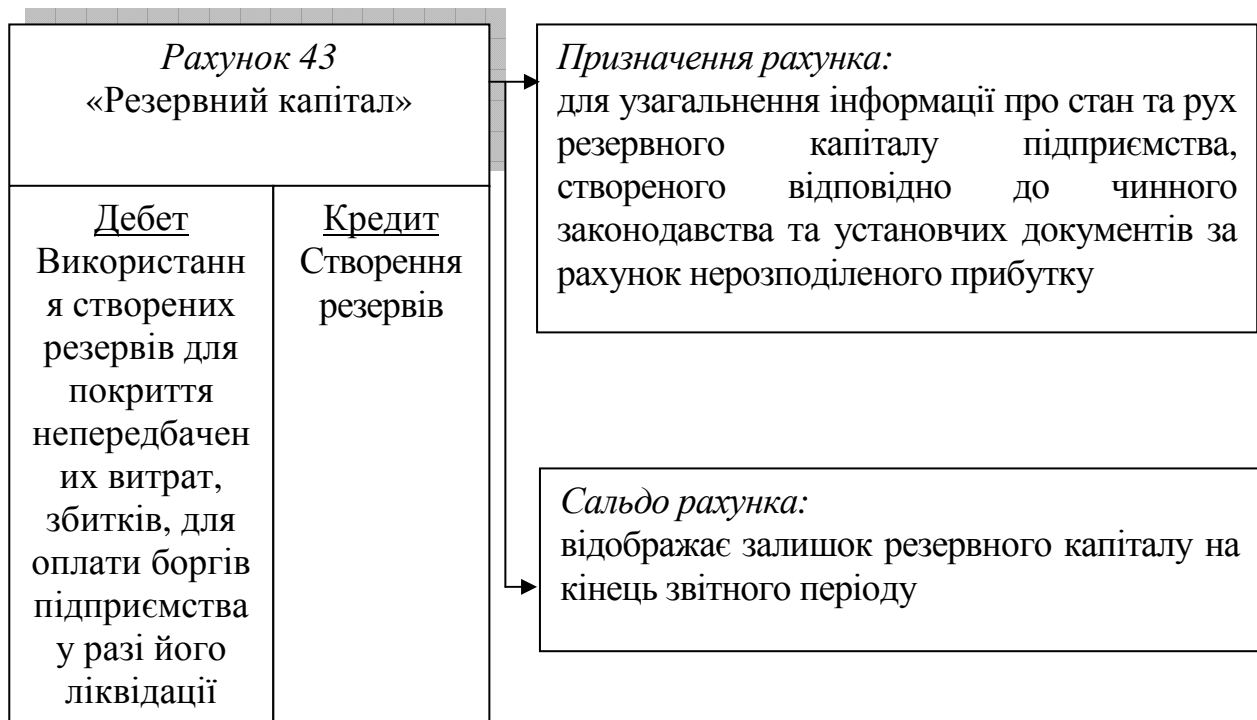


Рис. 11.12 - Характеристика рахунку 43 «Резервний капітал»

4. Поняття, критерії визнання та класифікація зобов'язань підприємства.

Зобов'язання – це борги (заборгованість) підприємства, які виникають внаслідок придбання товарів та послуг в кредит, або кредити, які підприємство отримує для свого фінансування.

Згідно стандарту 2 «Баланс» *зобов'язання* — заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої; як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди.

Зобов'язання визнається і відображається у бухгалтерському обліку за умови, що:

- його оцінка може бути достовірно визначена
- існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення.

Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума включається до складу доходу звітного періоду.

Методичні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», яке затверджене наказом Міністерства фінансів України 31.01.2000 за № 20.

Суб'єктами зобов'язання можуть виступати фізичні і юридичні особи:

- кредитор - особа, якій належить право вимоги;
- боржник - особа, яка несе обов'язок, що відповідає праву вимоги кредитора.

Об'єктом зобов'язання є те, на що спрямовані права й обов'язки суб'єктів. Так, кредитор має право вимагати від боржника, а боржник зобов'язаний вчинити на користь кредитора певну дію: передати майно, виконати роботу, сплатити гроші.

Договори, угоди, контракти є основними документами, що передбачають права й обов'язки сторін і є підставами виникнення зобов'язань.

Виникнення зобов'язання відбувається у разі:

1) *передачі майна*:

- у власність на підставі договорів купівлі-продажу, міни, дарування, поставки, контрактації сільськогосподарської продукції, позики, довічного утримання;

- у тимчасове користування на підставі договорів майнового найму, найму житлового приміщення, безоплатного користування майном;

2) *виконання робіт* на підставі замовлення чи договорів про спільну діяльність або підряду;

3) *надання послуг* на підставі договорів перевезення, страхування, доручення, комісії;

4) *сплати грошей* на підставі договорів позики, кредитних договорів, договорів банківського вкладу і банківського рахунка;

5) *відшкодування втрат, заподіяних у результаті протиправних дій*

6) *повернення безпідставно придбаного майна.*

Погашення (анулювання) зобов'язання може здійснюватися шляхом:

- сплати кредиторів грошових коштів;

- відвантаження готової продукції, товарів або надання послуг у рахунок одержаного авансу від покупця або у порядку заліку заборгованості;

- переведення зобов'язань у корпоративні права, які належать кредитору (елементи капіталу) тощо;

- заміни одного зобов'язання на інше.

Як бачимо, у кожному випадку погашення зобов'язання пов'язане з вибуттям активів, а значить, із зменшенням майбутніх економічних вигод у результаті вибуття ресурсів підприємства.

У бухгалтерському обліку зобов'язання групуються на (рис 11.13):

- довгострокові,
- поточні,
- забезпечення,
- непередбачені зобов'язання,
- доходи майбутніх періодів.

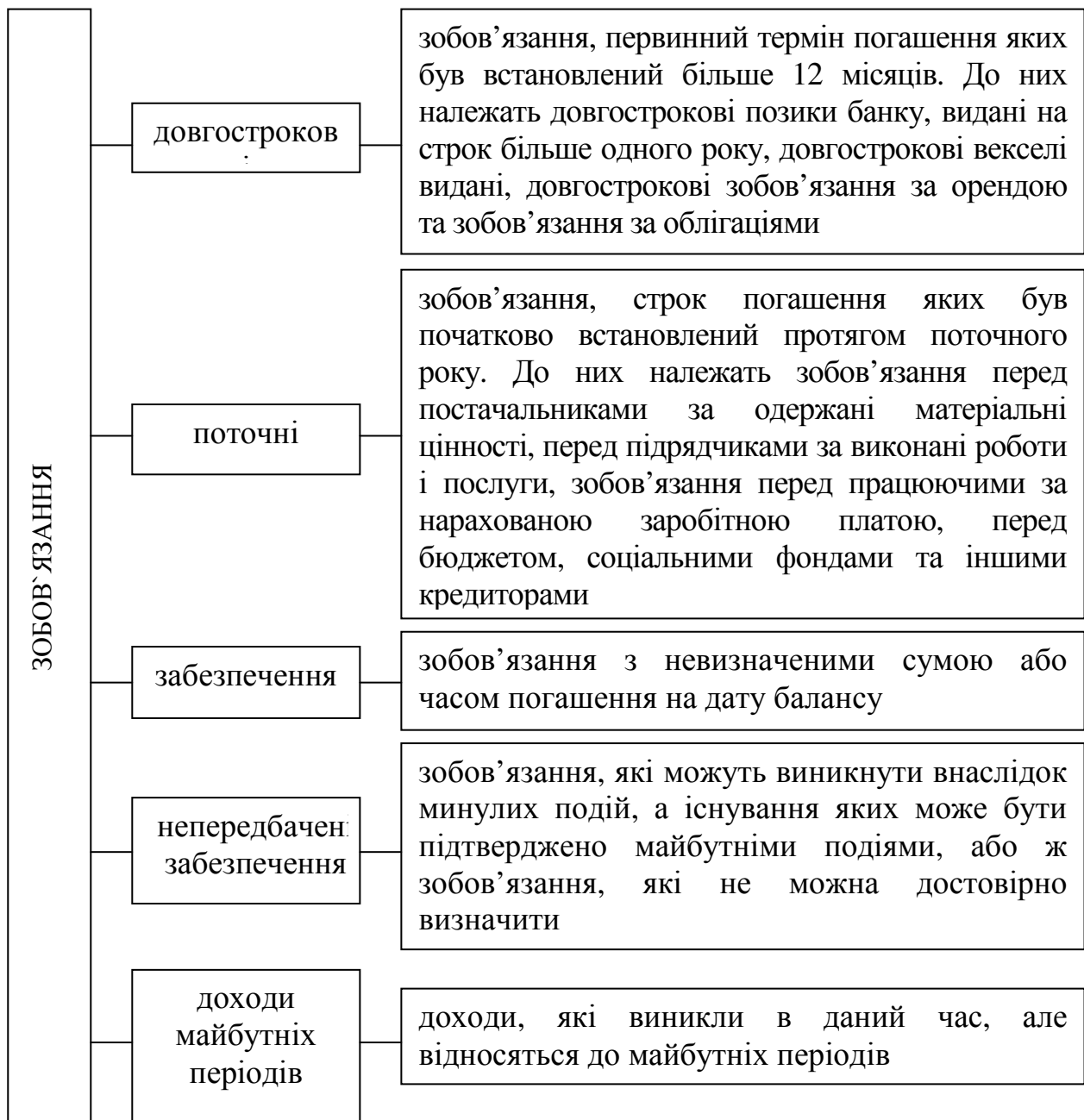


Рис. 11.13 – Класифікація зобов'язань підприємства

Поточні (короткострокові) зобов'язання – зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу.

До поточних зобов'язань відносяться : короткострокові кредити банків; поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями; короткострокові векселі видані; кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги; поточна заборгованість за розрахунками; інші поточні зобов'язання (рис. 11.14).



Рис. 11.14 – Поточні зобов'язання підприємства

Короткострокові кредити банків – зобов'язання підприємства перед кредитною установою (банком), що повинні бути виконані протягом терміну, що не перевищує одного року з дня складання Балансу, а також зобов'язання за кредитами (позиками) (як довгостроковими, так і короткостроковими), термін погашення яких минув на дату складання Балансу.

Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями – частина довгострокової заборгованості, що повинна бути погашена протягом одного року з дати складання Балансу.

Короткострокові векселі видані – суми заборгованості за виданими векселями у забезпечення отриманих ТМЦ (робіт, послуг) від постачальників, підрядчиків і інших кредиторів, термін погашення яких не перевищує 12 календарних місяців.

Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги – зобов'язання перед постачальниками за отримані ТМЦ (роботи, послуги).

Поточна заборгованість за розрахунками:

- *за отриманими авансами* – аванси і передплати, отримані від інших осіб у рахунок наступних поставок ТМЦ, виконання робіт, надання послуг;

- з *бюджетом* – заборгованість підприємства за всіма видами платежів у бюджет, включаючи податки з працівників підприємства (крім зборів у соціальні фонди), а також зобов'язання зі сплати фінансових санкцій;

- за *позабюджетними платежами* – заборгованість підприємства за внесками у позабюджетні фонди, передбачені чинним законодавством;

- зі *страхування* – заборгованості підприємства за відрахуваннями до фонду єдиного соціального внеску, страхування майна й індивідуальне страхування його працівників;

- з *оплати праці* – заборгованість з нарахованої, але не виплаченої заробітної платні, а також із депонованої заробітної платні;

- з *учасниками* – заборгованість підприємства його учасникам (засновникам), пов'язана з розподілом прибутку (дивіденди й ін.), крім того зобов'язання з виплати частини активів підприємства, що належить учаснику, який вибуває;

- за *внутрішніми розрахунками* – поточна заборгованість підприємства за внутрішньовідомчими розрахунками, а також заборгованість підприємства пов'язаним сторонам. Зобов'язання підприємства перед філіями й іншими структурними підрозділами підприємства, виділеними на окремий баланс, дані про кредиторську заборгованість за розрахунками усередині одного тресту, концерну і ін., а також зобов'язання підприємства перед дочірніми підприємствами, тобто тими підприємствами, у статутному фонді яких є частка основного підприємства перевищує 50%;

- *інші поточні зобов'язання* – інша кредиторська заборгованість, що не може бути включена до перелічених вище поточних зобов'язань (заборгованість за нарахованими відсотками та перед іншими кредиторами).

Згідно з ПСБО 2 «Баланс» *довгостроковими зобов'язаннями* є всі зобов'язання, які не є поточними, і термін погашення яких більше 12 місяців.

Умови визнання довгострокових зобов'язань:

- зобов'язання, на які нараховуються відсотки та які підлягають погашенню протягом 12 місяців з дати балансу, якщо первісний термін погашення був більше ніж 12 місяців та до затвердження фінансової звітності існує угода про переоформлення цих зобов'язань на довгострокові;

- зобов'язання за кредитною угодою (якщо угода передбачає погашення зобов'язання на вимогу кредитора (позикодавця) у разі порушення певних умов, пов'язаних з фінансовим станом позичальника, умови якої порушенні, якщо:

- позикодавець до затвердження фінансової звітності погодився не вимагати погашення зобов'язання внаслідок порушення;
- не очікується виникнення подальших порушень кредитної угоди протягом 12 місяців з дати балансу.

Склад довгострокових зобов'язань наведено на рис. 11.15.

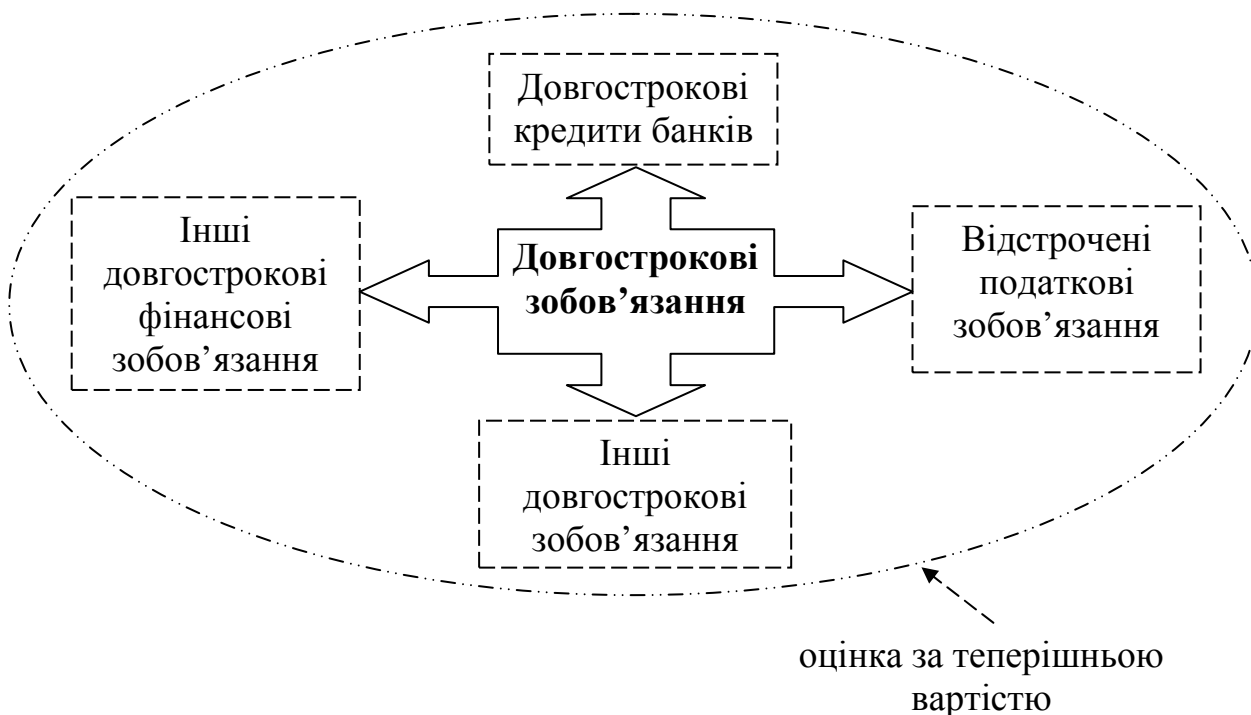


Рис. 11.15 – Склад довгострокових зобов'язань підприємства

Довгострокові кредити банків – сума заборгованості підприємства банкам за отриманими від них позиками, яка не є поточним зобов'язанням.

Інші довгострокові фінансові зобов'язання – сума довгострокової заборгованості підприємства щодо зобов'язання із залучення позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки.

Відстрочені податкові зобов'язання – сума податків на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах внаслідок тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінки.

Інші довгострокові зобов'язання – сума інших зобов'язань, які відповідають критеріям визнання довгострокових зобов'язань.

Документування господарських операцій за довгостроковими зобов'язаннями наведено на рис. 11.16.



Рис. 11.16 – Документування операцій за довгостроковими зобов'язаннями

Важливо!

Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються у балансі за їх теперішньою вартістю, тобто дисконтованою сумою майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде необхідна для погашення зобов'язання у процесі звичайної діяльності підприємства.

Забезпечення — це зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу. Оцінка таких забезпечень здійснюється на основі лише попередніх розрахунків. Період нарахування забезпечень як правило обмежується 12 місяцями.

Слід зазначити, що діючим законодавством, зокрема ПСБО 11 «Зобов'язання», заборонено створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства.

Забезпечення створюються на :

- виплату відпусток працівникам;
- додаткове пенсійне забезпечення;
- виконання гарантійних зобов'язань;
- реструктуризацію;
- виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів;
- матеріальне заохочення тощо (рис. 16.5).

Сума створених забезпечень визнаються витратами підприємства.

Забезпечення використовуються для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких воно було створене.

Залишок забезпечення переглядається на кожну дату балансу та, у разі потреби, коригується (збільшується або зменшується). У разі відсутності імовірності вибуття активів для погашення майбутніх зобов'язань сума такого забезпечення підлягає сторнуванню.

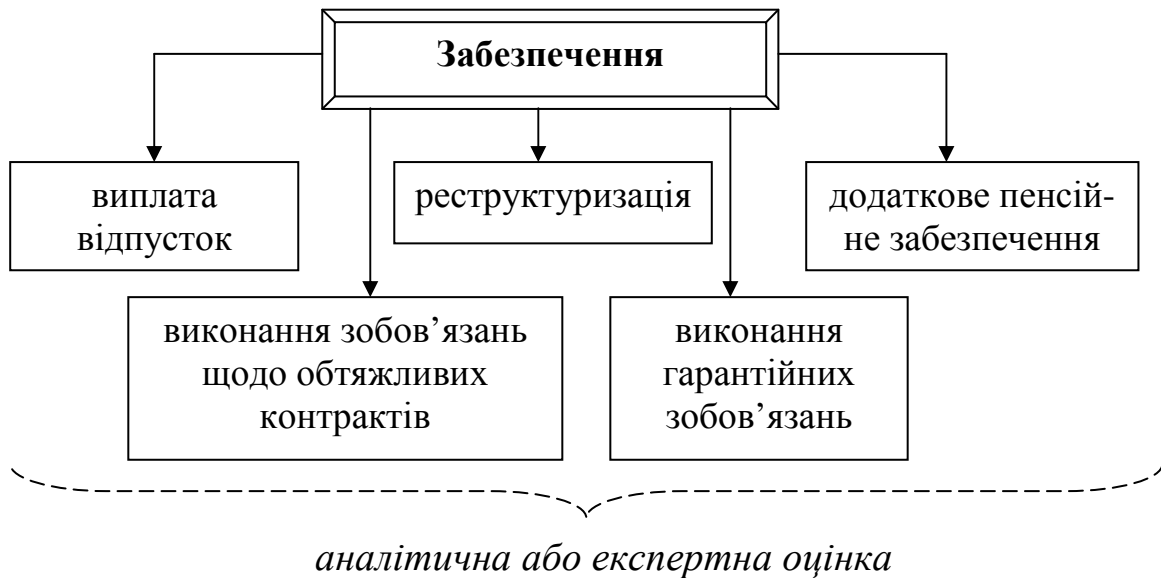


Рис. 11.17 – Забезпечення підприємства

Формування забезпечень у бухгалтерському обліку може здійснюватись лише на основі:

1. законодавчих і нормативних документів, які регламентують порядок, обсяги та перелік можливих до формування резервів;
2. внутрішніх розпорядчих документів (Положення про облікову політику, інші організаційно-розпорядчі документи).

Облік таких забезпечень ведеться на пасивному рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів».

Облік нарахування та використання резерву на оплату відпусток працівникам ведеться на субрахунку 471 «Забезпечення виплат відпусток».

Облік коштів для реалізації програми пенсійног забезпечення ведеться на субрахунку 472 «Додаткове пенсійне забезпечення».

Облік руху та залишків коштів, зарезервованих для забезпечення майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів проданої продукції, предметів прокату тощо, ведеться на субрахунку 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань» (за кредитом – нарахування резерву, а за дебетом – використання на гарантійне обслуговування).

Слід зазначити, що створення забезпечень для підприємства не є обов'язковим відповідно до законодавства, тобто підприємство може не здійснювати їх нарахування. Єдиною обов'язковою умовою є постійна (протягом року) політика нарахування забезпечень та її розкриття, якщо вона застосовується підприємством.

Непередбачене зобов'язання – це зобов'язання, які можуть виникнути внаслідок минулих подій та існування яких може бути підтверджено майбутніми подіями, або ж зобов'язання, які не можна достовірно визначити.

Прикладом виникнення таких зобов'язань може бути ситуація, коли підприємству пред'явлено судовий позов, але результат розгляду справи, а саме наслідки для підприємства є невідомим на час складання звітності. Крім того до таких зобов'язань можна віднести витрати на проведення гарантійних ремонтів проданої продукції і т.д.

Непередбачені зобов'язання відображаються в обліку на забалансовому рахунку 042 "Непередбачені зобов'язання" за обліковою ціною.

Документування операцій з обліку забезпечень, зобов'язань при їх формуванні та збільшенні, а також при використанні наведено на рис. 11.18.

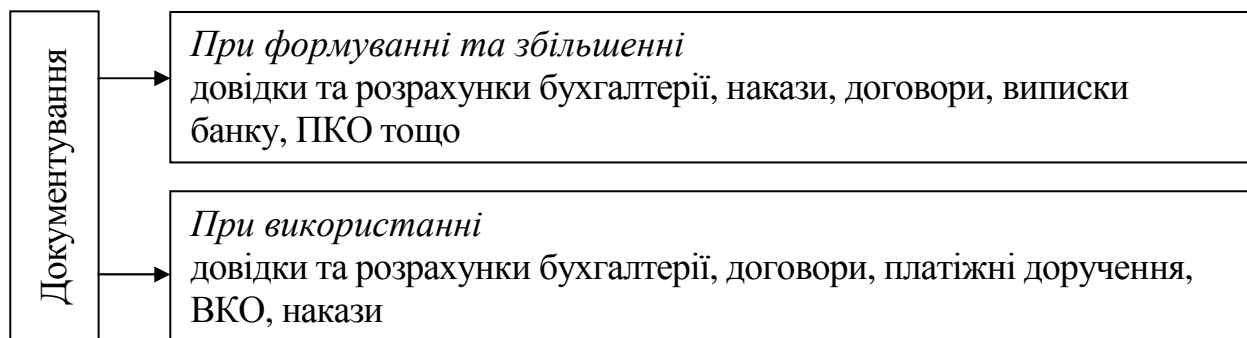


Рис. 11.18 – Документальне оформлення операцій з обліку зобов'язань та забезпечень

Доходи майбутніх періодів – це доходи, які отримані у звітному періоді, але підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах

Саме в поточному періоді такі доходи визнаються як особливий вид зобов'язань.

До них відносяться: доходи у вигляді одержаних авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи; передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання; виручка за вантажні перевезення; виручка від продажу квитків транспортних і театральних-видовищних підприємств; абонентна плата за користування засобами зв'язку (рис. 11.19).

У бухгалтерському обліку доходи майбутніх періодів відображаються на однойменному рахунку 69. Підставою для відображення операцій на цьому рахунку є такі первинні документи як виписка банку, довідка бухгалтерії, ПКО.

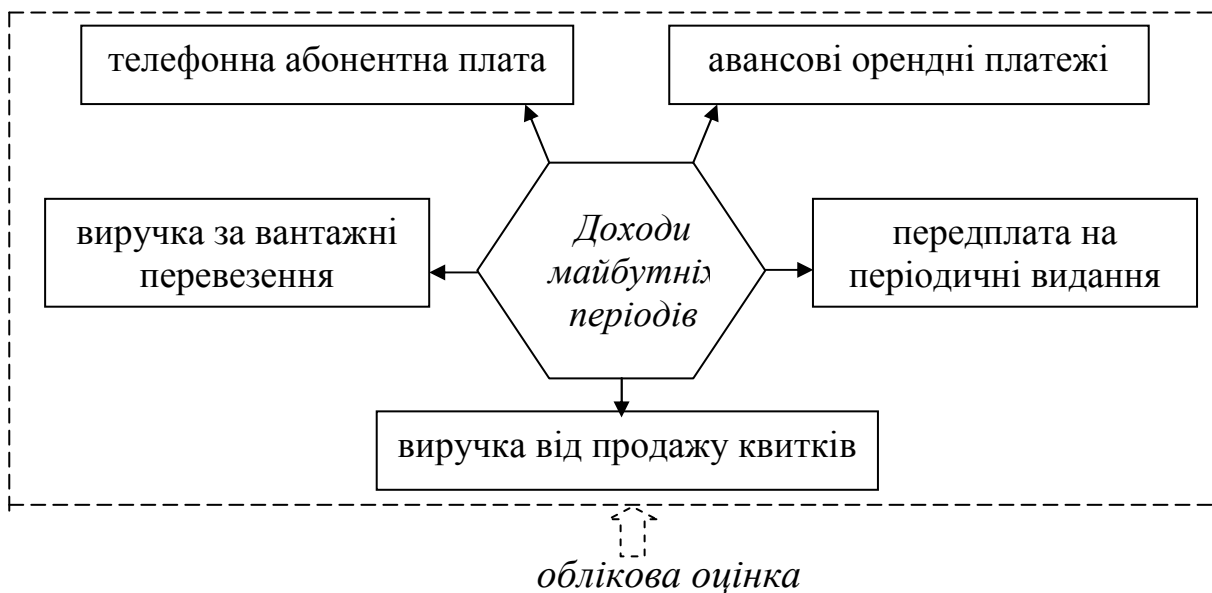


Рис. 11.20 – Доходи майбутніх періодів

Лекція 2

2. Довгострокові зобов'язання підприємства на рахунках бухгалтерського обліку.

Планом рахунків для відображення довгострокових зобов'язань передбачено п'ятий розділ з однойменною назвою «Довгострокові зобов'язання, рахунки якого призначені для обліку заборгованості підприємства банкам за отриманими від них кредитами і не є поточною; заборгованості перед бюджетом; заборгованості за виданими довгостроковими векселями й розповсюдженими облігаціями (таблиця 11.3

Таблиця 11.3

Рахунки обліку довгострокових зобов'язань підприємства

Групування довгострокових зобов'язань відповідно до ПСБО 11	Рахунок або субрахунок Плану рахунків
Кредити банку	501 "Довгострокові кредити банків у національній валюті"
	502 "Довгострокові кредити банків в іноземній валюті"
	503 "Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті"
	504 "Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті"

Інші фінансові зобов'язання	51 "Довгострокові векселі видані"
	52 "Довгострокові зобов'язання за облигаціями"
Відстрочені податкові зобов'язання	54 "Відстрочені податкові зобов'язання"
	55 "Інші довгострокові зобов'язання"
Інші зобов'язання	505 "Ін. довгострокові позики в національній валюті"
	506 "Інші довгострокові позики в іноземній валюті"
	53 "Довгострокові зобов'язання з оренди"
	55 "Інші довгострокові зобов'язання"

При вивченні обліку розрахунків за довгостроковими позиками доцільно з'ясувати суть банківського кредиту та умови його надання.

Банківський кредит – будь-які зобов'язання банку надати певну суму грошей, набути право вимоги боргу, гарантія, продовження строку погашення боргу, яке надано в обмін на зобов'язання боржника щодо повернення заборгованості або на зобов'язання щодо сплати процентів та інших зборів з такої суми

Слід зазначити, що кредитні відносини здійснюються на підставі кредитного договору, що укладається між кредитором і позичальником у письмовій формі, в якому зазначається мета кредиту, сума і строк кредиту, мови і порядок його видачі та погашення, види забезпечення зобов'язань позичальника, відсоткові ставки, порядок плати за кредит, обов'язки, права і відповідальність сторін щодо видачі та погашення кредиту.

Кредити класифікують за різними ознаками (рис. 11.21)

Товарний – надається в основному продавцями, покупцям, або безпосередньо у вигляді постачання товару, або призначений для оплати товару, який надається фірмою продавцем.

Грошовий – надається в основному банками у грошовій формі.

Комерційний – товарна форма кредиту, що характеризує кредитну угоду між двома суб'єктами підприємницької діяльності.

Лізинговий – відносини між юридичними особами, що виникають у випадку передачі майна в лізинг.

Банківський – надається банками суб'єктам кредитування всіх форм власності на умовах тимчасового користування, обумовлених кредитним договором.

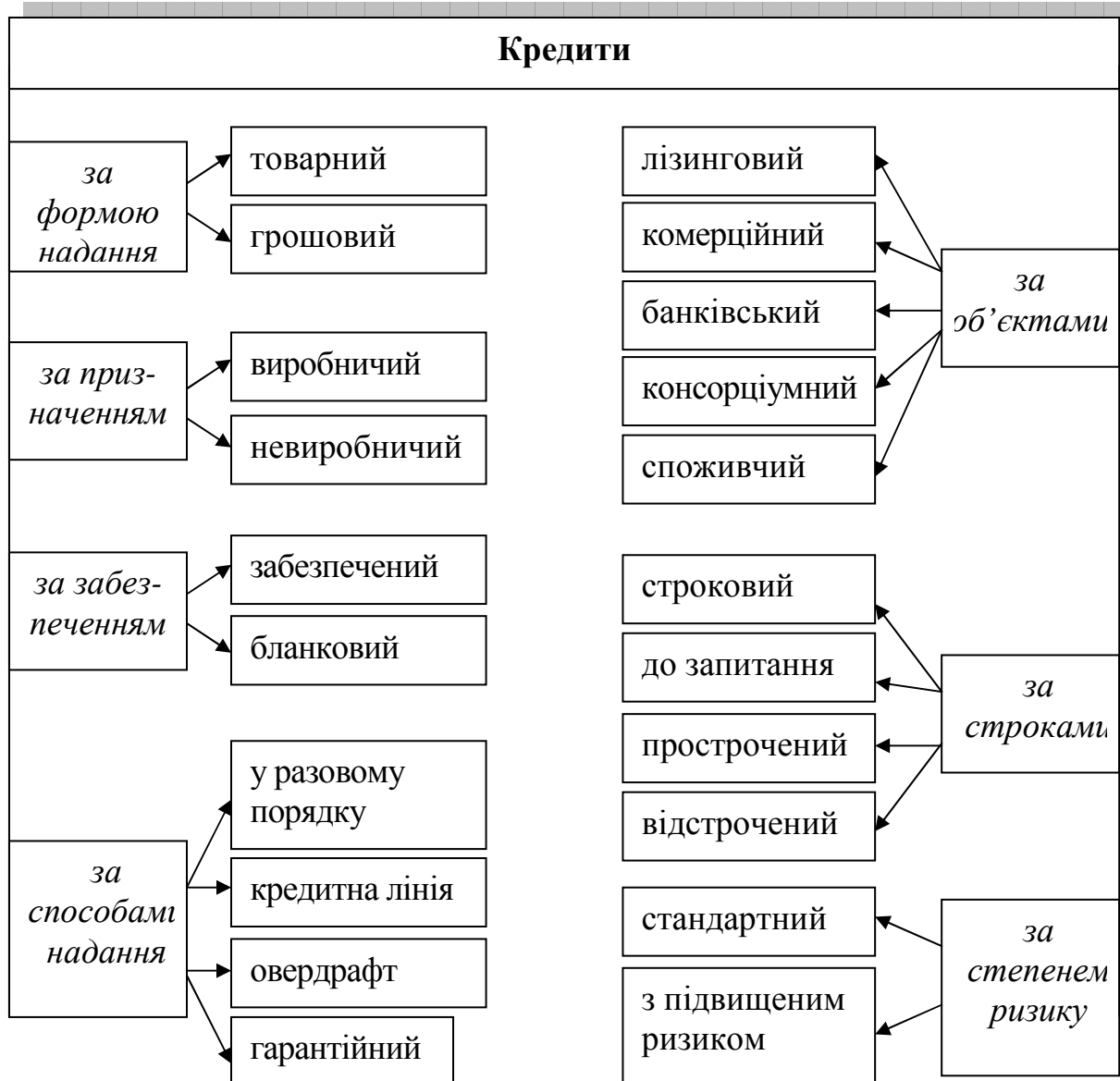


Рис. 11.21 Класифікація кредитів

Консорціумний – надається позичальнику банківським консорціумом, тільки в національній грошовій одиниці фізичним особам-резидентам України на придбання споживчих товарів тривалого користування та послуг і який повертається в розстрочку, якщо інше не передбачено умовами кредитного договору.

Споживчий – кредит, який надається тільки в національній грошовій одиниці фізичним особам-резидентам України на придбання споживчих товарів тривалого користування та послуг і який повертається в розстрочку, якщо інше не передбачено умовами кредитного договору.

Невиробничий – за рахунок кредиту придбаються продовольчі, промислові, споживчі та інші товари.

Виробничий – в разі придбання машин, обладнання тощо, які при їх експлуатації покупцями забезпечують отримання прибутку, за рахунок якого здійснюється погашення отриманого кредиту.

Забезпечений – надається під будь-які цінності (товари, векселі, цінні папери тощо).

Бланковий – видається під зобов'язання боржника погасити кредит в строк, зазвичай оформлюється соло-векселем з одним підписом позичальника.

Строковий – кредит, який надається на визначений у договорі строк:

короткостроковий – до 1 року;

середньостроковий – від 1 до 5 років;

довгостроковий – понад 5 років.

До запитання – кредит, який видається на невизначений термін і повинен бути повернутий на вимогу кредитору у визначений час.

Прострочений – кредит, за яким закінчився строк повернення, встановлений в кредитному договорі.

Відстрочений (продлонгований) – кредит, строк повернення за яким перенесено на прохання позичальника на пізнішу дату. Відстрочка погашення кредиту оформлюється додатковою угодою до основного кредитного договору.

Стандартний – кредит, термін погашення за яким не настав; за яким вчасно і в повному обсязі сплачено основний борг.

З підвищеним ризиком – включає нестандартний кредит, тобто сумнівний, небезпечний кредит та безнадійні борги.

Кредитна лінія – угода банку-кредитора надати кредит в майбутньому в розмірах, що не перевищують встановлені раніше обумовлені розміри, на визначений строк без додаткових спеціальних переговорів.

Овердрафт – кредит, що надається на поточний рахунок позичальника за стійким фінансовим станом на певний період часу для фінансування господарської діяльності підприємства.

Разовий – надається раз, у визначений строк у повному розмірі.

Гарантійний – кредит у визначеному розмірі із заздальгідь обумовленою датою надання.

Для одержання кредиту підприємство повинне надати банківській установі наступні документи, які наведено на рис. 11.22.

Забороняється брати підприємству (надавати банківській установі) кредити на:

- формування та збільшення статутного капіталу підприємства;
- покриття збитків господарської діяльності.

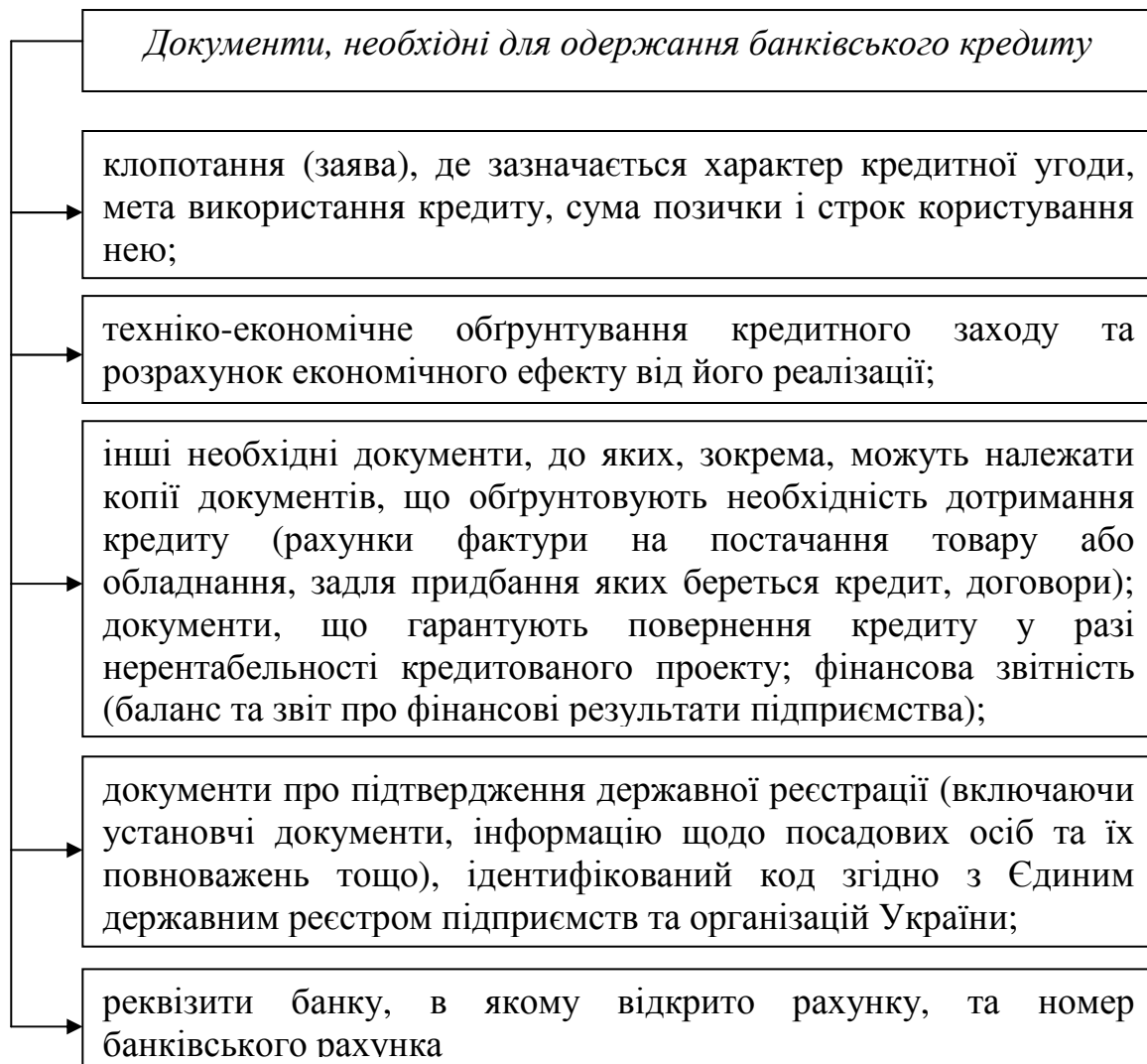


Рис. 11.22 Перелік документів необхідних для одержання банківського кредиту

Для обліку розрахунків за довгостроковими кредитами банків призначено рахунок 50 «Довгострокові позики». За кредитом цього рахунка відображаються суми одержаних довгострокових позик, а також переведення короткострокових відстрочених позик до складу довгострокових. За дебетом рахунка 50 «Довгострокові позики» відображаються операції з погашення довгострокових позик і процентів за ними (рис. 11.23)

Аналітичний облік довгострокових позик організується відповідно: за позикодавцями у розрізі кожної позики окремо та строками погашення позик.

Облік інших довгострокових зобов'язань, пов'язаних з розрахунками з орендодавцями за необоротні активи, передані на умовах довгострокової оренди ведеться на рахунку 53 «Довгострокові зобов'язання оренди».

Рахунок 50 «Довгострокові позики»	
<u>Дебет</u> Погашення заборгованості за позиками та переведення до складу поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями	<u>Кредит</u> Суми одержаних довгострокових позик, переведення короткострокових позик до складу довгострокових

Субрахунки:
501 «Довгострокові кредити банків у національній валюті»
502 «Довгострокові кредити банків у іноземній валюті»
503 «Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті»
504 «Відстрочені довгострокові кредити банків у іноземній валюті»
505 «Ін. довгострокові позики в національній валюті»;
506 «Інші довгострокові позики в іноземній валюті»

Рис. 11.23 Структура рахунка 50 «Довгострокові позики»

Відстрочена, відповідно до чинного законодавства, заборгованість з податків та зборів (обов'язкових платежів), фінансова допомога на зворотній основі обліковується на рахунку 55 «Інші довгострокові зобов'язання».

3. Поточні зобов'язання підприємства на рахунках бухгалтерського обліку.

Для обліку поточних зобов'язань підприємства Планом рахунків передбачено 6 клас рахунків «Поточні зобов'язання» на яких ведеться облік короткострокових позик, довгострокових зобов'язань, що стали поточною заборгованістю із строком погашення на дату балансу не більше 12 місяців, короткострокових векселів виданих, розрахунків з постачальниками та підрядниками, розрахунків з податків і платежів, розрахунків за страхуванням, з оплати праці, з учасниками, а також ін розрахунків, доходів майбутніх періодів (таблиця 11.4).

Таблиця 11.4

Рахунки обліку поточних зобов'язань підприємства

Групування короткострокових зобов'язань підприємства	Рахунки та субрахунки відповідно до Плану рахунків
1	2
Короткострокові позики	601 "Короткострокові кредити банків у національній валюті"
	602 " Короткострокові кредити банків в іноземній валюті"
	603 "Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті"

Продовження таблиці 11.4

	604 "Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті"
	605 "Прострочені позики в націонал валюті"
	606 " Прострочені позики в іноземній валюті"
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	611 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті"
	612 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті"
Короткострокові векселі видані	621 "Короткострокові векселі видані в національній валюті "
	622 "Короткострокові векселі видані в іноземній валюті"
Розрахунки з постачальниками та підрядниками	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"
	632"Розрахунки з іноземними постачальниками"
	633 "Розрахунки з учасниками ПФГ"
Розрахунки за податками і платежами	641 «Розрахунки за податками»
	642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»
	643 «Податкові зобов'язання»
	644 «Податковий кредит»
Розрахунки за страхуванням	65 «Розрахунки за страхуванням»
Розрахунки за виплатами працівникам»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
	662 «Розрахунки з депонентами»
	663 «Розрахунки за іншими виплатами»
Розрахунки з учасниками	671«Розрахунки за нарахованими дивідендами»
	672 «Розрахунки за іншими виплатами»
Розрахунки за іншими операціями	680 «Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, для продажу»
	681 «Розрахунки за авансами одержаними»
	682 «Внутрішні розрахунки»
	683 «Внутрішньогосподарські розрахунки»
	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»
	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Доходи майбутніх періодів	69«Доходи майбутніх періодів»

Серед зазначених, найбільш розповсюдженим поточним зобов'язанням будь-якого підприємства є взаєморозрахунки з постачальниками з приводу отримання від них ТМЦ, а також підрядниками, які виконують для них роботи, в т. ч. і капітальні вкладення, надають послуги, пов'язані з виробничою і невиробничою діяльністю підприємств.

Постачальники – це юридичні або фізичні особи, які здійснюють постачання товарно-матеріальних цінностей (сировини, матеріалів, палива, запасних частин, МШП), що надають послуги (подачу електроенергії, газу, води, пари тощо), виконують роботи (поточний і капітальний ремонт основних засобів тощо).

Підрядники – спеціалізовані підприємства або фізичні особи, які виконують будівельно-монтажні роботи при спорудженні об'єктів на підставі договорів підряду на капітальне будівництво.

За отримані товарно-матеріальні цінності, роботи і послуги господарські товариства здійснюють оплату постачальникам у грошовій формі (готівкою чи перерахуванням коштів через банк) або за бартером, тобто відпускають взамін власну продукцію, товари, надають послуги чи виконують для них інші роботи. Взаємовідносини з постачальниками і підрядниками господарського товариства здійснюють на підставі укладених між ними договорів постачання чи підряду.

Крім цього, обов'язковою умовою є виписування доручень типової форми при одержанні товарно-матеріальних цінностей від постачальників або видачі продукції представникам підприємства-постачальника, якщо оплату за них здійснюють шляхом бартерного обміну.

Якщо постачальник вимагає попередню оплату за товарно-матеріальні цінності, що він має продати господарському товариству, він виписує рахунок-фактуру, згідно з чим йому будуть перераховані кошти через банк. Товарно-транспортну накладну в цьому випадку також виписують на основі доручення господарського товариства. Крім цього, постачальники виписують податкові накладні за першою подією, що відбулася: надходженням коштів як попередньої оплати чи попереднім відвантаженням товарно-матеріальних цінностей.

Виконані підрядниками роботи і послуги оформляють актами встановленої форми.

Для оплати за отримані товарно-матеріальні цінності від постачальників безготівковим способом застосовують різні документи.

Найпоширенішою формою є платіжні доручення, за котрими здійснюють як попередню, так і наступну оплату матеріалів, робіт і послуг.

В окремих випадках при взаємному довір'ї між господарським товариством і постачальником попередню оплату можуть не застосовувати. В цьому випадку розрахунки здійснюють за допомогою платіжних вимог-доручень.

Для забезпечення своєчасності оплати за одержані товарно-матеріальні цінності, особливо при розрахунках з іншими містами, якщо постачальника і господарське товариство обслуговують різні відділення банків, що до того ж перебувають на значній віддалі один від одного, доцільно оплату здійснювати розрахунковими чеками. В окремих випадках при віддаленості постачальника чи підрядника доцільно застосувати розрахунки акредитивами. Практикують також розрахунки готівкою при відсутності податкової заборгованості на підприємстві.

Документальне оформлення операцій за розрахунками з постачальниками та підрядниками наведено на рис. 11.24.

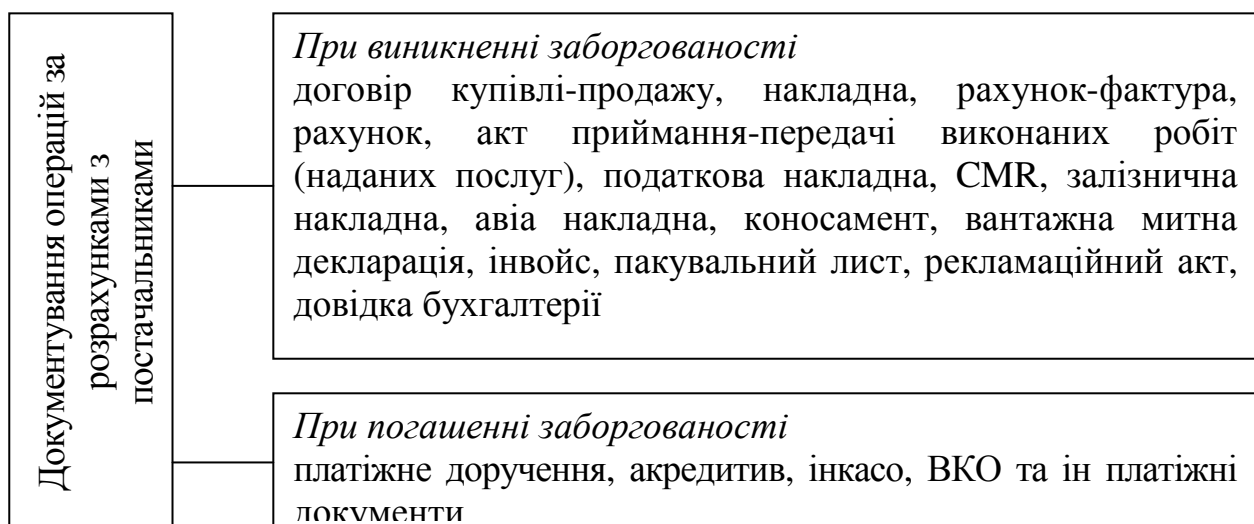


Рис. 11.24– Документування операцій за розрахунками з постачальниками

Розрахунки з постачальниками є кредиторською заборгованістю за товари, роботи, послуги за умов наступної оплати або іншого погашення зобов'язань. У випадку здійснення передплати в бухгалтерському обліку виникає дебіторська заборгованість за авансами виданими.

Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками ведеться на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками». За кредитом рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» відображають заборгованість за одержані від постачальників і

підрядників товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи, послуги, за дебетом – її погашення, списання тощо (рис. 11.25).

Аналітичний облік здійснюють окремо за кожним постачальником і підрядником щодо кожного документа (рахунку) на сплату.



Рис.11.25 – Структура рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

Розрахунки з вітчизняними постачальниками та підрядниками проводяться, як правило, після відвантаження товарно-матеріальних цінностей, виконання робіт, надання послуг або одночасно з ними, на підставі документів постачальника: накладних, рахунків-фактур, рахунків, актів приймання-передачі виконаних робіт (наданих послуг), податкових накладних, товарно-транспортних накладних.

Крім того, особливу увагу слід приділити обліку поточної заборгованості за розрахунками (за одержаними авансами, з бюджетом, з позабюджетних платежів, зі страхування, з оплати праці, з учасниками, із внутрішніх розрахунків), серед яких розрахунки з бюджетом за податками та зборами є обов'язковим платежем будь-якого суб'єкта господарювання.

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

Обов'язкові платежі - це система встановлених законодавством внесків та відрахувань юридичних і фізичних осіб, що формують доходи до державного бюджету.

Порядок нарахування та сплати загальнодержавних податків регулюється відповідним податковим законодавством України, а місцевих податків і зборів – рішенням органів місцевого самоврядування.

Для пізнання природи податку необхідно чітко визначити основні елементи, які зумовлюють внутрішній зміст даного податку (табл. 11.5)

Таблиця 11.5

Характеристика сутності податків через їх елементи

№ з/п	Елемент природи податків	Характеристика
1.	Суб'єкт податку	фізична або юридична особа, на яку покладені обов'язки справляння податку
2.	Об'єкт податку	явище, предмет чи процес, внаслідок наявності яких сплачується податок (часто назва податку витікає з назви об'єкта)
3.	Джерело сплати	фонд, явище чи предмет, з якого сплачується податок: - доходи платника податку, отримані в різних формах (заробітна плата, прибуток, рента, проценти); - частина майна, коли для покриття податку не вистачає доходу; - позика як джерело сплати. По деяких податках (податок на прибуток підприємства) об'єкт і джерело співпадають
4.	База оподаткування	законодавча закріплена частина доходів чи майна платника податків (за вирахуванням пільг), яка враховується при розрахунку суми податку
5.	Масштаб вимірювання (одиниця обкладання)	Одиниця, яка береться в основу виміру об'єкта оподаткування (грошова одиниця для вимірювання податку на доходи фізичних осіб, одиниця площі – для земельного податку, кількість витрачених паливно-мастильних матеріалів для збору забруднення навколишнього середовища тощо)
6.	Ставки податку	законодавчо встановлений розмір податку, виходячи з об'єкту оподаткування або масштабу вимірювання
7.	Податкові пільги	встановлені законом умови та можливості пониження податкового навантаження та послаблення податкового тиску

Для узагальнення інформації про розрахунки з бюджетом призначений рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами». За кредитом якого відображають суму нарахованих платежів у бюджет, а за дебетом – сплату та списання податків, або суми їх відшкодування з бюджету (рис. 11.26).

Синтетичний облік розрахунків за податками й платежами здійснюється при журнально-ордерній формі обліку у журналі-ордері №3, а при спрощеній формі обліку – відомості В-5.

Аналітичний облік розрахунків за податками та платежами ведеться за їх видами (рис. 11.27).

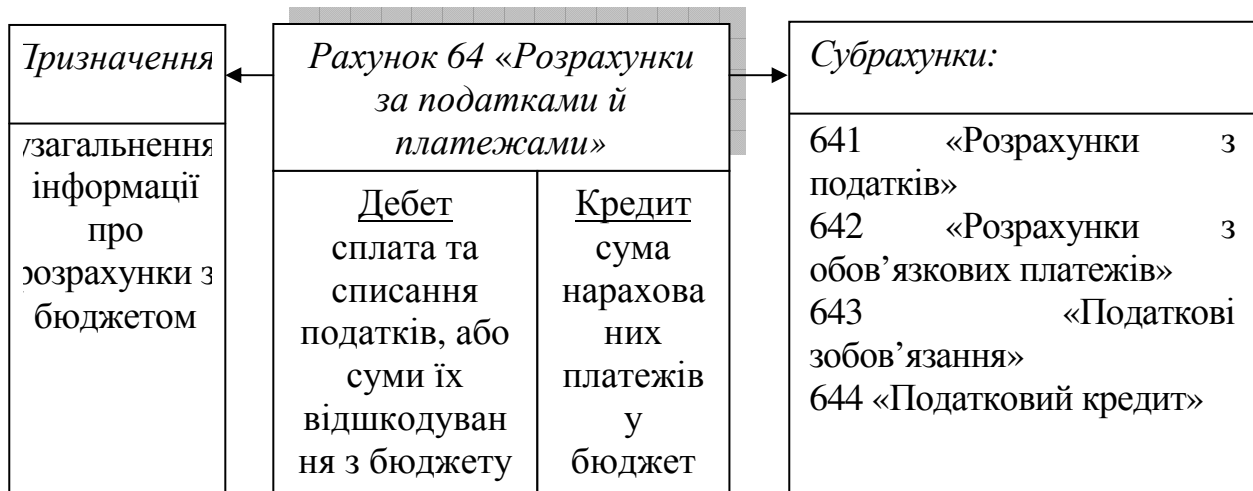


Рис. 11.26 - Структура рахунка 64 «Розрахунки за податками й платежами»

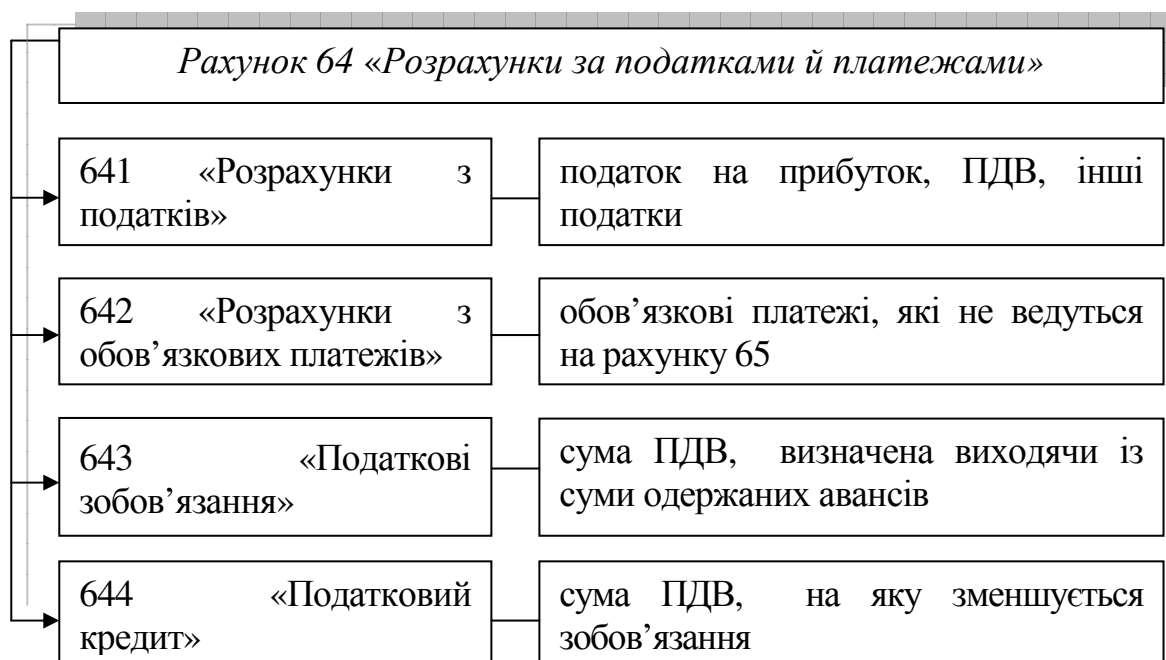


Рис.11.27 - Порядок аналітичного обліку розрахунків з бюджетом

Бухгалтерські документи, на підставі яких проводиться нарахування податків до бюджету, виступають:

- з податку на додану вартість (ПДВ) – «Податкова накладна»;
- з прибуткового податку – «Розрахунково-платіжна відомість»;
- комунального податку та податку з власників транспортних засобів – «Розрахунок бухгалтерії».

Сплата податків і платежів до бюджету здійснюється із розрахункового рахунку за допомогою платіжного доручення.

Розглянемо більш детально податок на додану вартість (ПДВ).

Податок на додану вартість – це непрямий податок, який створюється на всіх етапах виробництва та обігу у вигляді надбавки в ціну товару, робіт, послуг.

Основним нормативним актом з податку на додану вартість є Податковий Кодекс України, розділ IV «Податок на додану вартість» (зі змінами та доповненнями).

Відповідно до Податкового Кодексу України платниками податку є:

- 1) будь-яка особа, яка:
 - здійснює або планує здійснювати господарську діяльність та реєструється за своїм добровільним бажанням як платник цього податку;
 - підлягає обов'язковій реєстрації як платник цього податку;
 - імпортує товари (супутні послуги) в обсягах, що підлягають оподаткуванню цим податком;
- 2) будь-яка особа, яка за своїм добровільним рішенням зареєструвалась платником податку.

Податок на додану вартість в Україні розраховується за двома ставками:

- 1) базова ставка – 20% бази оподаткування. Податок додається до ціни товарів (робіт, послуг).
- 2) нульова ставка – при експорті товарів (робіт, послуг).

Об'єктом оподаткування є операції платників податку щодо:

- 1) поставки товарів та послуг, місце надання яких знаходиться на митній території України в тому числі операції щодо передачі права власності на об'єкт застави кредитором для погашення заборгованості, а також по передачі об'єкта фінансового лізингу в користування орендарю;
- 2) ввозу товарів (супутніх послуг) в митному режимі імпорту та реімпорту;
- 3) вивозу товарів (супутніх послуг) в митному режимі експорту та реекспорту.

Базою оподаткування щодо доставки товарів (послуг) визначається виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, визначеної за вільними цінами, але не нижче звичайних цін з врахуванням акцизного збору, ввізного мита, інших загальнодержавних податків і зборів (обов'язкових платежів), за виключенням ПДВ який включається до ціни товару.

Датою виникнення податкових зобов'язань по поставці товарів (робіт, послуг) вважається дата, яка приходить на податковий період протягом якого відбувається будь-яка подія, що сталася раніше:

- дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку як оплата товарів (робіт, послуг), які підлягають поставці, а у випадку поставки товарів (робіт, послуг) за готівку-дата їх оприбуткування в касі платника податку.

- дата відвантаження товарів для робіт (послуг) – дата оформлення документа, який підтверджує факт виконання робіт (послуг) платником податків.

При імпорті робіт (послуг) датою виникнення податкових зобов'язань є дата списання коштів з поточного рахунку платника податку в оплату (робіт, послуг), або дата оформлення документа, який підтверджує факт виконання робіт (послуг).

Податковий кредит - сума податку на яку платник податку має право зменшити своє податкове зобов'язання.

Податковий кредит звітного періоду складається із сум податку, нарахованого (сплаченого) платником податку протягом такого звітного періоду у зв'язку з:

- 1) придбанням або виготовленням товарів (в тому числі при їх імпорті) та послуг з метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях в межах господарської діяльності платника податку.

- 2) придбанням (будівництвом) основних фондів, в тому числі при їх імпорті з метою подальшого їх використання у виробництві і (або) поставці товарів (послуг) для оподатковуваних операцій в межах господарської діяльності платника податку.

Платником податку на додану вартість є юридична або фізична особа за умови, що у нього обсяг операцій, що підлягають оподаткуванню за календарний рік перевищує 300 тис. грн.

Реєстрація осіб як платників податку на додану вартість відбувається в державній податковій адміністрації за їх місцезнаходженням з метою отримання свідоцтва про реєстрацію та індивідуального податкового номеру. Зареєстрована як платник ПДВ особа отримує право на нарахування податку и складання податкової накладної під час продажу товарів (робіт, послуг).

За операціями з продажу товарів (робіт, послуг) звільнених від оподаткування або які не є об'єктом оподаткування відповідно ст. 3 і 5 Закону, суми податку відносяться до складу витрат та на збільшення вартості основних засобів та нематеріальних активів й в податковий кредит не включаються. Забороняється включення в податковий кредит сум, які не підтверджені податковими накладними або митними деклараціями.

Податкові зобов'язання та податковий кредит	
<i>Юридична особа</i>	<i>Фізична особа</i>
по першій події	касовий метод

Як зазначалося для відображення податкових розрахунків по податку на додану вартість передбачено ведення двох субрахунків 643 «Податкові зобов'язання» та 644 «Податковий кредит».

Питання для самоконтролю:

1. Що розуміють під власним капіталом підприємства ?
2. Перелічити складові власного капіталу.
3. Які функції власного капіталу?
4. На яких рахунках ведеться облік власного капіталу ?
5. Дайте визначення неоплаченому капіталу.
6. Розкрийте порядок синтетичного і аналітичного обліку неоплаченого капіталу.
7. Яким чином відображається сальдо неоплаченого капіталу у фінансовій звітності ?
8. Дайте визначення статутному капіталу.
9. Розкажіть про порядок формування статутного капіталу в підприємствах різних форм власності.
10. За рахунок чого здійснюється збільшення статутного капіталу?
11. За рахунок чого здійснюється зменшення статутного капіталу?
12. Дайте характеристику додатково вкладеного капіталу.
13. Які напрямки використання прибутку підприємства протягом звітного року?
14. Дайте визначення резервного капіталу.
15. Які категорії підприємств зобов'язанні створювати резервний капітал і в яких розмірах ?
16. Назвіть джерела утворення резервного капіталу і напрями його використання.
17. Дайте визначення вилученому капіталу.

18. Як відображається сальдо вилученого капіталу у фінансовій звітності?

19. Дайте визначення нерозподіленого прибутку.

20. Який порядок покриття непокритих збитків звітного року?

21. Дайте визначення зобов'язання.

22. Дайте визначення складовим зобов'язань підприємства.

23. Перелічити поточні зобов'язання підприємства.

24. Перелічити критерії визнання поточних зобов'язань підприємства.

25. Як оцінюються в балансі поточні зобов'язання ?

26. Які зобов'язання є довгостроковими ?

27. Як оцінюються в балансі довгострокові зобов'язання ?

28. Як відображаються в бухгалтерському обліку непередбачені зобов'язання?

29. Що таке забезпечення і на які цілі воно створюється?

30. У яких випадках у підприємства виникає поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями?

31. Як здійснюється аналітичний облік поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями?

32. За якою вартістю відображаються довгострокові зобов'язання підприємства у Балансі?

33. Як відображається на рахунках бухгалтерського обліку отримання і використання короткострокових кредитів банку?



Рекомендована література: 6, 10, 13, 22, 25, 34, 44, 48, 53.

ТЕМА 12: ОБЛІК ПРАЦІ, ЇЇ ОПЛАТИ ТА СОЦІАЛЬНОГО СТРАХУВАННЯ ПЕРСОНАЛУ (4 год.)

Лекція 1

Цільова спрямованість: розглянути форми та системи оплати праці, складові фонду оплати праці, організацію та методику обліку розрахунків по заробітній платі; дослідити облік розрахунків з органами соціального страхування.

Питання для розгляду

1. Поняття та структура заробітної плати.
2. Документальне оформлення, техніка розрахунку виплат працівникам підприємства. Розрахунки по заробітній платі на рахунках обліку.
3. Розрахунки з органами соціального страхування.

1. Поняття та структура заробітної плати.

Основним джерелом доходів найманих працівників є заробітна плата.

Заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, в грошовому вираженні, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівнику за виконану ним роботу

Згідно чинного законодавства про оплату праці система оплати праці повинна прийматися на підприємстві в складі колективного договору між власником (або адміністрацією) і профспілкою (або самим колективом) підприємства.

Згідно чинного законодавства оплата праці може здійснюватись за відпрацьований та невідпрацьований час. В першому випадку вона включає оплату за тарифними ставками і посадовими окладами, відрядними розцінками, доплати, надбавки тощо. В другому – це оплата основної та додаткової відпустки, пільгових годин, вихідної допомоги тощо.

Структура витрат на оплату праці регламентована Законом України «Про оплату праці» від 24.03.1995р. № 108/95-ВР та Інструкцією по статистиці заробітної плати, затвердженій наказом Мінстату України № 323 від 11.12.95р.

До фонду оплати праці включаються:

- основна заробітна плата;
- додаткова заробітна плата;
- інші заохочувальні та компенсаційні виплати (рис. 12.1.).



Рис. 12.1 – Види заробітної плати

Основна заробітна плата – це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норм часу, виробітку, обслуговування, посадових обов'язків). Встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) й відрядних розцінок для робітників і посадових окладів для службовців.

До фонду основної заробітної плати включається:

- заробітна плата, нарахована за виконану роботу згідно з встановленими нормами праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки) за відрядними розцінками, тарифними ставками, посадовими окладами, незалежно від форм і систем оплати праці, прийнятих на підприємстві;

- суми відсоткових або компенсаційних нарахувань залежно від обсягу доходу (прибутку), отриманих від реалізації продукції (робіт, послуг), якщо вони являються основною заробітною платою;

- суми авторського гонорару працівникам мистецтва, редакцій газет і журналів, радіо, телебачення та інших підприємств і (або) оплата їх праці, що здійснюється за ставками (розцінкам) авторської винагороди, нарахованої до фонду підприємства.

Додаткова заробітна плата – це винагорода за роботу понад встановлені норми, за трудові успіхи та винахідництво й за особлив умови праці. Додаткова заробітна плата включає в себе доплати, надбавки, гарантійні й компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством, а також премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

Інші заохочувальні та компенсаційні виплати – виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні й інші грошові й матеріальні

виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми.

Такі виплати включають в себе:

- оплату простою не за провиною робітника;
- суми, що сплачуються працівникам, які знаходяться у відпустці за ініціативою адміністрації з частковим збереженням заробітної плати;
- надбавки і доплати, не передбачені законодавством, та сплачувані понад розміри, які встановлені чинним законодавством;
- винагороди за підсумками роботи за рік, за відкриття, винаходи та раціоналізаторські пропозиції, (відсоткові надбавки) за вислугу років, стаж, не передбачувані законодавством;
- матеріальна допомога (оздоровчі, екологічні та інші сплати) та одноразові заохочення окремих робітників за виконання особливо важливих виробничих завдань, заохочувань до ювілейних, пам'ятних дат (в грошовій, натуральній формі);
- суми наданих підприємством трудових і соціальних пільг робітникам;
- суми допомоги, вартість дарунків (призів), що надаються один раз на календарний рік у межах прожиткового мінімуму, встановленого на одну працездатну людину, за рахунок юридичних, фізичних осіб і громадських організацій та ін.

Проте існують певні виплати за заробітною платою, що не включаються до фонду оплати праці (рис. 12.2).

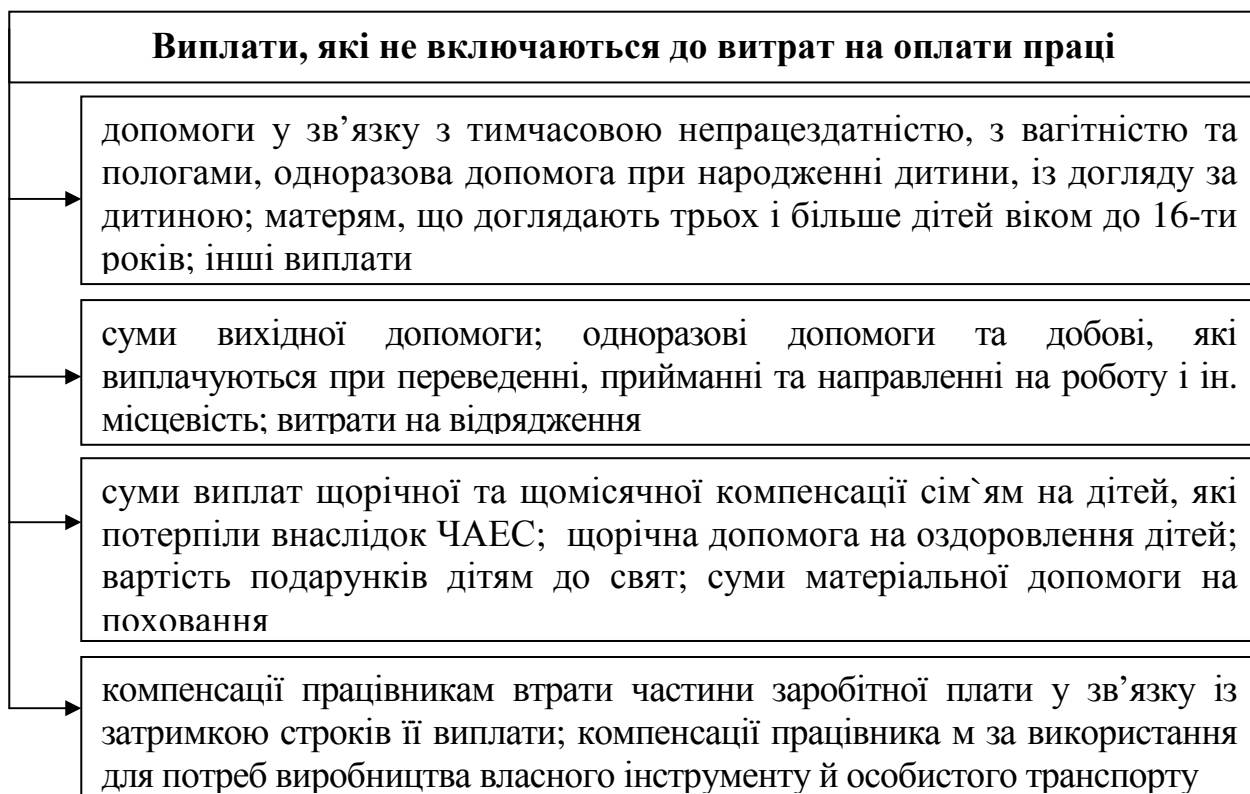


Рис. 12.2 – Виплати, які не включаються до фонду оплати праці

На підприємствах застосовуються дві форми оплати праці: погодинна та відрядна. Крім того, існують різновиди цих форм, які називаються системами оплати праці : проста погодинна, погодинно-преміальна, пряма відрядна, відрядно-преміальна, відрядно-прогресивна, акордна, відрядно-бригадна, непрямa відрядна (рис. 12.3).

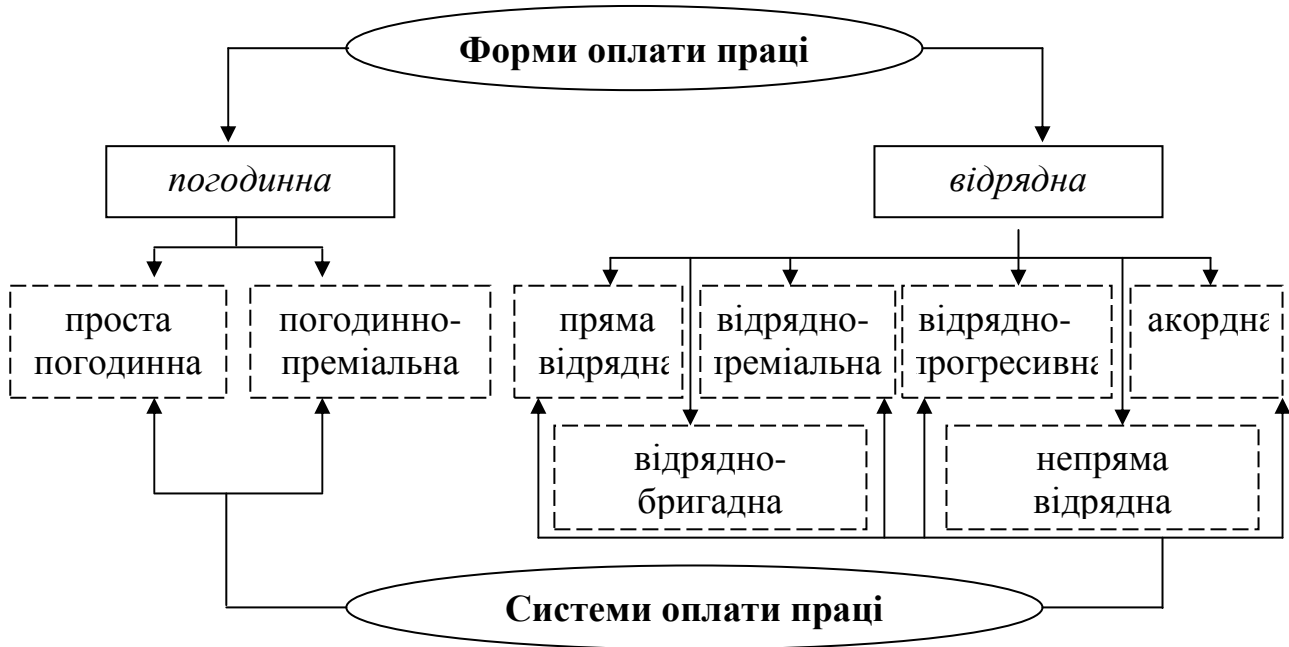


Рис. 12.3 – Форми та системи заробітної плати

Погодинна форма оплати праці – це оплата праці, яка залежить від кількості відпрацьованих годин і тарифної ставки (окладу) за одну годину.

Погодинно-преміальна система оплати праці – це різновид погодинної оплати праці, при якій понад заробітної плати, належної за фактично відпрацьований час, сплачується преміальна винагорода за досягнення високих кількісних і якісних показників.

Пряма відрядна система – це система, при застосуванні якої заробіток нараховується тільки за виконану роботу (виготовлену продукцію).

Відрядно-преміальна система – це різновид відрядної форми оплати праці, при якій понад заробітної плати, належної за виконану роботу, виплачується премія.

Відрядно-прогресивна система оплати праці - це різновид відрядної форми оплати праці, при якій робота, виконана в межах встановлених норм, виплачується за звичайними відрядними розцінками, а частина роботи, виконаної понад норму, - за прогресивно-зростаючими розцінками та залежно від відсотку перевиконання норми.

Акordна система оплати праці – це різновид відрядної системи, при якій норма та розцінка для виконавця або групи виконавців встановлюється не за кожною окремою операцією, а на весь комплекс робіт.

Відрядно-бригадна система оплати праці – це оплата, яку визначають шляхом множення розцінки за одиницю роботи на фактично виконаний обсяг робіт бригадою. Найчастіше використовують на підприємстві спосіб розподілу пропорційно до відпрацьованого часу.

Крім зазначених форм заробітної плати існують наступні види виплат працівникам:

- оплата праці за сумісництвом;
- оплата праці при виконанні робіт різної кваліфікації;
- оплата праці при суміщенні професій (посад) і виконанні обов'язків тимчасово відсутнього працівника;
- оплата роботи в понадурочний час;
- оплата роботи у святкові і неробочі дні;
- оплата роботи у нічний час;
- оплата праці за незакінченим відрядним нарядом;
- порядок оплати праці при невиконанні норм виробітку;
- порядок оплати праці при виготовленні продукції, що виявилась браком (табл. 12.1)

Таблиця 12.1

Характер виплат та методика їх розрахунку згідно КЗоТа

<i>Стаття КЗоТ</i>	<i>Характер виплат</i>	<i>Методика (спосіб, порядок) розрахунку</i>
1	2	3
102	Оплата праці за сумісництвом	Працівники, які працюють за сумісництвом, одержують заробітну плату за фактично виконану роботу
104	Оплата праці при виконанні робіт різної кваліфікації	При виконанні робіт різної кваліфікації праця погодинних робітників, а також службовців оплачується за роботою вищої кваліфікації, праця робітників-відрядників, за розцінками, встановленими для роботи, яка виконується
105	Оплата праці при суміщенні професій (посад) і виконанні обов'язків тимчасово відсутнього працівника	Працівникам, які виконують на тому ж підприємстві, поряд зі своєю основною роботою, обумовленою трудовим договором, додаткову роботу за іншою професією (посадою) або обов'язки тимчасово відсутнього працівника без звільнення від своєї основної роботи,

Продовження таблиці 12.1

1	2	3
		проводиться доплата за суміщення професій (посад) або виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника. Розмір доплат встановлюється на умовах, передбачених у колективному договорі
106	Оплата роботи в понадурочний час	<p>При погодинній системі оплати праці робота в понадурочний час оплачується у подвійному розмірі, а при відрядній - виплачується доплата у розмірі 100 % від тарифної ставки працівника відповідної кваліфікації за всі відпрацьовані години</p> <p>Загальний час понаднормових робіт не повинен перебільшувати для кожного робітника 4 годин протягом двох днів підряд і 120 годин на рік.</p> <p>Крім того, понаднормові роботи протягом дня разом з роботою за графіком не повинні перевищувати 12 годин.</p> <p>За згодою робітника грошова компенсація за роботу в святкові дні, якщо вона не включалась до норми робочого часу, замінюється наданням йому іншого дня відпочинку. У цьому випадку оплата за роботу в святковий день проводиться в одинарному розмірі.</p>
108	Оплата роботи у нічний час	<p>Робота в нічний час оплачується у підвищеному розмірі, встановленому генеральною (колективною) угодою та колективним договором. Цей розмір не повинен бути нижчим, ніж 20 відсотків тарифної ставки (окладу) за кожен годину роботи в нічний час</p> <p>Нічним вважається час з 22-00 до 6-00.</p> <p>Підлітки, що не досягли 18 років, вагітні жінки в нічну зміну на залучаються.</p> <p>Компенсація понаднормового часу відгулом не припускається.</p>
109	Оплата праці за незакінченим відрядним нарядом	В разі, коли працівник залишає відрядний наряд незакінченим з незалежних від нього причин, виконана частина роботи оплачується за оцінкою, визначеною за погодженням сторін відповідно до існуючих норм та розцінок

Продовження таблиці 12.1

1	2	3
111	Порядок оплати праці при невиконанні норм виробітку	При невиконанні норм виробітку не з вини працівника оплата праці проводиться за фактично виконану роботу. Проте місячна заробітна плата не може бути нижчою 2/3 тарифної ставки встановленого йому розряду (окладу)
112	Порядок оплати праці при виготовленні продукції, що виявилась браком	При виготовленні продукції, яка виявилась браком не з вини працівника, оплата праці здійснюється за зниженими розцінками. Проте місячна заробітна плата не може бути нижчою 2/3 тарифної ставки встановленого йому розряду (окладу). Час простою з вини працівника не оплачується

Трудові відносини на підприємстві регулюються системою норм і нормативів, які випливають із Конституції України, Цивільного кодексу і Кодексу законів про працю.

Так, законодавством встановлено мінімальний розмір заробітної плати - розмір заробітної плати за просту некваліфіковану працю, нижче якого не можна здійснювати оплату за виконану роботу .

Розмір мінімальної заробітної плати встановлює Верховна Рада України за поданням Кабінету Міністрів України не рідше одного разу на рік у законі про Державний бюджет України (з 01.09.15р. – 1378 грн.).

Слід зазначити, що розмір мінімальної заробітної плати встановлюється у розмірі не нижчому від розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб.

Крім того, трудові відносини на підприємстві між власником (роботодавцем) і працівником регулюються, крім нормативних і законодавчих актів, ще й за допомогою трудових договорів і угод.

Трудовий договір – це угода між працівником і власником підприємства або фізичною особою, за якою працівник зобов'язується виконувати роботу, визначену цією угодою, з підляганням внутрішньому трудовому розпорядку, а власник підприємства чи фізична особа зобов'язується виплачувати працівникові заробітну плату і забезпечувати належні умови праці, необхідні для виконання роботи, передбачені законодавством про працю, колективним договором і угодою сторін.

Договори бувають: трудові та цивільно-правові (рис. 12.4).

Трудові договори регулюються Кодексом законів про працю й поділяються на строкові (трудовий контракт) й безстрокові.

Цивільно-правові договори регулюються Цивільним кодексом й включають:

- договір підряду;
- трудова угода;
- договір доручення;
- авторський договір.

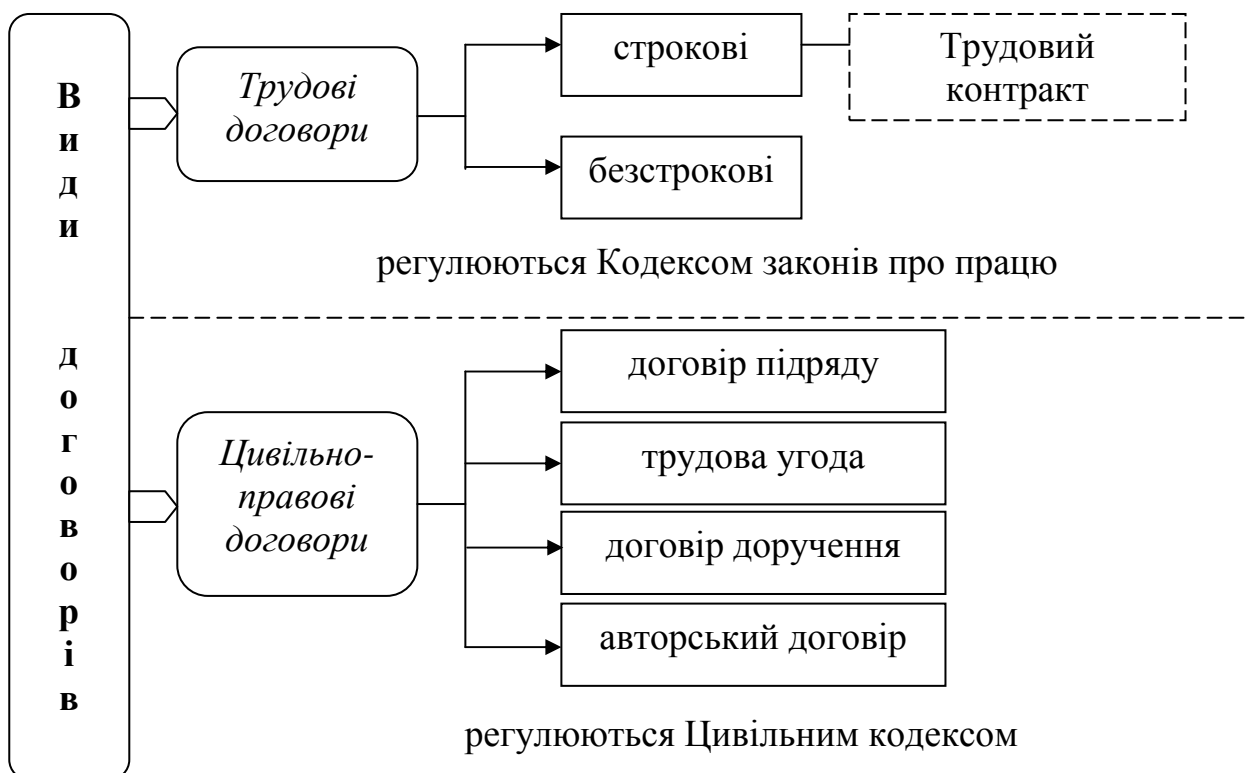


Рис. 12.4 – Види договорів підприємства

Основним трудовим договором є трудовий контракт, основним предметом якого є виконання роботи за певною спеціальністю, кваліфікацією, посадою.

Основним договором цивільно-правового характеру, що передбачає оплату за певну роботу, є договір підряду.

Договір підряду – це угода, за якою підрядник зобов'язується виконати на свій ризик певну роботу за завданням замовника з його або своїх матеріалів, а замовник зобов'язується прийняти й оплатити виконану роботу.

Роботодавці, що укладають з громадянами угоди цивільно-правового характеру, виплачують винагороду (заробітну плату) за результат виконаної роботи, який визначається після закінчення роботи й оформлюється актами приймання-здачі виконаних робіт (наданих послуг), на підставі яких здійснюється їх оплата.

Оформлюють працівника на роботу наказом (розпорядженням) (типова форма П-1), в якому зазначають дату прийому на роботу, посаду, розмір заробітної плати. Також наказами (розпорядженнями) оформляють всі переміщення працівників, надання їм відпусток, заохочення, звільнення з роботи.

На підставі наказу про прийом на роботу відділ кадрів, на кожного працівника, взятого на роботу, заповнюють особову картку (типова форма № П-2), а на керуючих – працівників додатково листок з обліку кадрів. Такі самі записи заносять у трудові книжки цих працівників.

Трудова книжка зберігається на основному місці роботи.

Слід зазначити, що у випадку приймання на роботу працівника на основі трудової угоди - трудова книжка не оформлюється, відпустка такому працівникові не надається.

Документування особового складу підприємства наведено в табл. 17.2.

Таблиця 12.2.

Документальне оформлення обліку особового складу підприємства

№ з/п	Номер типової форми	Назва
1	П-1	Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу
2	П-2	Особова картка
3	П-3	Алфавітна картка
4	П-4	Особова картка фахівця з вищою освітою, який виконує науково-дослідні, проектно-конструкторські та технологічні роботи
5	П-5	Наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу
6	П-6	Наказ (розпорядження) про надання відпустки
7	П-7	Список про надання відпустки
8	П-9	Книга обліку бланків трудових книжок і вкладишів до них
9	П-10	Книга обліку руху трудових книжок і вкладишів до них

2. Документальне оформлення, техніка розрахунку виплат працівникам підприємства. Розрахунки по заробітній платі на рахунках обліку.

Облік розрахунків з оплати праці – один із найважливіших в управлінні діяльністю підприємства, оскільки тільки завдяки його чіткій організації працівники належно ставляться як до використання власне робочого часу, так і основних засобів, виробничих запасів.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати працівникам за виконану роботи, надані послуги та її розкриття у фінансовій звітності визначені в П(С)БО 26 «Виплати працівникам», норми якого застосовуються всіма підприємствами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ).

Відомо, що облік розрахунків з оплати праці ґрунтується на первинних документах, де відображено відпрацьований час (табелі), обсяг виконаних робіт чи виробленої продукції кожним робітником, а за неможливості розмежування – бригадою (ланкою) чи іншим структурним підрозділом.

Основними документами з обліку використання робочого часу є табелі обліку використання робочого часу, список осіб, які працювали в надурочний час, листок обліку простоїв.

Табель – це первинний документ з обліку відпрацьованого часу (зразок 17.1), що містить поіменний список усіх працівників відділу, служби чи іншого структурного підрозділу підприємства з відмітками напроти кожного прізвища про використання працівником робочого часу протягом облікового періоду.

Документування операцій з обліку використання робочого часу наведено в табл. 12.3.

Табель складається в одному примірнику щомісяця табельником або іншими призначеними керівництвом вести табельний облік особами, і подається до бухгалтерії у встановлені на підприємстві терміни. Облік явок на роботу і використання робочого часу проводять в таблиці методом суцільної реєстрації

На основі табеля бухгалтерія розраховує та виплачує заробітну плату працівникам підприємства, з оформленням необхідних первинних документів (видаткові касові ордери, розрахунково-платіжні відомості (зразок 12.2), або платіжні відомості (зразок 12.3).

Таблиця 12.3.

Документальне оформлення обліку відпрацьованого часу працівниками підприємства

№ з/п	Номер типової форми	Назва
1	П-8	Наказ про припинення дії трудового договору (контракту)
2	П-12	Табель обліку використання робочого часу та розрахунку зарплати
3	П-13	Табель обліку використання робочого часу
4	П-14	
5	П-15	Список осіб, які працювали у понаднормовий час
6	П-16	Листок обліку простоїв

Розрахунково-платіжна відомість – це зведений документ, який відображає розрахунки з робітниками та службовцями з оплати праці.

Для визначення оплати праці кожного працівника дані первинних документів підраховують за місяць, визначаючи загальний відпрацьований час, нараховані суми та обов'язкові утримання з оплати праці: прибутковий податок, відрахування на соціальні заходи, інші вирахування (наприклад, за виконавчими листами, за придбані в розтермінування товари тощо).

Документування операцій з обліку розрахунків з працівниками з оплати праці наведено в табл. 12.4.

Таблиця 12.4.

Документальне оформлення обліку розрахунків з працівниками з оплати праці

№ з/п	Номер типової форми	Назва
1	П-49	Розрахунково-платіжна відомість
2	П-50	Розрахункова відомість
3	П-51	
4	П-52	
5	П-53	Платіжна відомість
6	П-54	Особовий рахунок
7	П-54-А	
8	П-55	Накопичувальна картка виробітку та заробітної плати
9	П-56	Накопичувальна картка обліку заробітної плати

ТАБЕЛЬ ОБЛІКУ РОБОЧОГО ЧАСУ

№ пп	Табельний номер	Стать (ч/ж)	П. І. Б., посада	Відмітки про явки та неявки за числами місяця (годин)														Відпрацьовано за місяць								
				01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14	15	х	днів	годин					
				16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31		всього	з них:				
																						над- урочно	ніч- них	вечір- ніх	вихідних, святкових	
1	1	ж	Костюченко І. Д. (менеджер)	8	8	8	8	8	-	-	вд	вд	вд	8	8	-	-	8	х	17	136					
				8	8	8	8	-	-	8	8	8	8	8	-	-	х	х	х							
2	2	ж	Тимошук Т. А., (бухгалтер)	4	4	4	4	4	-	-	4	4	4	4	4	-	-	4	х	20	80					
				4	4	4	4	-	-	4	4	4	4	4	-	-	х	х	х							
3	3	ч	Миронов М. М., (водій)	в	в	в	в	в	в	в	в	в	в	в	в	в	в	тн	х	5	40					
				тн	тн	тн	тн	-	-	8	8	8	8	8	-	-	х	х	х							
РАЗОМ:																	42	256								

Закінчення таблиці

Всього неявок	з причин за місяць												Оклад тарифна ставка, грн.
	основна та додаткова відпустки	відпустки у зв'язку з навчанням, творчі в обов. порядку та інші	відпустки без збереження заробітної плати за згодою сторін	відпустки без збереження з/п на період припинення виконання робіт	переведення на неповний робочий день (тиждень)	тимчасове переведення на інше підприємство	простої	прогули	страйки	тимчасова непрацездатність	інші	відрядження	
години	коди 8 - 10	коди 11 - 15, 17, 22	код 18	код 19	код 20	код 21	код 23	код 24	код 25	коди 26 - 27	коди 28 - 30	код 07	
дні	дні/год.	дні/год.	дні/год.	дні/год.	дні/год.	дні/год.	дні/год.	дні/год.	дні/год.	дні/год.	дні/год.	дні/год.	
24												-	1 000,00
3												3/24	
													1 200,00
152													800,00
19	14/112									5/40			
176/22	14/112									5/40		3/24	

Примітка. Наведено умовні позначення, використані при заповненні цього табеля: ВД — відрядження (цифровий код — 07); В — основна щорічна відпустка (цифровий код — 08); ТН — оплачувана тимчасова непрацездатність (цифровий код — 26); 8 та 4 — фактичні години роботи співробітників.

ТОВ «Мрія»

(найменування підприємства, установи організації)

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ

До розрахункової відомості № 3У касу для оплати в строк з 04-06.04.2011 р.у сумі вісімнадцять тисяч п'ятсот грн. 00 коп.

Керівник _____

Головний бухгалтер _____

«04» квітня 20 11 р.**Відомість на виплату грошей № 4
за березень 2011 р.**За цією відомістю виплачено гривень Вісімнадцять тисяч п'ятсот грн. 00 коп.
(18 500 грн. 00 коп.)і депоновано гривень _____ - _____
(_____ грн. _____ коп.)Виплату здійснив _____
(підпис, прізвище, ініціали)Перевірив бухгалтер _____
(підпис, прізвище, ініціали)

Продовження

№ з/п	Табельний номер	Прізвище, ім'я, по батькові	Сума	Підпис про одержання	Примітки
1	1003	Онопко Ю.Д.	4000,00		
2	1004	Кравченко С.М.	6300,00		
3	1005	Солоха П.Б.	3700,00		
4	1008	Андрійчук П.Х.	2200,00		
5	1011	Савченко О.О.	2300,00		
Разом			18500,00	х	х

Відомість склав _____
(підпис, прізвище, ініціали)Відомість перевірив _____
(підпис, прізвище, ініціали)

ТОВ «Надія»

(найменування підприємства, установи організації)

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ

87654321

Розрахунково-платіжна відомість
за липень 20 11 р.

№ з/п	П.І.Б.	Посада	Оклад	Від-працьовано	Нараховано					Разом нараховано	Утримано			Всього утримано	До виплати	Підпис
					основна з/п	премія	доплата	відпускні	соц.страх		ЕСВ	СС	ПДФО			
1	Жарко О.Д.	директор	3500,0	21	3500,0	-	-	-	-	3500,0	126,0	-	506,1	632,1	2867,9	✓
2	Кравчук С.П.	бухгалтер	2500,0	21	2500,0	200,0	-	-	-	2700,0	97,2	-	390,42	487,62	2212,38	✓
Разом			6000,0		6000,0	200,0	-	-	-	6200,0	223,2	-	896,52	1119,72	5080,28	x

Директор

(підпис, прізвище, ініціали)

Головний бухгалтер

(підпис, прізвище, ініціали)

Касир

(підпис, прізвище, ініціали)

Для обліку нарахування і видачі оплати праці використовують рахунок 66 «Розрахунки з оплати праці». На цьому рахунку обліковують розрахунки з постійними, тимчасовими і залученими працівниками з оплати праці, премій, допомоги за тимчасовою непрацездатністю, депонованих сум. За кредитом рахунка 66 «Розрахунки з оплати праці» відображають нараховану працівникам підприємства основну та додаткову заробітну плату, премії, допомогу за тимчасовою непрацездатністю, інші нарахування, за дебетом – виплату заробітної плати, премій, допомоги тощо, а також суми утриманих податків, платежів за виконавчими документами, вартість одержаних матеріалів, продукції та товарів у рахунок заробітної плати та інші утримання з оплати праці (рис. 12.5).

Нараховані, але не отриманні у встановлений термін суми оплати праці відображають за дебетом субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» та кредитом субрахунку 662 «Розрахунки з депонентами».

Аналітичний облік розрахунків із персоналом здійснюють за кожним працівником, видами виплат та утримань.



Рис.12.5 – Структура рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»

Окрім розрахунків з працівниками за відпрацьований час або виконаний обсяг робіт, підприємства проводять виплати найманим працівникам і за невідпрацьований час на основі розрахунку середнього заробітку.

Оплату праці за середнім заробітком встановлює Порядок нарахування середньої заробітної плати, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 08.02.95 № 100. Зазначений Порядок застосовують при:

- наданні працівникам щорічної відпустки, додаткових відпусток у зв'язку з навчанням, додаткової відпустки працівникам, які мають дітей, або виплати їм компенсації за невикористані відпустки;
- наданні працівникам творчої відпустки;
- виконанні працівникам державних і громадських обов'язків у робочий час;
- переведенні працівників на іншу легшу ніжче оплачувану роботу за станом здоров'я;
- переведенні вагітних жінок і жінок, які мають дітей віком до трьох років, на іншу легшу роботу;
- наданні жінкам додаткових перерв для годування дитини;
- виплаті вихідної допомоги;
- службових відряджень;
- вимушеному прогулі;
- тимчасовому переведенні працівника у разі виробничої потреби на іншу ніжче оплачувану роботу та інших випадках.

Відповідно до чинного законодавства підприємства всіх форм власності з заробітної плати членів трудового колективу й осіб, які працюють на підприємстві за трудовими угодами, договорами підряду, за сумісництвом, виконують разові та випадкові роботи повинні здійснювати різні утримування.

Всі види утримань із заробітної плати можна поділити на:

1) обов'язкові:

- єдиний соціальний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ);
- податок з доходів фізичних осіб;
- утримання по виконавчим листкам (аліменти, погашення сум розтрат тощо).

2) необов'язкові (погашення кредиту, оплата комунальних послуг, суми, утримання з членів трудового колективу за заподіяну матеріальну шкоду, допущений брак тощо).

Крім перелічених вище обов'язкових податків та зборів з заробітної платні працівника можуть утримувати й аліменти та поштовий збір у наступному розмірі:

- від 31 грн. до 500 грн. - 4%;
- від 500 грн. до 1200 грн. - 2%;
- понад 1200 грн. - 1,25%.

Аліменти та інші утримання по виконавчим листкам утримуються із заробітної платні після вирахування всіх податків та зборів. Податок з доходів фізичних осіб займає найбільшу питому вагу в структурі обов'язкових утримань. Нараховується та сплачується такий податок згідно з Податковим кодексом України. Відповідно до якого ставка податку складає 15% від об'єкта оподаткування, зменшеного на суму єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та податкової соціальної пільги. У разі, якщо сума доходу перевищує максимальну величини, з якої сплачуються внески, податок буде складати 17% (з суми перевищення).

Об'єктом оподаткування є місячний оподатковуваний дохід у вигляді заробітної платні, інших виплат та винагород, сплачених працівником згідно трудового або цивільно-правового характеру.

Обчислений за відповідними ставками прибутковий податок обліковується на рахунку 641 “Розрахунки за податками” (аналітичний рахунок “Прибутковий податок з оплати праці”).

Формула розрахунку податку на доходи фізичних осіб:

$ПДФО = (ЗП - ЄСВ - ПСП) \times \%$;

де, ЗП – нарахована місячна заробітна плата;

ЄСВ – єдиний соціальний внесок, утриманий із заробітної плати;

ПСП – податкова соціальна пільга, якщо вона надається;

% - ставка податку.

Відповідно до Закону № 2464-VI роботодавець повинен утримувати із заробітної плати працівників суму єдиного соціального внеску у розмірі 3,6% від суми нарахованої заробітної плати. 2% ЄСВ буде утримуватися зі суми лікарняного, яка нараховується працівнику (в т. ч. інваліду); 2,6% ЄСВ утримуватиметься з винагороди, яка виплачується фізособам — не СПД за договорами цивільно-правового характеру (договір підряду на роботи чи послуги), крім цивільно-правового договору, укладеного з фізособою-підприємцем, якщо виконувані роботи (надавані послуги) відповідають видам діяльності, зазначеним у свідоцтві про державну реєстрацію їх як підприємців.

Податкова соціальна пільга — сума, на яку платник податку з доходів фізичних осіб має зменшити суму свого загального місячного оподаткованого доходу, отриманого з джерел на території України від одного працедавця у вигляді заробітної плати.

Така пільга може бути надана працівнику підприємства тільки за одним місцем роботи, на підставі його заяви.

Право на пільгу мають працівники, заробітна плата яких не перевищує встановлений законодавством розмір місячного доходу у

вигляді заробітної плати, який розраховується множенням розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб встановленого на 1 січня звітного податкового року на індекс (1,4) з подальшим округленням результату до найближчих десяти гривень.

Наприклад, якщо на 1 січня 2015 р. мінімальна заробітна плата становить 1218 грн., то розмір місячного доходу, що дає право на отримання податкової соціальної пільги буде становити 1710грн. (1218 x 1,4).

Існують наступні види податкової соціальної пільги (таблиця 12.7-12.8):

Таблиця 12.7

Види та розміри податкової соціальної пільги на 2015 р.

<i>Види</i>	<i>Кому надають</i>	<i>Розмір, грн</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
100 %	для будь-якого платника податку (пп.169.1.1 ПКУ)	609
100 %	для платника податку, що має двох або більше дітей у віці до 18 років (пп.169.1.2 ПКУ) у розрахунку на кожну дитину)	609
150 %	1. для платника, що утримує дитину — інваліда I або II групи, на кожну дитину віком до 18 років; 2. для платника, що має трьох чи більше дітей віком до 18 років (на кожну дитину) 3. для платника, що є вдовцем чи вдовою 4. для чорнобильців 1 або 2 категорії, включаючи осіб, нагороджених грамотами ПВРУРС у зв'язку з їх участю в ліквідації наслідків ЧАЕС на кожну дитину віком до 18 р 6. для учнів, студентів, аспірантів, ординаторів, військовослужбовців строкової служби 7. для інвалідів 1 або 2 групи, в тому числі з дитинства 8. для платників, яким присуджено довічну стипендію, як таким, що зазнали переслідування за правозахисну діяльність, зокрема журналістам	913,5
200 %	1. героям України, СРСР або повному кавалеру ордена Слави чи трудової Слави 2. учасникам бойових дій під час Другої світової війни або особам, які в той час працювали в тилу і має відповідні державні відзнаки	1218

Продовження таблиці 12.7

1	2	3
	3. колишнім в'язням концтаборів, гетто та інших місць примусового утримання під час Другої світової війни або особам, що визнані репресованими чи реабілітованими 4. особам, що були примусово вивезені з території колишнього СРСР під час Другої світової війни на територію держав, що перебували з ними у стані війни або були окуповані фашистською Німеччиною та її союзниками 5. особам, що перебували на блокадній території Ленінграда у період з 08.09.1941 р. по 27.01.1944 р.	

Приклад 1: Менеджеру підприємства нарахована зарплатня за жовтень 2015 року в сумі 1500 грн. Вона має дитину віком 6 років.

Техніка розрахунку зарплатні:

Робітниця має право на соціальну пільгу на дитину 609, 00 грн.

Розрахунок ЄСВ: $1500 \times 3,6\% / 100\% = 54,00$ грн.

Розрахунок ПДФЛ: $(1500 - 54,0 - 609,0) \times 15\% / 100\% = 125,55$ грн.

Розрахунок проф.внесків 1%: $1500 \times 1\% / 100\% = 15,00$ грн.

Розрахунок суми до сплати заробітної платні : $1500 - 54,0 - 125,55 - 15,0 = 1305,45$ грн.

Відпустка – це тимчасове звільнення від роботи для відпочинку.

Право на щорічну відпустку із збереженням місця роботи та середнього заробітку має кожен громадянин України який перебуває у трудових відносинах з підприємствами, організаціями, установами, а також працює за трудовою угодою у фізичної особи.

Так, згідно закону України «Про відпустку» від 15.11.96 р. № 504/96-ВР зі змінами та доповненнями, щорічна основна відпустка надається працівникам тривалістю не менше 24 календарних днів за відпрацьований робочий рік (6 місяців).

Для деяких категорій працівників Законом про відпустки встановлено більшу тривалість щорічних основних відпусток, а також надано право на щорічні додаткові відпустки певної тривалості (до 7 днів).

Види відпусток наведено на рис. 12.6.

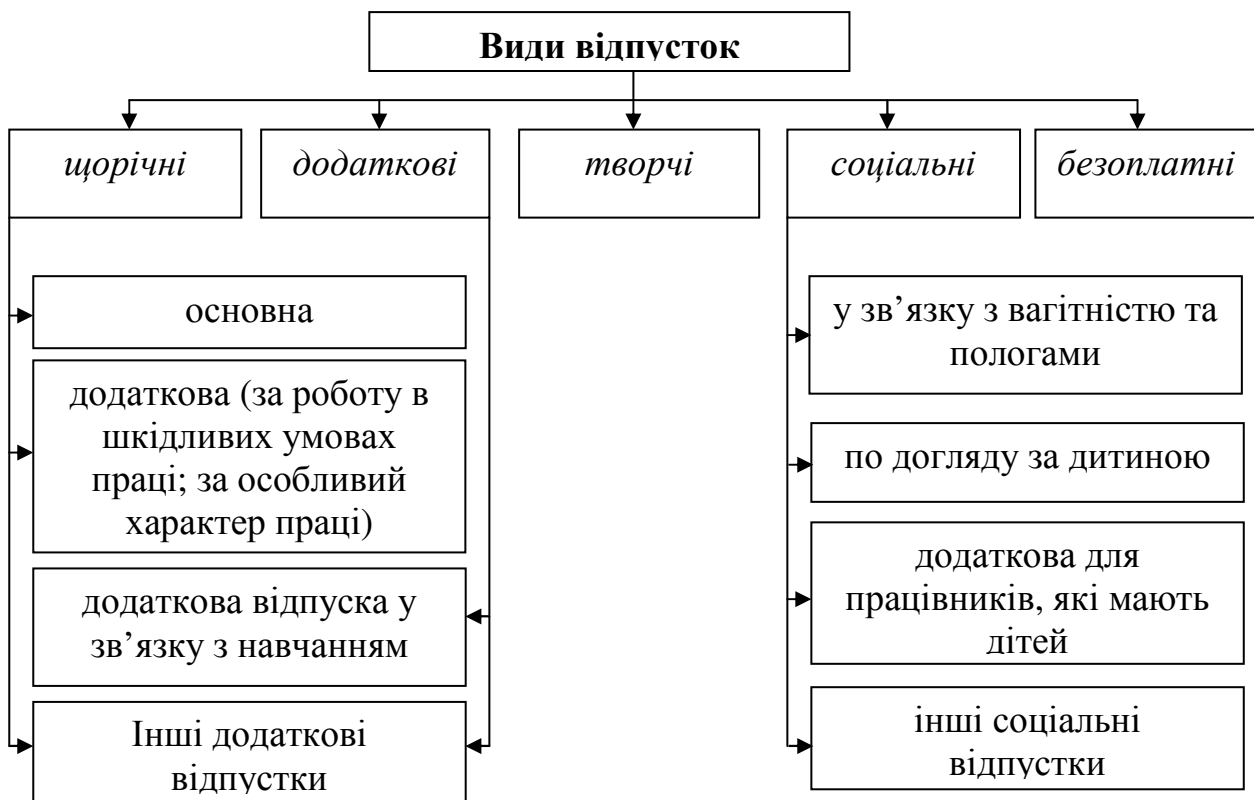


Рис.12.6 – Види відпусток

Перед тим, як працівник піде у відпустку, на підприємстві затверджується графік відпусток. За 2 тижня до відпустки, на підставі заяви працівника, видають наказ про надання відпустки (форма №П-6) в двох примірниках: один в бухгалтерію, а другий залигається у відділі кадрів. Наказ видається на підставі заяви працівника.

Обчислення суми відпускних здійснюється в такому порядку:

- розраховується середньоденна заробітна плата;
- встановлюється тривалість відпустки в календарних днях;
- обчислюється сума відпускних.

Нарахування, пов'язані з оплатою щорічної відпустки здійснюються за рахунок коштів резерву на виплату відпусток, створеного шляхом щомісячного його нарахування за нормативом від фактичних витрат на оплату праці. Нормативи відрахувань до такого резерву кожне підприємство розраховує самостійно. Як правило, норматив резерву оплати відпусток становить від 10% до 20% фактичних витрат на оплату праці на місяць.

Виплату працівнику за час відпустки визначають за наступною формулою:

$$B = \left(\frac{З - ВН}{365 - С} \right) \times T$$

де В – сума відпускних;

З – сумарний заробіток працівника за останні 12 місяців;

ВН – виплати, які не включають в підрахунок середнього заробітку;

365 – кількість днів у році;

С – число святкових і неробочих днів, передбачених законодавством;

Т- тривалість відпустки в календарних днях.

Щорічна відпустка повинна бути перенесена на інший період або продовжена в наступних випадках:

- тимчасова непрацездатність працівника;
- виконання державних та громадських зобов'язань;
- настання строку відпустки у зв'язку з вагітністю та пологами;
- коли щорічна відпустка співпадає з навчанням.

Приклад 2. На підприємстві ТОВ «Лілея» з 12 березня по 4 травня 2015 року працівник адміністративного персоналу Сачук І.Б. йде у відпустку на 24 к.дн.

При цьому: основна заробітна плата за попередні 12 місяців – 40 000 грн.; доплата за понаднормову роботу – 1 000 грн.; премії – 2000 грн.; одноразова матеріальна допомога – 750 грн.

Щоб нарахувати суму відпускних Сачук І.Б. необхідно врахувати, що із розрахункового періоду слід виключити 10 святкових днів (встановлених законодавством) та суму матеріальної допомоги, яку не беруть до уваги при підрахунку середнього заробітку.

Виходячи, з цих даних, сума відпускних становитиме:

$$В = (40\,000 + 1\,000 + 2\,000) : 365 * 24 \text{ к дн.} = 2910,48 \text{ грн.}$$

Переривання щорічної відпустки керівництвом допускається зі згоди працівника, тільки для попередження стихійного лиха, виробничої аварії або швидкого усунення їх наслідків та в інших випадках, передбачених законодавством.

На бажання працівника частину щорічної відпустки можна замінити грошовою компенсацією.

Крім того, підприємство зобов'язане надати працівнику грошову компенсацію за невикористані відпустки :

- у разі звільнення працівника;
- при переведенні працівника на роботу на інше підприємство;
- у разі смерті працівника

Лекція 2

3. Розрахунки з органами соціального страхування.

Правові та організаційні засади забезпечення збору та обліку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, умови та порядок його нарахування і сплати та повноваження органу, що здійснює його збір та ведення обліку визначає Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування прийнятий 08.07.2010 р. №2464-VI .

Нарахування єдиного внеску здійснюється в межах максимальної величини бази нарахування єдиного внеску, що дорівнює п'ятнадцяти розмірам прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого законом.

ЄСВ має бути сплачений під час виплати доходу та не пізніше 20 числа місяця, що настає за базовим звітним періодом.

Нарахування і розміри єдиного соціального внеску наведено в таблиці 12.5.

Крім того, роботодавець повинен робити нарахування на фонд оплати праці, які складають суму від 36,76% до 49,7%, в залежності від класу професійного ризику виробництва (п.5 ст.8 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» №2464-VI від 08.07.2010).

Проте, відсоток ЄСВ, який нараховуватиме роботодавець на фонд оплати праці найманих працівників, зовсім не єдиний для всіх.

Так, 34,7% ЄСВ нараховуватиме підприємство на винагороду, яку виплачує фізособі за цивільно-правовими договорами (договором підряду на роботу чи послугу), крім цивільно-правового договору, укладеного з фізособою-підприємцем, якщо виконувані роботи (надавані послуги) відповідають видам діяльності, зазначеним у свідоцтві про державну реєстрацію їх як підприємців;

33,2% ЄСВ нараховуватиме підприємство на суми лікарняних як на перші п'ять днів, так і на інші дні, що сплачуються за рахунок коштів ФСС;

8,41% ЄСВ нараховуватиме підприємство на ФОП працюючих інвалідів. Якщо ж інваліду нараховуватиметься лікарняний, то розмір ЄСВ на суму такого лікарняного становить «звичайні» 33,2%.

Нарахування і розміри єдиного соціального внеску

Фонд оплати праці (п. 2 Інструкції №5) найманих працівників, у т. ч. іноземців	Роботодавці нараховують і сплачують індивідуальний відсоток ЄСВ, який залежить від їхнього класу професійного ризику виробництва
	Наймані працівники сплачують 3,6% із суми зарплати
Винагороди фізособам за цивільно-правовими договорами, крім цивільно-правового договору, укладеного з фізособою-підприємцем, якщо виконувані роботи (надавані послуги) відповідають видам діяльності, зазначеним у свідоцтві про держреєстрацію їх як підприємців	Підприємства нараховують і сплачують 34,7% на суму винагороди
	Наймані працівники сплачують 2,6% за рахунок отриманого доходу
Допомога з тимчасової непрацездатності (як перші п'ять днів за рахунок коштів підприємства, так і решта днів хвороби за рахунок коштів Фонду соцстрахування)	Підприємства нараховують і сплачують 33,2% на суму допомоги
	Наймані працівники сплачують 2% зі суми допомоги
Заробітна плата працівників-інвалідів	Роботодавці нараховують і сплачують 8,41% на фонд оплати праці, крім сум лікарняних
	Наймані працівники сплачують 3,6% зі суми зарплати*
* Наймані працівники - інваліди, які працюють на підприємствах УТОГ, УТОС, сплачують 2,85% зі суми зарплати.	

В обліку для нарахування, утримання та сплати єдиного соціального внеску призначено рахунок 65 "Розрахунки за страхуванням". За кредитом цього субрахунку показують нарахування та утримання єдиного внеску, а за дебетом – його перерахування (рис.12.7)

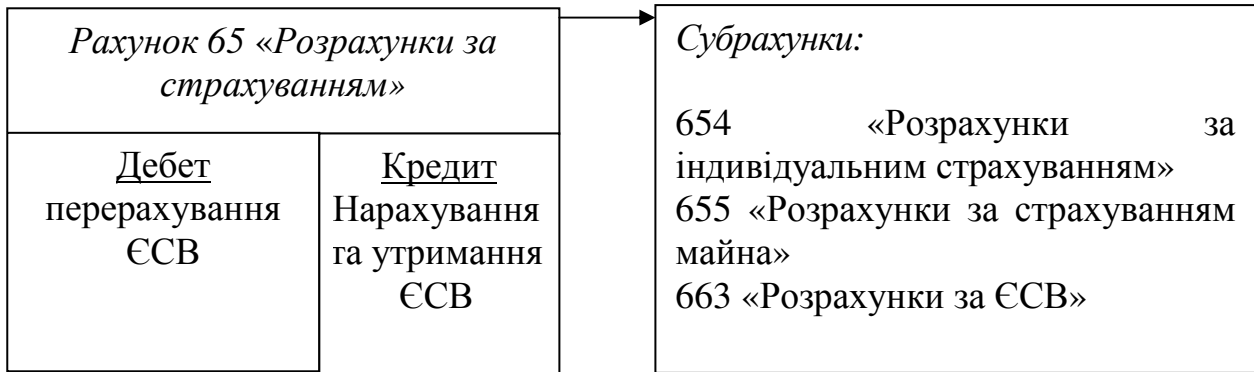


Рис.12.7 – Структура рахунка 65 «Розрахунки за страхуванням»

Допомога з тимчасової працездатності - це матеріальне забезпечення, що повністю або частково компенсує втрату заробітної плати у разі настання страхового випадку

Оплата днів непрацездатності здійснюється за основним місцем роботи згідно графіку роботи. Підставою для нарахування допомоги є виданий у встановленому порядку лікарняний листок (лист непрацездатності).

Допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю призначаються у разі:

- захворюванні (травмі), пов'язаному з втратою працездатності;
- при хворобі члена сім'ї (у випадку догляду за ним);
- при санаторно-курортному лікуванні;
- при перебуванні на стаціонарному лікуванні;
- при карантині та ін.

Допомога оплачується за рахунок коштів соціального страхування починаючи з 6 дня втрати працездатності до її відновлення. Перші 5 днів оплачуються за рахунок коштів підприємства (та відображаються в обліку як його витрати).

Розрахунковим періодом для застрахованих осіб є шість повних календарних місяців, що передують місяцю, в якому настав страховий випадок. Якщо застрахована особа відпрацювала менше – фактично відпрацьований час, за який сплачувалися страхові внески.

Дні тимчасової непрацездатності застрахованій особі оплачуються залежно від страхового стажу працівника.

Страховий стаж - це період (сума періодів), протягом якого особа підлягала загальнообов'язковому державному соціальному страхуванню та сплачувала страхові внески

Залежно від страхового стажу розмір допомоги з тимчасової непрацездатності складає:

- 60 % від суми середньої заробітної платні (доходу) - стаж роботи до 5 років;
- 80 % - стаж роботи від 5 до 8 років;
- 100 % - стаж роботи понад 8 років.

Допомога по вагітності та пологам надається застрахованій особі в розмірі 100 % і не залежить від стажу.

Сума допомоги у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності визначається шляхом множення середньоденної заробітної плати за попередні шість місяців (або фактично відпрацьований час) на кількість робочих днів, а у випадках, передбачених законодавством, на число календарних днів, пропущених у період непрацездатності, та на відсоток, визначений на підставі загально страхового стажу працівника.

$$D = \frac{ЗП_6}{РД_6} \times \% \times ДТН$$

де, Д – допомога у разі тимчасової непрацездатності;

ЗП₆ – сума заробітної плати за останні шість місяців;

РД₆ – кількість відпрацьованих робочих днів за останні шість місяців;

% - відсоток, який залежить від трудового стажу;

ДТН – кількість робочих днів за час тимчасової непрацездатності.

Приклад 3. На підприємстві ТОВ «Лілея» з 8 по 12 лютого 2015 року працівник адміністративного персоналу Мартишко О.Р хворів, підтвердженням є листок непрацездатності. Страховий стаж працівника – 7 років.

Кількість робочих днів у лютому – 21; з них 3 робочі дні – невідпрацьовано за хворобою.

При цьому, за період із серпня 2014 р. по січень 2014 р. було відпрацьовано – 97 робочих днів та отримано працівником: заробітна плата за окладом – 25 000 грн.; оплата відпустки – 4 320 грн.; премія – 2000 грн.; дивіденди – 820 грн.


Щоб нарахувати суму лікарняних необхідно врахувати, що із розрахункового періоду слід виключити суму відпустки та отримані дивіденди, яку не беруть до уваги при підрахунку середнього заробітку.

Виходячи, з цих даних, сума лікарняних становитиме:

$$D = (25\ 000 + 2000) : 97 * 80\% * 3 \text{ р дн.} = 668,04 \text{ грн.}$$

Питання для самоконтролю:

1. Наведіть визначення заробітної плати у відповідності з Законом України "Про оплату праці".
2. Перелічити нормативно-правові акти з регулювання оплати праці на підприємствах.
3. Перелічити первинні документи з обліку працівників підприємства (від прийняття на роботу до звільнення).
4. Які існують форми оплати праці ?
5. Яка заробітна плата називається основною?
6. Що входить до складу додаткової заробітної плати?
7. Що таке система оплати праці?
8. Що являє собою тарифна система оплати праці?
9. Які відмінності між погодинною та відрядною оплатою праці?
10. На яких рахунках в обліку відображають операції з нарахування та виплати заробітної плати ?
11. Організація синтетичного обліку з заробітної плати?
12. Які збори нараховують на витрати з оплати праці та в яких розмірах ?
13. Які існують види утримань із заробітної плати та в яких розмірах?
14. Перерахуйте основні нормативні документи, які регламентують відрахування із заробітної плати та нарахування на неї.
15. Перерахуйте всі святкові та неробочі дні.

 Рекомендована література: 6, 7, 8, 9, 10, 13, 22, 44, 48, 54..

ТЕМА 13-14: ОБЛІК ДОХОДІВ, ВИТРАТ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА (6 год.)

Лекція 1

Цільова спрямованість: визначити що є доходом підприємства, критерії його визнання; розглянути порядок бухгалтерського обліку доходів підприємства за видами діяльності; розглянути порядок бухгалтерського обліку витрат діяльності підприємства дослідити порядок формування та облік фінансових результатів діяльності підприємства.

Питання для розгляду

1. Поняття витрат в обліку, їх визнання та класифікація. Витрати в системі рахунків обліку.
2. Сутність, визнання та класифікація доходів. Доходи в системі рахунків обліку.
3. Формування фінансових результатів діяльності підприємства

1. Поняття витрат в обліку, їх визнання та класифікація. Витрати в системі рахунків обліку

Основним регламентуючим документом із обліку витрат та розкриття інформації про витрати в фінансовій звітності є П(С)БО 16 "Витрати".

Витрати визнаються коли зменшуються активи або збільшуються зобов'язання, що до зменшення власного капіталу, за умови, ці витрати можуть бути достовірно оцінені (рис. 13-14.1).

Не визнаються витратами:

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами і т.д.;
- передоплата запасів, робіт, послуг;
- погашення позик;
- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, які не до зменшення власного капіталу.

В обліку витрати відображаються за певними об'єктами.

Об'єкт витрат – продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат



Рис. 13-14.1 - Умови визнання витрат

На вибір об'єктів обліку витрат впливають особливості технологічного процесу, технічні параметри продукції, тип виробництва та ін.

Крім того, при відображенні витрат потрібно обов'язково дотримуватися таких принципів: обачності, повного висвітлення, нарахування, послідовності, превалювання сутності над формою, фактичної (історичної) собівартості, періодичності.

Ще одним важливим етапом обліку витрат є їх групування за певними кваліфікаційними ознаками (13-14.2).

Наведена кваліфікація витрат необхідна для правильного визначення фінансових результатів підприємства за звітний період.

Серед зазначених кваліфікаційних ознак найважливішими ознаками кваліфікації витрат у обліку є їх поділ за видами діяльності (операцій) та економічними елементами.

Витрати кожного виду діяльності – це сукупність витрат на здійснення певних операцій



Рис. 13-14.2. Загальна класифікація витрат підприємства

Характеристика витрат за видами діяльності (операцій) наведено в таблиці 13-14.1

Характеристика витрат за видами діяльності

<i>Витрати діяльності</i>	<i>Склад витрат</i>
Витрати операційної діяльності	<p>Витрати основної діяльності та інших видів діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю:</p> <ul style="list-style-type: none"> - витрати пов'язані із виробництвом або реалізацією продукції, товарів, робіт, послуг (собівартість реалізованої продукції, товарів); - адміністративні витрати (витрати пов'язані із організацією і управлінням діяльності підприємства; - витрати на збут; - інші витрати операційної діяльності (витрати внаслідок списання оборотних активів при їх реалізації, знеціненні, втратах та інші витрати операційної діяльності)
Витрати іншої звичайної діяльності (фінансової та інвестиційної)	<p>Фінансові витрати (відсотки за позики, плата за фінансову оренду, сума премії за придбаними і дисконту за проданими цінними паперами до погашення, витрати на емісію (випуск) цінних паперів. Втрати від участі в капіталі (збитки від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковують за методом участі в капіталі).</p> <p>Інші витрати (витрати, пов'язані із списанням вартості фінансових інвестицій, втрати від зменшення вартості необоротних активів та інші витрати звичайної діяльності)</p>
Надзвичайні витрати	Витрати і втрати, які виникають внаслідок стихійного лиха, техногенних аварій і інших непередбачуваних, не залежних від підприємства обставин

Елементи витрат – це сукупність економічно однорідних витрат

Перелік елементів витрат та їх склад наведено в таблиці 13-14.2.

Склад економічних елементів витрат діяльності

<i>Найменування елемента</i>	<i>Склад витрат</i>
Матеріальні затрати	вартість витрачених сировини й основних матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, палива й енергії, будівельних матеріалів, запасних частин, тари й тарних матеріалів, допоміжних та інших матеріалів
Витрати на оплату праці	заробітна плата за тарифами та розцінками, премії та заохочення, матеріальна допомога, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, компенсаційні виплати, інші витрати на оплату праці
Відрахування на соціальні заходи	нарахування єдиного соціального внеску на основну і додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати
Амортизація	амортизація основних засобів, інших необоротних активів і нематеріальних активів
Інші операційні витрати	інші витрати операційної діяльності, які не ввійшли до вищезазначених елементів, зокрема витрати на відрядження, на послуги зв'язку, плата за розрахунково-касове обслуговування, податки та збори й інші платежі

Не менш важливими є витрати за способом включення до собівартості продукції (прямі та непрямі витрати) та за відношенням до обсягу діяльності (змінні та постійні).

Прямі витрати – витрати, що безпосередньо пов'язані із виробництвом певних видів продукції (робіт, послуг) та включаються до собівартості окремих видів продукції на підставі первинних документів (витрати матеріалів, заробітна плата виробничих робітників, інші прямі витрати).

Непрямі витрати – пов'язані з виробництвом в цілому (витрати на обслуговування і управління виробництвом). До собівартості окремих видів продукції вони включаються шляхом розподілу пропорційно до встановленої бази.

Змінні витрати – витрати, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності – витрати матеріалів, заробітна плата робітників, що виготовляють продукцію, інші витрати.

Постійні витрати – витрати, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності – витрати на управління виробництвом та інші загально виробничі витрати.

Для обліку витрат призначені рахунки бухгалтерського обліку класу 8 «Витрати за елементами» (рахунки 80-85) та рахунки класу 9 «Витрати діяльності» (рахунки 90-99).

Зазначені рахунки є активними, за дебетом рахунків відображається формування (збільшення) витрат, за кредитом – списання (зменшення) витрат.

Рахунки класу 8 (80-85) є транзитними. За дебетом цих рахунків відображається виникнення витрат за їх видами, за кредитом – списання витрат за місцями виникнення, видами діяльності. З них: рахунки 80-84 призначені для обліку витрат операційної діяльності; а рахунок 85 «Інші витрати» - для узагальнення інформації про витрати, пов'язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю, а також витрат, які виникли внаслідок надзвичайних подій та ліквідації їх наслідків (використовують підприємства, які не застосовують рахунки класу 9).

Рахунки класу 9 призначені для узагальнення інформації про витрати звітного періоду за видами діяльності.

В кінці звітного періоду (місяця, кварталу) витрати з рахунків класу 9 списуються на рахунок 79 «Фінансові результати».

Відповідно до Інструкції № 291 рахунки класу 9 «Витрати діяльності» ведуться усіма підприємствами, крім суб'єктів малого підприємництва, а також інших організацій, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності з відкриттям за власним рішенням рахунків класу 8 «Витрати за елементами».

Крім того, малі підприємства та інші організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, можуть вести бухгалтерський облік витрат як з використанням рахунків класу 8 так і у загальному порядку (з використанням рахунків класу 9).

Таким чином, облік витрат у системі рахунків бухгалтерського обліку може здійснюватися за наступними варіантами:

- з використанням рахунків класів 8 і 9;
- з використанням рахунків тільки класу 9;
- з використанням рахунків тільки класу 8.

Для відображення витрат при журнальній формі обліку призначені: журнал № 5, де відображаються дані щодо витрат за дебетом рахунку 23 «Виробництво» та всіх рахунків 9 класу (90, 91, 92, 93, 94 та 99) у кореспонденції з кредитом рахунків, які формують собівартість

продукції (прямі та загальновиробничі витрати); № 5А – коли підприємство веде облік витрат за елементами (при використанні рахунків класу 8), при журнально-ордерній – журнал-ордер № 10 та № 10/1, при автоматизованій – витрати відображаються у відповідних машинограмах.

Для складання Журналів 5 і 5А використовуються дані первинних документів, накопичувальних відомостей, аркушів розшифровок, інших журналів тощо.

На підставі первинних документів дані про витрати діяльності відображаються в облікових регістрах, інформація яких потім використовується для заповнення Головної книги та фінансової звітності.

Нижче розглянемо облік витрат за видами діяльності.

Облік операційних витрат.

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» витрати подляються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Адміністративними є витрати, пов'язані з обслуговуванням виробництва й управління ним у масштабі всього підприємства. Склад адміністративних витрат наведено на рисунку 18.19-3.

Первинними документами при відображенні накопичення адміністративних витрат є накладна, рахунок, звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт, ВКО, розрахунок бухгалтерії тощо.

Облік адміністративних витрат ведеться на рахунку 92 «Адміністративні витрати», де за дебетом рахунку відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом – списання на фінансові результати.

Аналітичний облік адміністративних витрат ведеться за статтями витрат або в розрізі елементів витрат.

Витрати на збут - витрати, пов'язані з реалізацією продукції (товарів): витрати на утримання підрозділів, що займаються збутом продукції (товарів), рекламу, доставку продукції споживачам тощо.

Склад витрат на збут наведено на рисунку 13-14.4.

Первинними документами при відображенні накопичення витрат на збут є накладна, рахунок, ВКО, розрахунок бухгалтерії тощо.

Облік витрат, пов'язаних із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт та послуг, ведеться на рахунку 93 «Витрати на збут», де за дебетом відображається сума визнаних витрат на збут, а за кредитом – списання на фінансові результати.

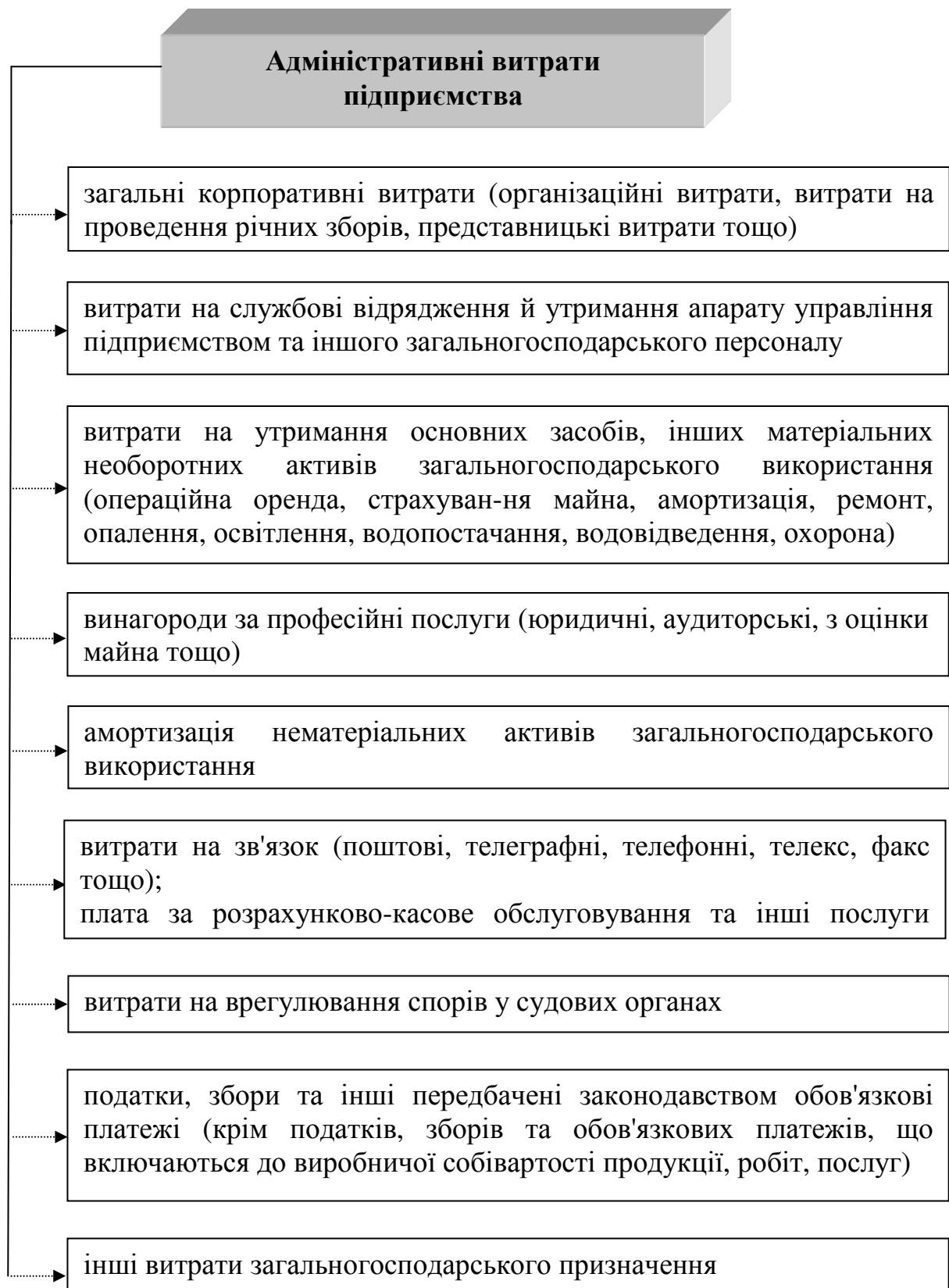


Рис. 13-14.3 - Склад адміністративних витрат підприємства згідно з П(С)БО 16

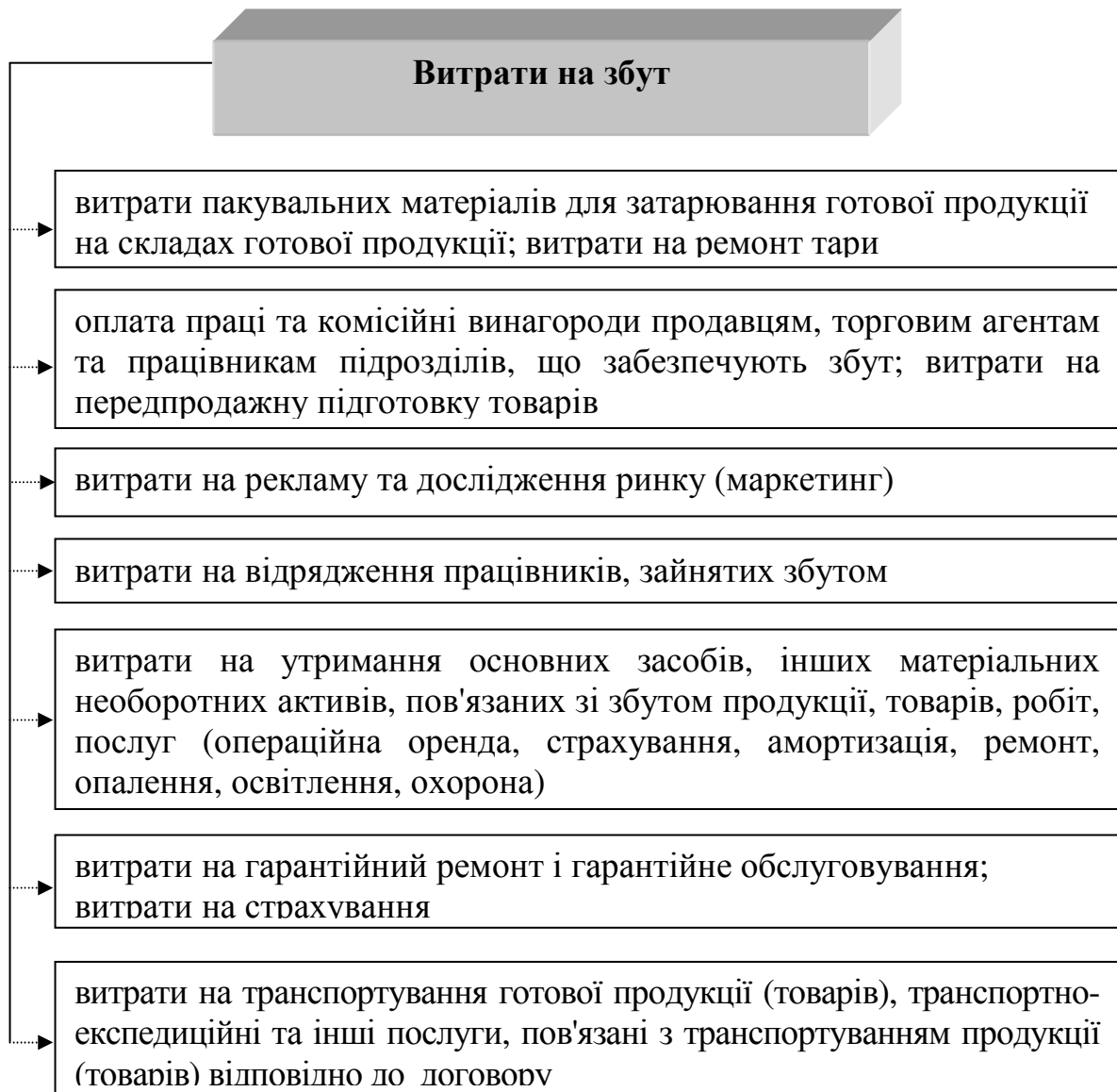


Рис. 13-14.4- Склад витрат на збут згідно з П(С)БО 16

Інші витрати операційної діяльності включають витрати на дослідження і розробки, собівартість реалізованих виробничих запасів, іноземної валюти, визнані штрафи, пені, неустойки та інші витрати та ведеться на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності», де за дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, а за кредитом – їх списання на рахунок на фінансові результати.

Первинними документами при відображенні накопичення інших витрат операційної діяльності є накладна, акт про уцінку, інвентаризаційний опис, порівняльна відомість, розрахунок бухгалтерії (довідка) тощо.

Витрати іншої звичайної діяльності.

Інша звичайна діяльність поділяється на інвестиційну та фінансову діяльність.

Під фінансовою діяльністю розуміють діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства. У результаті такої діяльності виникають фінансові витрати.

Згідно з П(С)БО 31 фінансові витрати – це витрати по сплаті відсотків та інші витрати підприємства, пов'язані із позиками, до яких відносяться позики, векселі, облігації, а також інші види короткострокових та довгострокових зобов'язань, на які нараховуються відсотки. До таких витрат належать:

- відсотки по банківським овердрафтам, короткостроковим та довгостроковим позикам;
- результати понесені в результаті емісії облігацій;
- додаткові витрати, понесені в результаті організації отримання позики;
- фінансові витрати у рамках фінансового лізингу;
- курсові різниці, які виникають у результаті отримання позик в іноземній валюті, пов'язані з витратами на сплату відсотків тощо.

Для обліку фінансових витрат призначено рахунок 95 «Фінансові витрати», де за дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на фінансові результати.

Рахунок 95 «Фінансові витрати» має наступні субрахунки (табл. 13-14.3)

- 951 «Відсотки за кредит»;
- 952 «Інші фінансові витрати».

Таблиця 183-14.3

Характеристика рахунку 95 “Фінансові витрати” за субрахунками

Код субрахунку	Назва	Характеристика
951	Відсотки за кредит	Використовують для узагальнення інформації щодо витрат пов'язаних з нарахуванням за користування кредитами банків
952	Інші фінансові витрати	Використовують для узагальнення інформації про витрати, що пов'язані із залученням позикового капіталу, зокрема витрат, пов'язаних з випуском, утриманням та обігом власних цінних паперів за договорами кредитування (крім банківських кредитів), фінансового лізингу тощо

Аналітичний облік ведеться за ознаками, визначеними підприємством для забезпечення потреб управління необхідною інформацією.

Первинними документами при відображенні накопичення фінансових витрат є ВКО, виписка банку, довідка бухгалтерії тощо.

У ході здійснення діяльності підприємство може зазнавати втрат від участі в капіталі.

Метод участі в капіталі передбачає збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на суму, відповідно збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування. Такими інвестиціями можуть бути інвестиції в асоційовані або спільні підприємства.

Первинними документами з відображення суми втрат від участі капіталі та їх списання на фінансові результати є довідки (розрахунки) бухгалтерії тощо.

Облік таких інвестицій ведеться на рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі», де за дебетом –рахунку відображається сума визнаних витрат, щца кредитом – списання витрат.

Рахунок 96 «Втрати від участі в капіталі» має наступні субрахунки (табл. 13-14.4):

- 961 «Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства»;
- 962 «Втрати від спільної діяльності»;
- 963 «Втрати від інвестицій в дочірні підприємства».

Таблиця 13-14.4

Характеристика рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі»
за субрахунками

Субрахунки	Назва	Характеристика
961	Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства	Використовують для узагальнення інформації щодо втрат пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання асоційованими підприємствами збитків
962	Втрати від спільної діяльності	Використовують для узагальнення інформації про витрати, що пов'язані зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання спільними підприємствами збитків
963	Втрати від інвестицій в дочірні підприємства	Використовують для узагальнення інформації про витрати, що пов'язані зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання дочірніми підприємствами збитків

Наведемо приклад розрахунку втрат від участі в капіталі.

Приклад.

Підприємство АТ «Промінвестторг» має інвестиції в декількох підприємствах, а саме: в ДП «Сузір'я» - 27%; ДП «Асторія» - 42%; ДП «Фенікс» - 38%.

За звітний період спільні підприємства одержали збитки в сумі: ДП «Сузір'я» - 170 тис. грн; ДП «Асторія» - 330 тис. грн.; ДП «Фенікс» - 200 тис. грн.

Необхідно обчислити втрати від участі в капіталі:

Рішення.

Розрахунок втрат від участі в капіталі

<i>Назва асоційованого або дочірнього підприємства</i>	<i>Частка в капіталі (%) асоційованого або дочірнього підприємства, що належить підприємству</i>	<i>Сума збитку спільного або дочірнього підприємства у звітному періоді, тис. грн.</i>	<i>Втрати від участі в капіталі, тис. грн. (гр. 2 * гр. 3 : 100)</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
ДП «Сузір'я»	27,0	170,0	$27,0 * 170,0 = 45,9$ 100
ДП «Асторія»	42,0	330,0	138,6
ДП «Фенікс»	38,0	200,00	76,0
Разом	X	700,00	260,5

Витрати надзвичайної діяльності.

До надзвичайної діяльності відносять такі операції або події, які відрізняються від звичайної діяльності та не відбуваються часто або регулярно.

Під надзвичайними витратами розуміють невідшкодовані збитки від надзвичайних подій, включаючи витрати на запобігання виникненню втрат від стихійного лиха та техногенних аварій, які визначенні за вирахуванням суми страхового відшкодування та покриття втрат від надзвичайних ситуацій за рахунок інших джерел.

Облік таких втрат і витрат ведеться на рахунку 99 «Надзвичайні витрати», де за дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом - списання.

Рахунок 99 «Надзвичайні витрати» має наступні субрахунки (табл. 13-14.5):

- 991 «Втрати від стихійного лиха»;
- 992 «Втрати від техногенних катастроф і аварій»;
- 993 «Інші надзвичайні витрати».

Таблиця 13-14.5

**Характеристика рахунку 99 “ Надзвичайні витрати ”
за субрахунками**

Код субрахунку	Назва	Характеристика
991	Втрати від стихійного лиха	Використовують для узагальнення інформації щодо втрат від стихійного лиха: повінь, землетрус, град, буря, тощо, викликані природними явищами
992	Втрати від техногенних катастроф і аварій	Використовують для узагальнення інформації про втрати, понесені підприємством у результаті техногенних катастроф, аварій і пожеж, що сталися на самому підприємстві чи ін.
993	Інші надзвичайні витрати	Використовують для узагальнення інформації про втрати від інших надзвичайних подій: втрати внаслідок соціальних хвилювань, повстання, масових хвилювань, громадської демонстрації, різкої зміни чинного законодавства

Первинними документами при відображенні суми визнаних витрат є накладна, рахунок, акт виконаних робіт, розрвахунок бухгалтерії тощо.

Лекція 2

2. Сутність, визнання та класифікація доходів. Доходи в системі рахунків обліку

Поняття доходів і порядок їх обліку визначено у П(С)БО 15 «Дохід», крім того у П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»; П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати»; П(С)БО 18 «Довгострокові контракти».

Доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов’язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Доходи відображаються при їх відповідності певним критеріям.

Так, доходи визнаються у разі:

- збільшення активів або зменшення зобов’язань;
- зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства);
- якщо оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Основні операції, в результаті яких виникають доходи наведені в табл. 13-14.6.

Таблиця 13-14.6

Операції, в результаті яких виникають доходи

<i>Види операцій</i>	<i>Величина доходу</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Реалізація продукції (товарів)	Вартість реалізованої продукції (товарів)
Реалізація інших активів (виробничих запасів, необоротних матеріальних та нематеріальних активів, фінансових інвестицій, іноземної валюти)	Вартість реалізованих активів
Надання послуг	Вартість наданих послуг
Передача активів підприємства для використання іншими сторонами (здійснення фінансових інвестицій, передача активів у оренду, надання товарного кредиту)	Проценти, роялті, дивіденди
Зміна вартості активів	Дооцінка поточних активів, відновлення корисності активів, курсові різниці
Безоплатне одержання активів	Вартість безоплатно одержаних поточних активів, вартість безоплатно одержаних необоротних матеріальних і нематеріальних активів у сумі амортизаційних відрахувань

Продовження таблиці 13-14.6

1	2
Отримання цільового фінансування	В сумі здійснених витрат протягом звітного періоду. Цільове фінансування капітальних інвестицій визнається доходом протягом періоду корисного використання відповідних активів інвестування в сумі нарахованої амортизації введених в дію об'єктів
Інші операції (визнання економічних санкцій на користь підприємства, відшкодування раніше списаних активів, списання кредиторської заборгованості, після завершення строку позовної давності)	Сума одержаних або заборгованих активів

Виключаються з доходів:

- сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів;

- сума надходжень за договором комісії, агентськими та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала;

- сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);

- сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);

- сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено договором;

- надходження, що належать іншим особам;

- надходження від первинного розміщення цінних паперів.

Слід зазначити, що дохід в бухгалтерському обліку відображається в сумі справедливої вартості активів, що отриманні або підлягають отриманню.

Для обліку доходів Планом рахунків передбачено рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності». За характером ці рахунки є пасивними. Тобто, визнання (збільшення) доходів на рахунках відображається за кредитом, зменшення (списання) доходів – за дебетом.

Рахунки даного класу є тимчасовими та використовуються для накопичення даних про доходи за звітний період. У кінці звітного періоду сальдо цих рахунків переноситься на рахунок 79 «Фінансові результати». На початок звітного періоду рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності» мають нульове сальдо.

Відповідно до П(С)БО 15 «Дохід», доходи підприємства класифікуються за різними ознаками, серед яких найсуттєвішою ознакою є вид діяльності, від якої отримано дохід (рис. 13-14.5).

Слід зазначити, що відповідно до Господарського Кодексу «вид господарської діяльності – це об'єднання ресурсів (устаткування, технологічних засобів, сировини та матеріалів, робочої сили) для створення виробництва певної продукції або надання послуг».

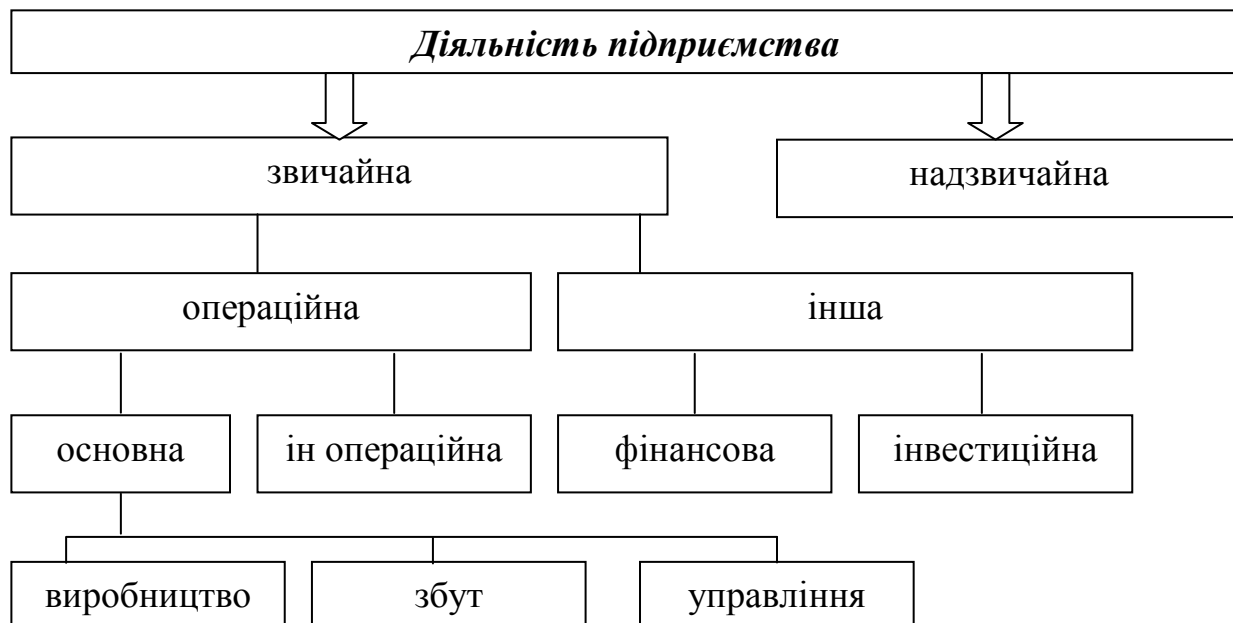


Рис. 13-14.5 – Класифікація видів діяльності підприємства

Під *звичайною діяльністю* розуміють будь-яку діяльність підприємства або операції, які її забезпечують чи виникають внаслідок здійснення такої діяльності (виробництво та реалізація продукції, розрахунки з постачальниками та замовниками, працівниками, банківськими установами, податковими органами тощо).

Звичайна діяльність поділяється на операційну та неопераційну (фінансову й інвестиційну діяльність).

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

Основна діяльність – це здійснення операцій, пов'язаних з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, послуг), що є визначальною метою створення підприємства та забезпечує основну частку його доходу.

Інвестиційна діяльність – це операції придбання і реалізації тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою еквівалентів грошових коштів.

Фінансова діяльність – це діяльність, яка призводить до зміни розміру та складу власного й позикового капіталу підприємства.

Надзвичайна діяльність – це подія або операція, яка чітко відрізняється від звичайної діяльності підприємства та не очікується, що вона буде повторюватися періодично або в кожному наступному звітному періоді (стихійне лихо, пожежа та інше).

Класифікація доходів за видами діяльності та рахунками бухгалтерського обліку наведена на рис. 13-14.6.

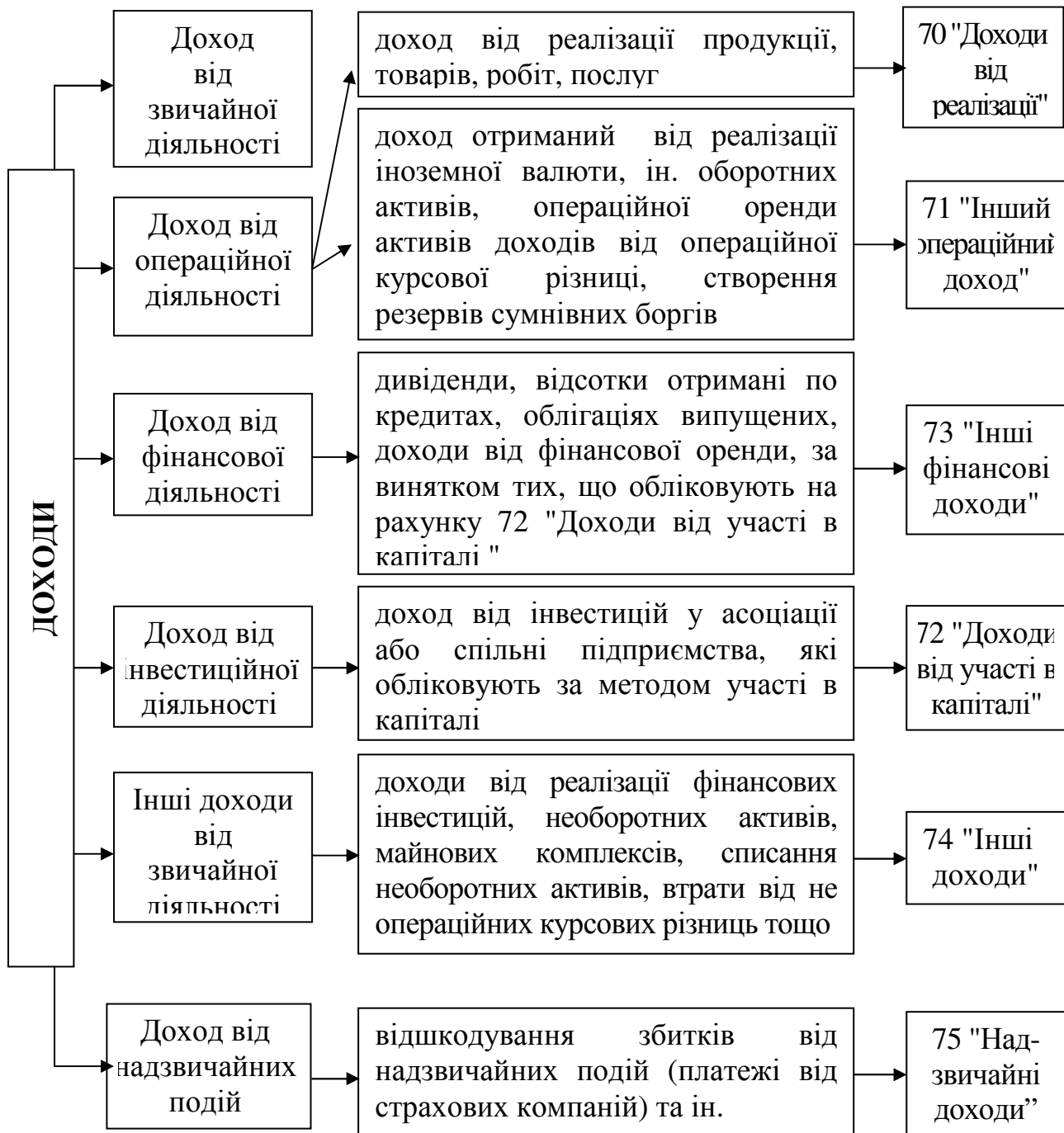


Рис. 13-14.6 – Класифікація доходів за видами діяльності та порядку відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Класифікація доходів за джерелами формування та моментами виникнення наведена в таблиці 13-14.7.

Таблиця 13-14.7.

**Класифікація доходів
за джерелами формування та моментами виникнення**

<i>Вид доходів за джерелами формування</i>	<i>Момент виникнення</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Дохід від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг.	- момент поставки; - до моменту поставки (наприклад, у разі довгострокового будівництва, де дохід визнається залежно від ступеня завершеності робіт)
Дохід, одержаний за договорами комісії, доручення, консигнації, агентськими договорами	- згідно з датою, зазначеною у звіті комісіонера, повіреного, агента
Дохід від операцій в іноземній валюті	- на дату здійснення операції; - на дату балансу
Дохід від реалізації інших оборотних активів	-у момент поставки
Дохід від операційної оренди активів	-з урахуванням способу одержання економічних вигід, пов'язаних з використанням об'єкта операційної оренди
Доходи як штрафи, пені, неустойки	-дата, зазначена в договорі або дата ухвали суду; - момент надходження коштів
Відшкодування раніше списаних оборотних активів	- на дату одержання активів
Дохід від списання кредиторської заборгованості	- після закінчення строку позовної давності
Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів	- на дату одержання активів
Інші доходи від операційної діяльності	- за загальним принципом залежно від господарської операції
Дохід від інвестицій в асоційовані, спільні, дочірні підприємства	- одержання прибутку об'єктом інвестування

Продовження таблиці 13-14.7

1	2
Дивіденди одержані	- у періоді прийняття рішення про виплату дивідендів
Відсотки одержані	- за загальним принципом залежно від господарської операції
Дохід від реалізації фінансових інвестицій	- переоформлення права власності на цінні папери
Дохід від реалізації необоротних активів	- відвантаження
Дохід від реалізації майнових комплексів	- дата передачі прав власності
Дохід від неопераційної курсової різниці	- на дату здійснення операції; - на дату балансу
Інші доходи від звичайної діяльності	- за загальним принципом залежно від господарської операції
Доходи від надзвичайних подій	- при підписанні акта страховою компанією; - або при надходженні коштів

Для розрахунку фінансового результату, від певного виду операцій, в обліку доходи поділяються на групи (табл. 13-14.8).

Таблиця 13-14.8

Групи доходів

<i>№ з/п</i>	<i>Групи доходів</i>	<i>Види доходів</i>
1	Дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)
2	Інші операційні доходи	Доходи від інших операцій, які виникають у процесі операційної діяльності, зокрема від операцій з оборотними активами
3	Фінансові доходи	Дохід від участі в капіталі, інші доходи від фінансових операцій
4	Інші доходи	Доходи від реалізації фінансових інвестицій, від відновлення корисності активів, від безоплатно одержаних активів, від неопераційної курсової різниці, від ліквідації основних засобів та від інших операцій звичайної діяльності
5	Надзвичайні доходи	Відшкодування збитків від надзвичайних подій та інші надходження

Дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) забезпечує основну частину доходів підприємства та визначається при наявності певних умов (табл. 13-14.9).

Таблиця 13-14.9

**Умови визнання доходу від реалізації продукції
(товарів, робіт, послуг)**

<i>№ п/п</i>	<i>Умови визнання доходу</i>	<i>Дохід від реалізації продукції (товарів, інших активів)</i>	<i>Дохід від виконання робіт, надання послуг</i>
1	Покупцеві передані ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товари, інші активи)	+	
2	Підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами)	+	
3	Сума доходу може бути достовірно визначена	+	+
4	Є впевненість, що відбудеться збільшення економічних вигод підприємства	+	+
5	Витрати, пов'язані з операцією, можуть бути достовірно визначені	+	+
6	Достовірна оцінка ступеня завершеності робіт (послуг) на дату балансу		+

Для обліку доходу від реалізації продукції (товарів), робіт послуг, доходу від страхової діяльності, а також суми знижок, наданих покупцям Планом рахунків передбачено застосування рахунку 70 «Доходи від реалізації» в розрізі субрахунків (таблиця 13-14.10):

За кредитом субрахунків 701-703 відображається збільшення доходу. За дебетом – сума непрямих податків (акцизний збір, податок на додану вартість); суми, які отримуються підприємством на користь комітента, принципала; списання доходів на фінансові результати.

На субрахунку 704 за дебетом відображається сума наданих після дати реалізації знижок покупцем, вартість поверненої покупцем продукції (товарів) та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу. За кредитом субрахунку відображається списання дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

Характеристика рахунку 70 “Доходи від реалізації”
за субрахунками

Код субрахунку	Назва	Характеристика
701	Дохід від реалізації продукції	Використовують для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції
702	Дохід від реалізації товарів	Використовують підприємства торгівлі та ін. організації для узагальнення інформації про доходи від реалізації товарів
703	Дохід від реалізації робіт та послуг	Використовують для узагальнення інформації про доходи від реалізації робіт та послуг
704	Вирахування з доходу	По дебету відображається сума наданих знижок покупцям вартість повернутих покупцям продукції та товарів та інші суми, що підлягають вирахування з доходу
705	Перестраховання	Використовують для узагальнення інформації про частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) за договорами перестраховання

Підставою для відображення доходів від реалізації є договори купівлі-продажу, міни, рахунки-фактури, товарно-транспортні-накладні, платіжні вимоги, ПКО, виписки банку, акти виконаних робіт (наданих послуг), розрахунки (довідки) бухгалтерії.

Інші операційні доходи

Інші операційні доходи включають в себе всі інші доходи від операційної діяльності, які одержані у звітному періоді, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і відображаються в обліку на пасивному рахунку 71 “Інший операційний дохід” в розрізі наступних субрахунків (таблиця 13-14.11):

Характеристика рахунку 71 “Інший операційний дохід”
за субрахунками

Код субрахунку	Назва субрахунку	Характеристика
711	Дохід від реалізації іноземної валюти	Для узагальнення інформації про доходи від реалізації іноземної валюти
712	Дохід від реалізації ін оборотних активів	Для узагальнення інформації про доходи від реалізації оборотних активів (виробничих запасів, МШП тощо)
713	Дохід від операційної оренди активів	Для узагальнення інформації про доходи від оренди (крім фінансової) майна, якщо ця діяльність не є предметом (метою) створення підприємства
714	Дохід від операційної курсової різниці	Для узагальнення інформації про доходи від курсових різниць за активами та зобов'язаннями підприємств, пов'язаних з операційною діяльністю підприємства
715	Одержані штрафи, пені, неустойки	Для узагальнення інформації про штрафи, пені, неустойки та інші санкції за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких одержані рішення суду їх стягнення, а також про суми з відшкодування визнаних збитків.
716	Відшкодування раніше списаних активів	Для узагальнення інформація про суми відшкодування підприємству вартості раніше списаних активів
717	Дохід від списання кредиторської заборгованості	Для узагальнення інформації про доходи від списання кредиторської заборгованості, що виникла в ході операційного циклу, по закінченні строку позовної давності.
718	Одержані гранти та субсидії	Для узагальнення інформації про отримані підприємством гранти та субсидії
719	Інші доходи від операційної діяльності	Для узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності, які не знайшли свого відображення на інших субрахунках рахунку 71 “Інший операційний дохід”, зокрема, про доходи від операцій з тарою, від інвентаризації тощо

За кредитом рахунку 71 «Інший операційний дохід» відображається збільшення (визнання) доходу, за дебетом – суми непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору та інших зборів (обов'язкових платежів) і списання доходу на фінансові результати.

Аналітичний облік інших операційних доходів ведеться за видами доходів та іншими напрямками, визначеними підприємством.

Відображення інших операційних доходів в обліку здійснюється на підставі наступних первинних документів: виписки банку, накладної, рахунків-фактур, товарно-транспортної накладної, касового ордера, податкової накладної, платіжної вимоги, довідки та розрахунки бухгалтерії, акта приймання-передачі робіт (послуг), акта інвентаризації, договору про безоплатну передачу активів та документів на їх оприбуткування, повідомлення (авізо), рішення суду.

Фінансові доходи

Фінансові доходи – це доходи, які одержало підприємство у звітному періоді від здійснення фінансових інвестицій, фінансової оренди, інших фінансових операцій.

Для обліку фінансових доходів призначено синтетичні рахунки 72 «Дохід від участі в капіталі» і 73 «Інші фінансові доходи» (таблиця 13-14.9-12):

На рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі» формується інформація про доходи від фінансових інвестицій здійснених в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться за методом участі в капіталі. За кредитом рахунку відображається збільшення (одержання) доходів, за дебетом – списання доходів на фінансові результати від фінансових операцій. Крім того, облік на рахунку 72 ведеться за видами підприємств, у які здійснені інвестиції, залежно від впливу інвестора (асоційовані, дочірні, спільні підприємства).

Рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі» має наступні субрахунки:

- 721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства»;
- 722 «Дохід від спільної діяльності»;
- 723 «Дохід від інвестицій в дочірні підприємства».

Аналітичний облік доходів від участі в капіталі ведеться за кожним об'єктом інвестування та іншими ознаками, визначеними підприємством.

Характеристика рахунку 72 “Дохід від участі в капіталі”
за субрахунками

Код субрахунку	Назва субрахунку	Характеристика
721	Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства	Для узагальнення інформації про доходи, пов'язані із збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема, внаслідок одержання асоційованими підприємствами прибутків або зростання Власного капіталу асоційованих підприємств внаслідок інших подій (переоцінка необоротних активів та інвестицій тощо)
722	Дохід від спільної діяльності	Для узагальнення інформації про доходи, пов'язані із збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема, внаслідок одержання спільними підприємствами прибутків або зростання їх власного капіталу внаслідок інших подій (переоцінка необоротних активів та інвестицій тощо)
723	Дохід від інвестицій в дочірні підприємства	Для узагальнення інформації про доходи, пов'язані із збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема, внаслідок одержання спільними підприємствами прибутків або зростання їх власного капіталу внаслідок інших подій (переоцінка необоротних активів та інвестицій тощо)

На рахунку 73 «Інші фінансові доходи» відображаються доходи, одержані у вигляді дивідендів і відсотків від здійснення фінансових інвестицій, які не обліковуються за методом участі в капіталі, доходи від фінансової оренди, інші доходи від фінансових операцій. За кредитом рахунку відображається визнана сума доходу, за дебетом – списання кредитового обороту на рахунок 79 «Фінансові результати».

Облік доходів на рахунку 73 ведеться за їх видами.

Первинними документами для обліку інших фінансових доходів є розрахунки та довідки бухгалтерії, платіжні доручення, рахунки тощо.

Рахунок 73 має наступні субрахунки(таблиця 13-14.9-13):

- 731 «Дивіденди одержані»;
- 732 «Відсотки одержані»;
- 733 «Інші доходи від фінансових операцій».

Таблиця 13-14.13

Характеристика рахунку 73 “Інші фінансові доходи”
за субрахунками

Код субрахунку	Назва субрахунку	Характеристика
731	Дивіденди одержані	Для узагальнення інформації про належні дивіденди від інших підприємств, що не є асоційованими, дочірніми та спільними
732	Відсотки одержані	Для узагальнення інформації про відсотки за облігаціями чи іншими цінними паперами, за якими не ведеться облік на субрахунку 731 “Дивіденди одержані”, зокрема винагороди за здані в фінансову оренду необоротні активи тощо
733	Інші доходи від фінансових операцій	Для узагальнення інформації про інші доходи від фінансової діяльності, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 73 “Інші фінансові доходи”

До *інших доходів* відносяться доходи від реалізацій фінансових інвестицій, відновлення корисності необоротних активів, безоплатно одержаних необоротних активів у сум нарахованої амортизації, доходи від неопераційної курсової різниці за активами і зобов’язаннями, які пов’язані з іншою звичайною діяльністю, інші доходи звичайної діяльності (списання кредиторської заборгованості, що не виникла в ході операційного циклу після закінчення строку позовної давності, від списання необоротних матеріальних активів та інші).

Для обліку доходів, які виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов’язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства призначено пасивний рахунок 74 “Інші доходи” (таблиця 13-14.14).

За кредитом рахунку 74 відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – сума ПДВ і списання доходу на фінансові результати в порядку закриття рахунку.:

Таблиця 13-14.14

Характеристика рахунку 73 “Інші доходи” за субрахунками

Код субрахунку	Назва субрахунку	Характеристика
741	Дохід від реалізації фінансових інвестицій	Для узагальнення інформації про доходи від реалізації фінансових інвестицій
742	Дохід від реалізації необоротних активів	Для узагальнення інформації про доходи від реалізації необоротних активів
743	Дохід від реалізації майнових комплексів	Для узагальнення інформації про доходи від реалізації майнових комплексів
744	Дохід від неопераційної курсової різниці	Для узагальнення інформації про курсові різниці за активами та зобов'язаннями в іноземній валюті, які пов'язані з фінансовою та інвестиційною діяльністю підприємства
745	Дохід від безоплатно одержаних активів	Для узагальнення інформації про доходи від безоплатно одержаних активів. У разі безоплатного одержання підприємством необоротних активів, дохід визначається за сумою амортизації таких активів одночасно з її нарахування
746	Інші доходи від звичайної діяльності	Для узагальнення інформації про інші доходи від звичайної діяльності, які не відображені на інших субрахунках рахунку 74 “Інші доходи”, зокрема від списання кредиторської заборгованості, що не виникла в ході операційного циклу, по закінченні строку позовної давності, від вартості негативного гудвілу, яка визнається доходом

Первинними документами при відображенні доходів від інвестиційної діяльності є акти переоцінки, платіжні доручення, прибуткові касові ордери, виписки банку, довідки (розрахунки) бухгалтерії тощо.

До *надзвичайних доходів* відносяться надходження, одержані в порядку відшкодування витрат (втрат) від надзвичайних подій. Такі відшкодування можуть бути одержані від страхових організацій, держави, у вигляді благодійних внесків від інших підприємств чи фізичних осіб.

Для відображення доходів, які виникли внаслідок надзвичайних подій, застосовується пасивний рахунок 75 «Надзвичайні доходи», де за кредитом рахунку відображається визнана сума відшкодування, зокрема від страхових організацій суми втрат від надзвичайних подій, за дебетом – списання у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати», і має наступні субрахунки (таблиця 13-14.15):

- 751 «Відшкодування збитків від надзвичайних подій»;
- 752 «Інші надзвичайні доходи».

Таблиця 13-14.15

Характеристика рахунку 75 «Надзвичайні доходи» за субрахунками

№ субрахунку	Назва субрахунку	Характеристика
751	Відшкодування збитків від надзвичайних подій	Відображається сума відшкодування втрат від надзвичайних подій, включаючи відшкодування витрат на попередження втрат від надзвичайних подій
752	Інші надзвичайні події	Відображається дохід від інших подій чи операцій, які відповідають визначенню надзвичайних подій

Аналітичний облік доходів від надзвичайних подій ведеться за видами доходів.

Первинними документами для обліку доходів від надзвичайних подій є: платіжні доручення підприємства, виписки банку, договори страхування зі страховою компанією, документи, що підтверджують форм-мажорні обставини, довідок (розрахунків) бухгалтерії.

Лекція 3

3. Формування фінансових результатів підприємства.

Фінансовий результат – це приріст (чи зменшення) вартості власного капіталу підприємства, що утворюється в процесі його підприємницької діяльності за звітний період.

Основні нормативні документи, що регулюють порядок формування та відображення у звітності фінансових результатів діяльності підприємств наведено на рис. 13-14.7.

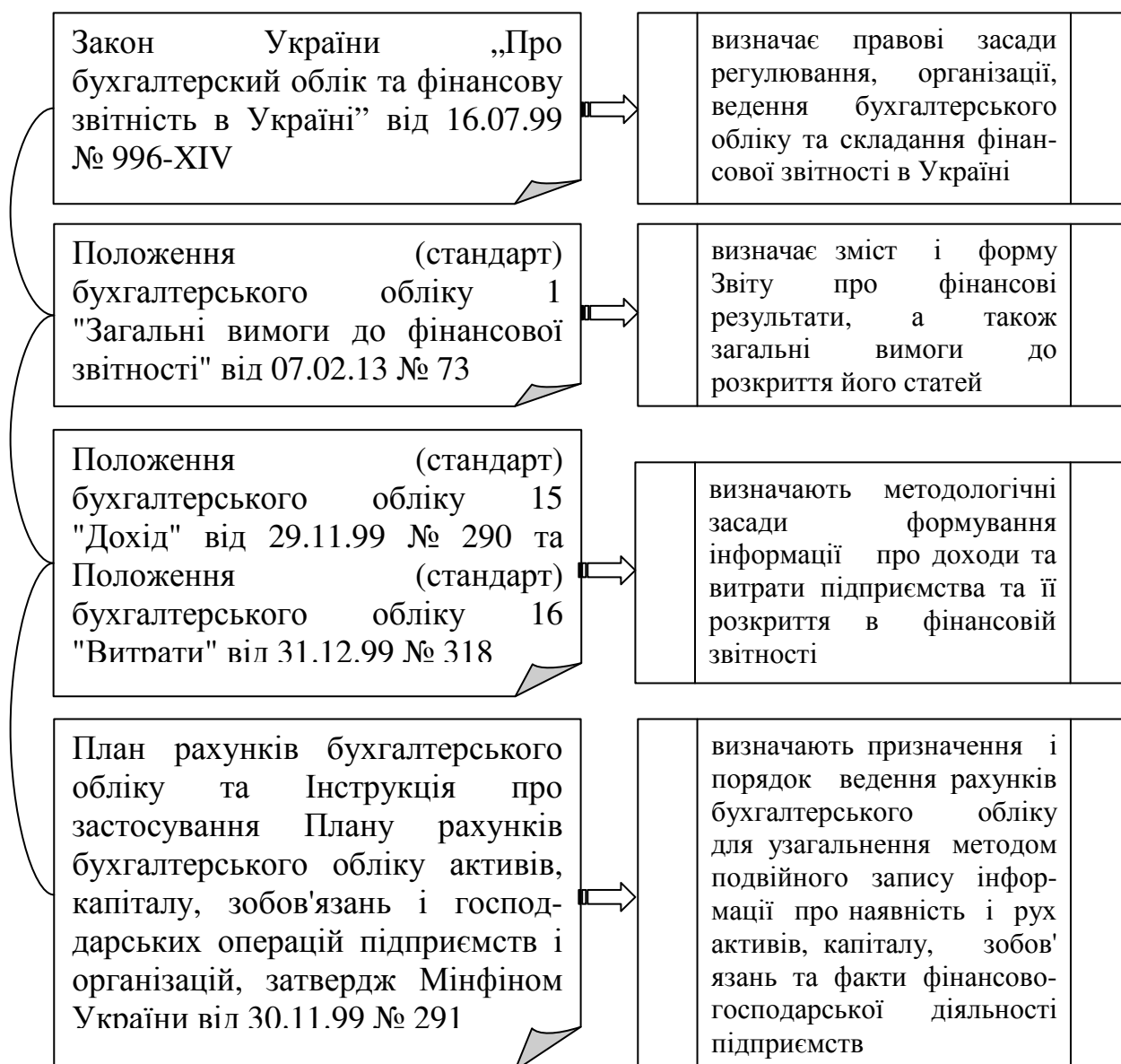


Рис. 13-14.7 - Основні нормативні документи, що регулюють порядок формування та відображення у звітності фінансових результатів діяльності підприємства

Фінансовим результатом господарської діяльності підприємства є збиток або прибуток. Порядок визначення фінансових результатів діяльності підприємства затверджений НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (рис. 13-14.8).

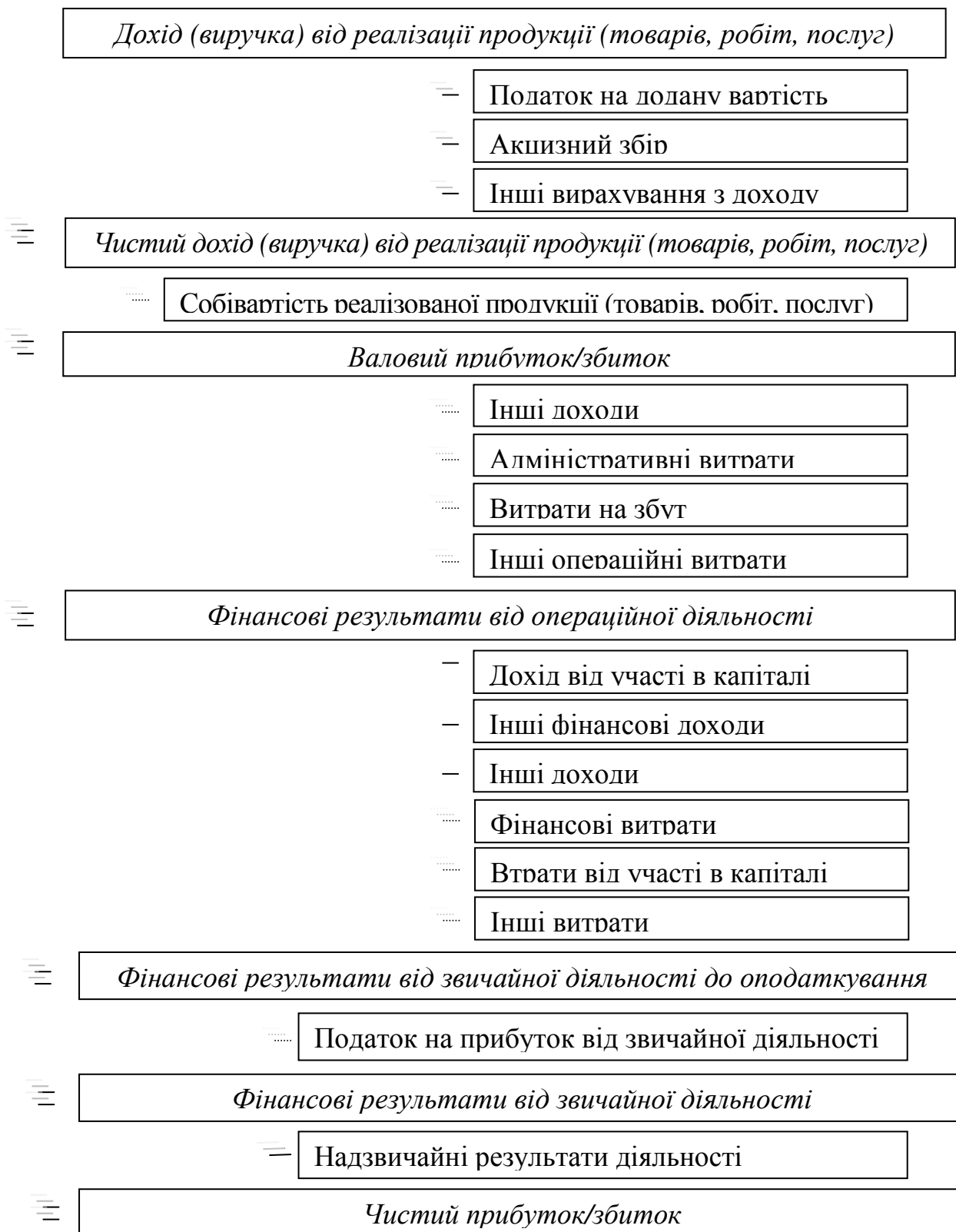


Рис. 13-14.8 - Порядок визначення фінансових результатів діяльності підприємства

Облік фінансових результатів ведеться за видами діяльності і видами операцій.

Для узагальнення інформації про фінансові результати Планом рахунків передбачено рахунок 79 «Фінансові результати» (рис. 13-14.8) в розрізі субрахунків (таблиця 13-14.16):

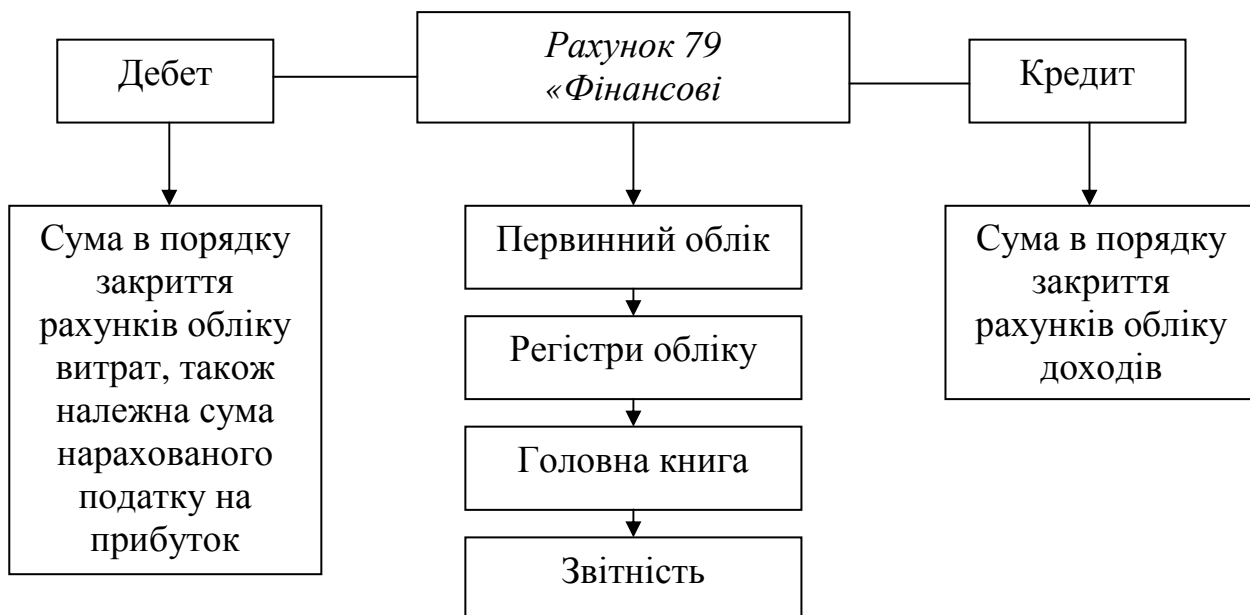


Рис. 13-14.8 – Структура рахунку 79 «Фінансові результати»

Таблиця 13-14.16

Характеристика рахунку 79 «Фінансові результати» за субрахунками

Код субрахунку	Назва	Характеристика
1	2	3
791	Результат операційної діяльності	Призначений для визначення фінансового результату підприємства від операційної діяльності. За кредитом субрахунку відображається в порядку закриття рахунків сума доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та послуг від іншої операційної діяльності, за дебетом – сума в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт, послуг; адміністративних витрат, витрат на збут; ін операційних витрат

Продовження таблиці 13-14.16

1	2	3
792	Результат фінансових операцій	Призначений для визначення результатів від фінансових операцій, де за кредитом відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі та ін фінансових доходів, за дебетом – списання фінансових витрат
793	Результат ін звичайної діяльності	Використовують для узагальнення інформації про прибуток (збиток) від іншої звичайної діяльності
794	Результат надзвичайних подій	Призначений для визначення прибутку (збитку) від надзвичайних подій. За кредитом – відображається списання доходів, за дебетом – списання витрат, що обліковуються на рахунку 99 «Надзвичайні витрати»

Аналітичний облік фінансових результатів ведеться за їх характером, видами продукції, товарів, робіт, послуг та іншими напрямками, визначеними підприємством самостійно.

Первинними документами для відображення накопичення фінансових результатів від різних видів діяльності та віднесення до складу нерозподіленого прибутку (збитку) є : довідки та розрахунки бухгалтерії.

Рахунки обліку доходів і витрат за видами діяльності з виходом на фінансовий результат наведено на рисунках 13-14.9, 13-14.10, 13-14.11, 13-14.12, 13-14.13.

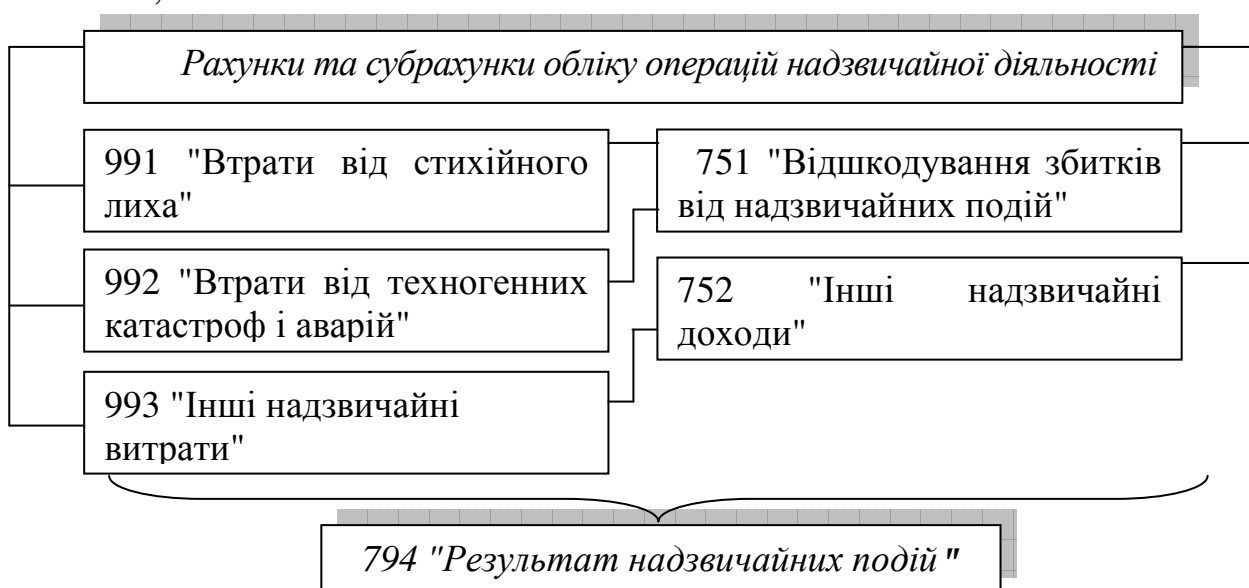


Рис. 13-14.9 – Рахунки обліку доходів і витрат надзвичайної діяльності

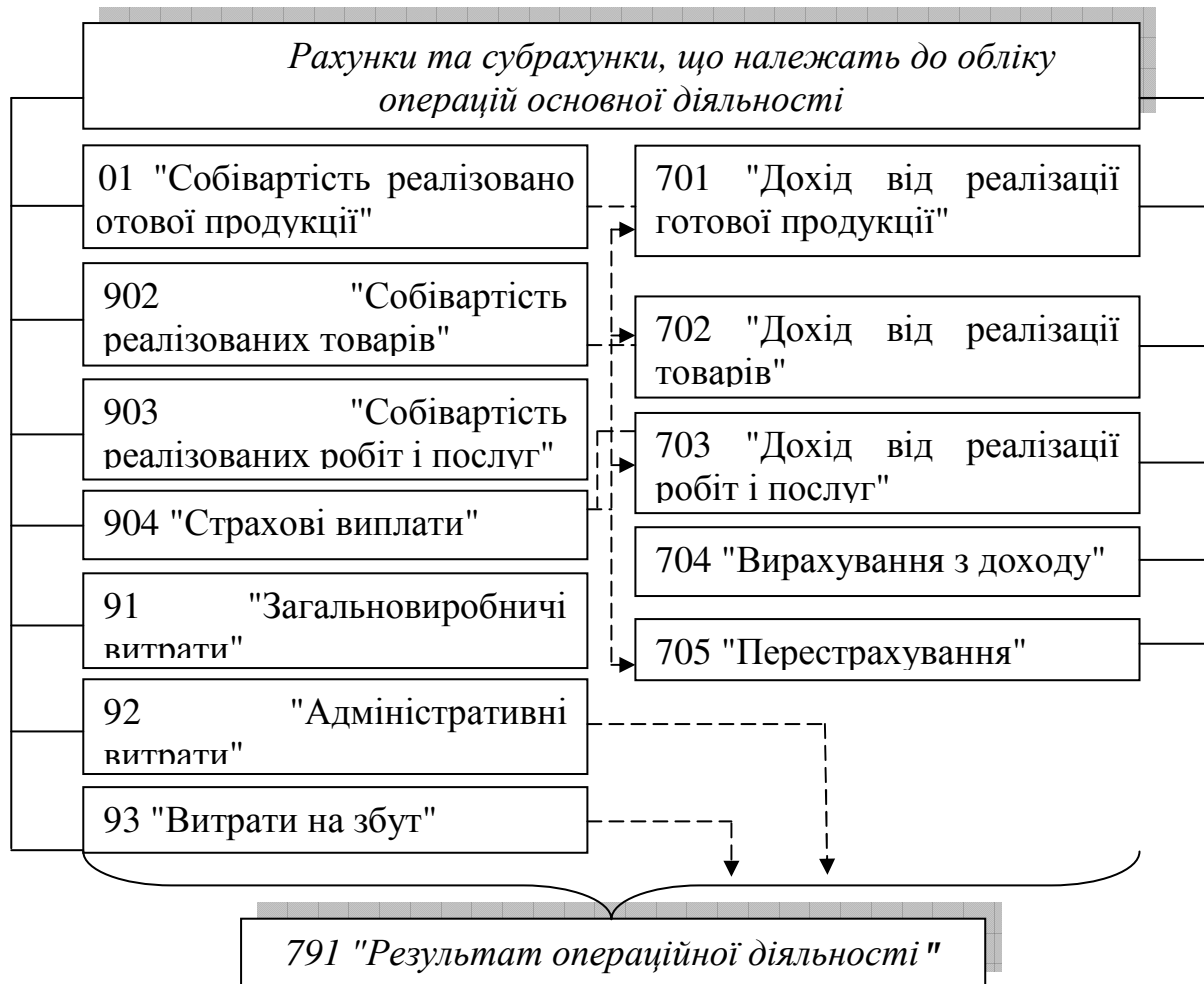


Рис. 13-14.10 – Рахунки обліку доходів і витрат основної діяльності

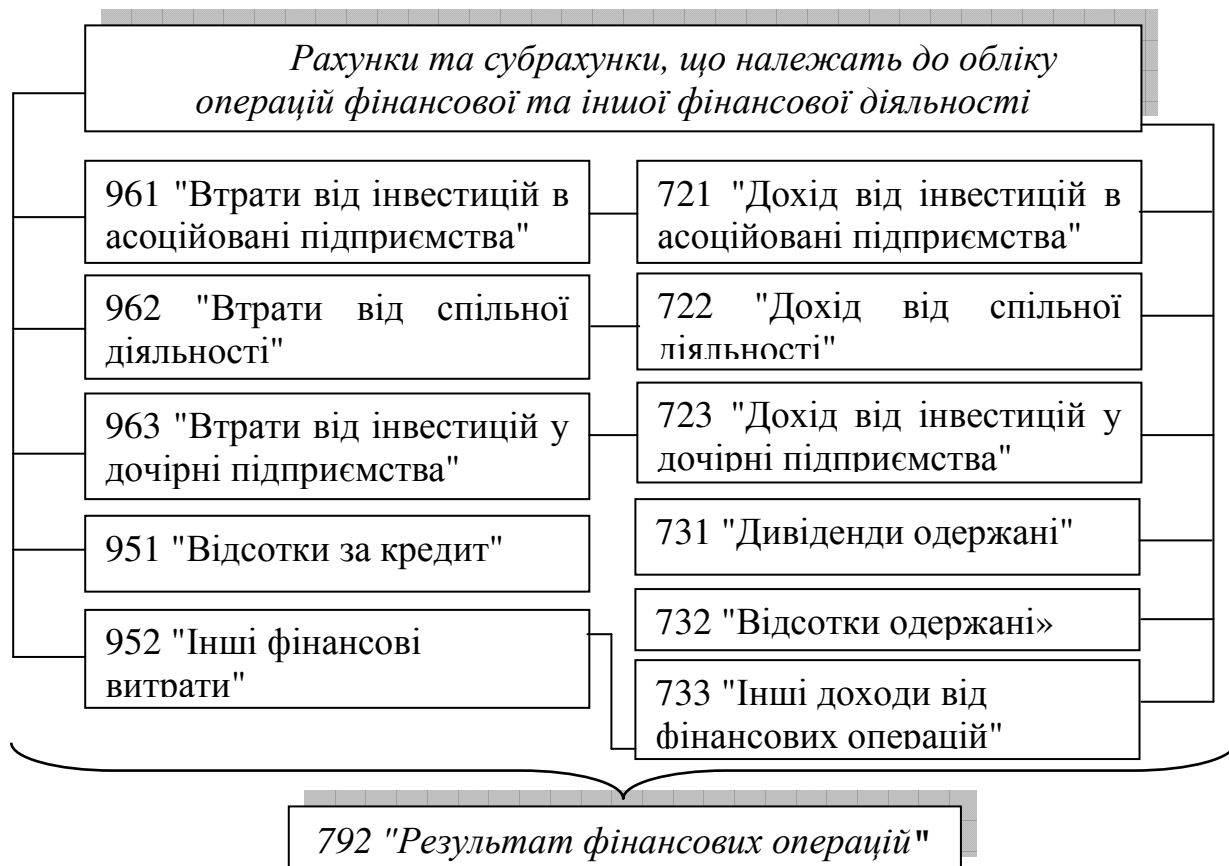


Рис. 13-14.11 – Рахунки обліку доходів і витрат фінансової діяльності



Рис. 13-14.12 – Рахунки обліку доходів і витрат іншої операційної діяльності

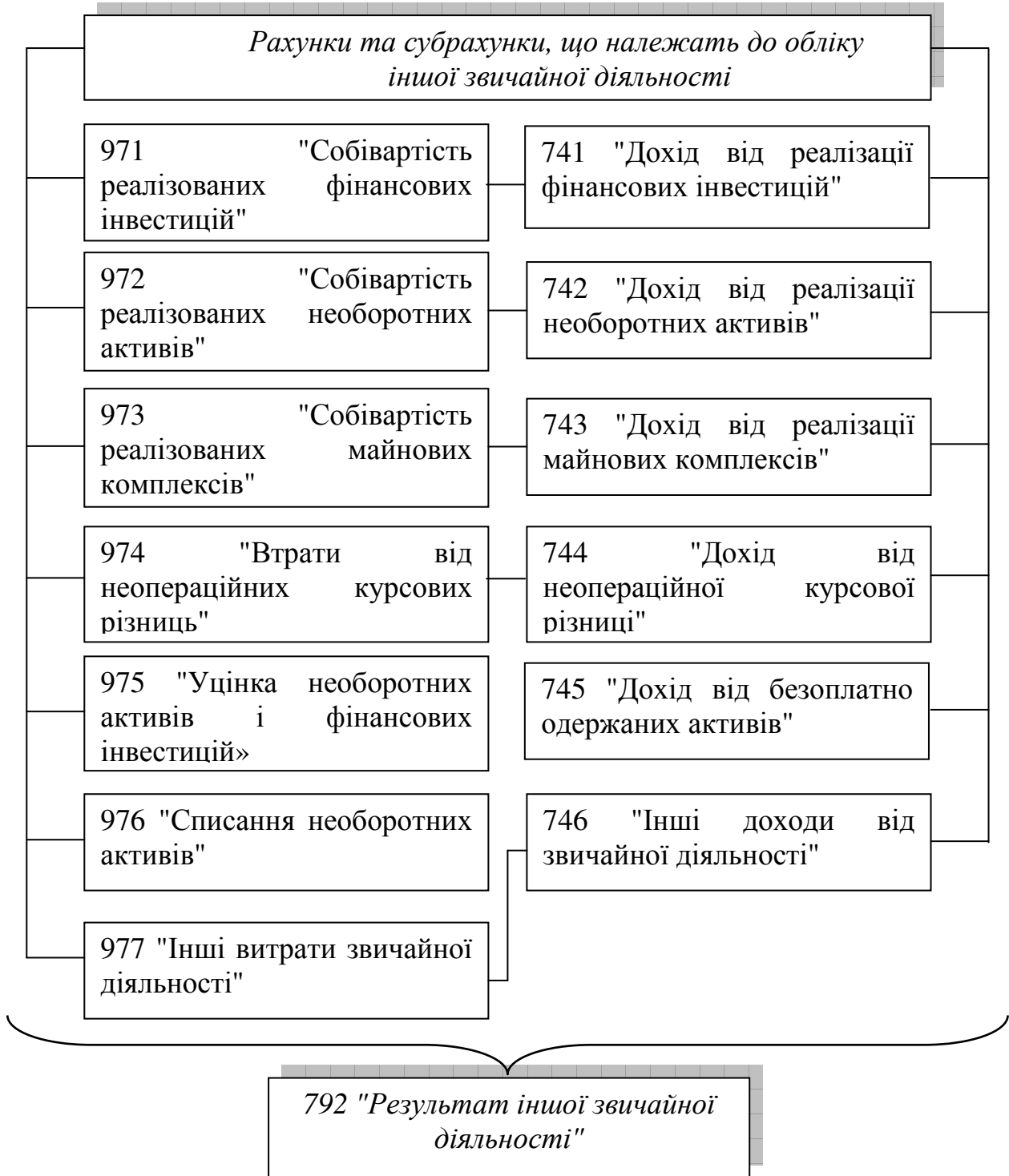


Рис. 13-14.13– Рахунки обліку доходів і витрат іншої звичайної діяльності

Сальдо рахунку 79 «Фінансові результати» при його закритті (у кінці звітної періоду) списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Це сальдо становить суму чистого прибутку (кредитове) або збитку (дебетове). Визначена сума повинна дорівнювати сумі чистого прибутку (збитку), яка розрахована у фінансовій звітності форми 2 «Звіт про фінансові результати» за квартал, півріччя, 9 місяців, рік.

Нерозподілений прибуток – це сума чистого прибутку, отриманого за певний період, який підлягає розподілу. У момент виникнення весь чистий прибуток за звітний період може бути визнаний як нерозподілений.

Надалі нерозподілений прибуток розподіляють за напрямками майбутнього використання, які визначає власник підприємства або уповноважений ним орган згідно з установчими документами. Найчастіше, чистий прибуток, одержаний підприємством після сплати податків до бюджету, а також інших платежів, розподіляється на виплату дивідендів учасникам товариства в розмірі, обумовленими зборами акціонерів, поповнення статутного капіталу, створення резервного капіталу тощо.

Розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів), виплати за облігаціями, відрахування до резервного капіталу та інше використання в поточному періоді відображається за дебетом субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

Первинними документами при відображенні інформації про використання прибутку є розрахунки та довідки бухгалтерії, протоколи або рішення власника (засновників).

Дані субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» відображається у Звіті про власний капітал».

Питання для самоконтролю:

1. Визначення поняття витрати підприємства відповідно до П(С)БО.
2. Що таке об'єкт витрат ?
3. Критерії визнання витрат в бухгалтерському обліку ?
4. Класифікація витрат в бухгалтерському обліку.
5. Назвіть види діяльності підприємства, за якими ведеться бухгалтерський облік витрат.
6. Які витрати відносяться до адміністративних витрат ?
7. Які витрати відносяться до витрат на збут ?
8. Які витрати відносяться до інших операційних витрат підприємства ?
9. Які витрати не визнаються витратами у бухгалтерському обліку?
10. Розкрийте структуру витрат, що включаються у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг).
11. Дайте визначення змінних загальновиробничих витрат.
12. Дайте визначення постійних загальновиробничих витрат.
13. Дайте визначення доходу ?
14. Критерії визнання доходів в бухгалтерському обліку.
15. Назвіть основні операції, в результаті яких виникають доходи.
16. Які надходження не включаються до суми доходів?
17. На рахунках якого класу ведеться облік доходів ? Їх характеристика.
18. Як визначається чистий доход на рахунках обліку доходів ?
19. Який склад іншого операційного доходу ?
20. Які надходження не визнаються доходами ?
21. Які доходи відносяться до інших операційних ?
22. Який склад доходів від іншої звичайної діяльності?
23. Який порядок віднесення і списання інших доходів та інших витрат для визначення фінансового результату від іншої звичайної діяльності ?
24. Як визначається фінансовий результат від надзвичайних подій ?
25. На яких рахунках відображаються надходження, які не визнаються доходами?

📖 Рекомендована література: 2, 13, 22, 26, 32, 33, 34, 44, 48, 55.

ТЕМА 15: ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ (4 год.)

Лекція 1

Цільова спрямованість: визначити поняття та мету фінансової звітності; склад, форми та порядок її подання; розглянути побудову та порядок складання форм фінансової звітності.

Питання для розгляду

1. Значення фінансової звітності та її використання в діяльності підприємства.
2. Форми фінансової звітності.

1. Значення фінансової звітності та її використання в діяльності підприємства.

Управління підприємством потребує періодичного узагальнення і подання інформації про його діяльність у формі звітності.

Складання фінансової звітності як і ведення бухгалтерського обліку регламентується Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність», а також П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Фінансова звітність – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період

З матеріальної точки зору фінансова звітність складається з бухгалтерських форм встановленого законодавством зразка.

У не матеріальному вигляді фінансова звітність представляє собою систему взаємопов'язаних між собою економічних показників, що відображають умови і результати виробничої та фінансово-господарської діяльності підприємства, їх фінансовий стан за звітний період.

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства та зміни у власному капіталі, яка необхідна для прийняття рішень щодо:

- придбання, продажу та володіння цінними паперами;
- участі в капіталі підприємства;
- оцінки якості управління;
- оцінки здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання;
- забезпеченості зобов'язань підприємства;
- визначення суми дивідендів;
- регулювання діяльності підприємства ;
- інших рішень.

Користувачами фінансової звітності є наявні та потенційні інвестори, працівники, постачальники та інші торгові кредитори, замовники, уряд та урядові установи, громадськість, інші фізичні та юридичні особи, які потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень (рис. 15.1).

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік, тобто період з 1 січня по 31 грудня. Проміжна звітність складається щоквартально наростаючим підсумком з початку звітного року.

Для новоствореного підприємства перший звітний період може бути менший ніж 12 місяців, але не більше 15 місяців. Тобто першим звітним роком є період до 31 грудня з дати набуття прав юридичної особи, а для тих, що набули цього права після 1 жовтня — по 31 грудня наступного року. Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку звітного року до моменту ліквідації підприємства.

Тривалість звітного періоду узагальнено в таблиці 15.1.

Таблиця 15.1

Тривалість звітного періоду підприємства

<i>Показники</i>	П(С)БО 1
Звітний період: - діючого підприємства	Календарний рік (12 міс.)
- новоствореного підприємства	Не більше 15 міс. з дати створення
- підприємства, яке припиняє діяльність	З початку року до моменту ліквідації
Дата балансу	Кінець останнього дня звітного періоду

Фінансову звітність зобов'язані складати підприємства, об'єднання і організації, що перебувають на господарському розрахунку, мають самостійний баланс і є юридичними особами, ураховуючи створені на території України спільні підприємства за участю українських та чужоземних юридичних осіб і громадян, а також організації, що не перебувають на господарському розрахунку, але одержують доходи від господарської або іншої комерційної діяльності за єдиними формами.

Інформація, наведена в фінансовій звітності, базується виключно на даних бухгалтерського обліку та повинна бути тотожною даним аналітичного та синтетичного обліку.

Користувачі фінансової звітності

Інвестори – стурбовані ризиком власних інвестицій та реальністю доходів від цих інвестицій. Їм потрібна інформація, яка допомагає визначити, що необхідно робити: купувати, утримувати або продавати. Акціонери також зацікавлені в інформації, що дає їм змогу оцінити спроможність підприємства сплачувати дивіденди

Працівники – зацікавлені в інформації щодо стабільності та прибутковості роботодавців. Вони також зацікавлені в інформації, яка дає їм змогу оцінити здатність підприємства забезпечувати оплату праці, зайнятість та виплату пенсій

Позикодавці – зацікавлені в інформації, яка дає їм змогу визначити, чи будуть їхні позики та відсотки із суми позик сплачені своєчасно

Постачальники та інші кредитори – зацікавлені в інформації, яка дає їм змогу визначити, чи будуть вчасно сплачені заборговані їм суми

Клієнти – виявляють інтерес до інформації щодо безперервності діяльності підприємства, особливо у випадках, коли вони мають довгострокові угоди з підприємством або залежать від нього

Уряд та урядові установи – зацікавлені у розміщенні ресурсів, а отже, і у діяльності підприємства. Інформація їм також потрібна для того, щоб регулювати діяльність підприємств, визначати податкову політику і як основа статистичних даних про валовий внутрішній продукт

Громадськість – зацікавлена у розвитку ринку праці та соціальної сфери як регіонів, так і держави загалом

Рис. 15.1 – Групи користувачів фінансової звітності

Крім того, формування фінансової звітності підприємств має здійснюватися відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку та відповідати певним вимогам (рис. 15.2).

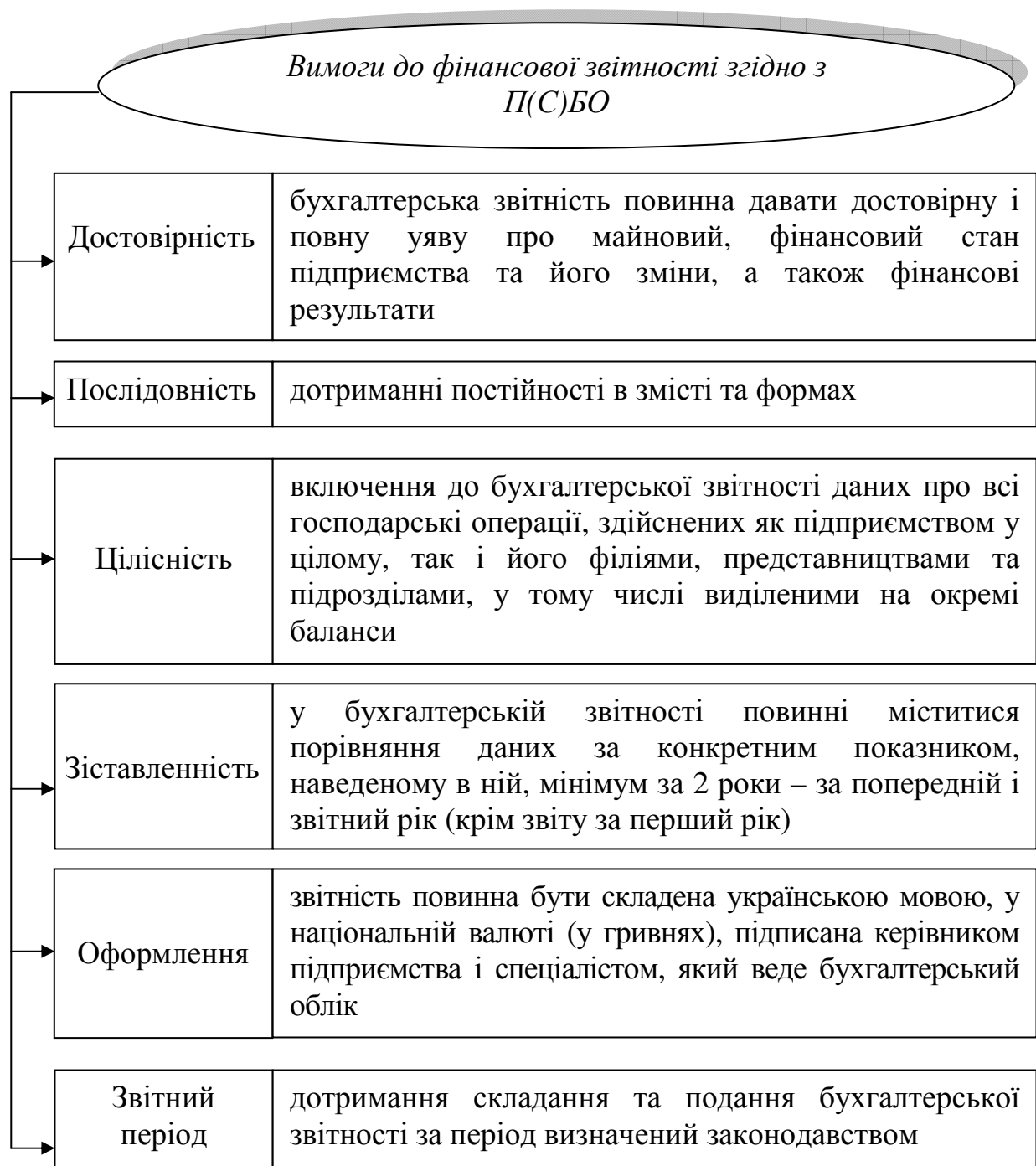


Рис. 20.2 – Вимоги до фінансової звітності

Зіставність фінансової інформації, наданої як одним підприємством за різні звітні періоди, так і різними підприємствами, передбачається забезпечити шляхом застосування єдиних вимог та принципів щодо підготовки фінансової звітності та розкриття її статей.

Такими загальноприйнятими принципами є:

- принцип автономності підприємства;
- принцип безперервності діяльності;
- принцип періодичності;
- принцип історичної (фактичної) собівартості;
- принцип нарахування та відповідності доходів і витрат;
- принцип повного висвітлення;
- принцип послідовності;
- принцип обачності;
- принцип превалювання сутності над формою;
- принцип єдиного грошового вимірника (рис. 15.3).

Принципи	Зміст
Автономності підприємства	Кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників. Тому особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатись у фінансовій звітності підприємства
Безперервності діяльності	Передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі
Періодичності	Припускає розподіл діяльності підприємства за певними періодами часу з метою складання фінансової звітності
Історичної (фактичної) собівартості	Визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання
Нарахування та відповідності доходів і витрат	Для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які було здійснено для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності в момент їх виникнення незалежно від часу надходження і сплати грошей

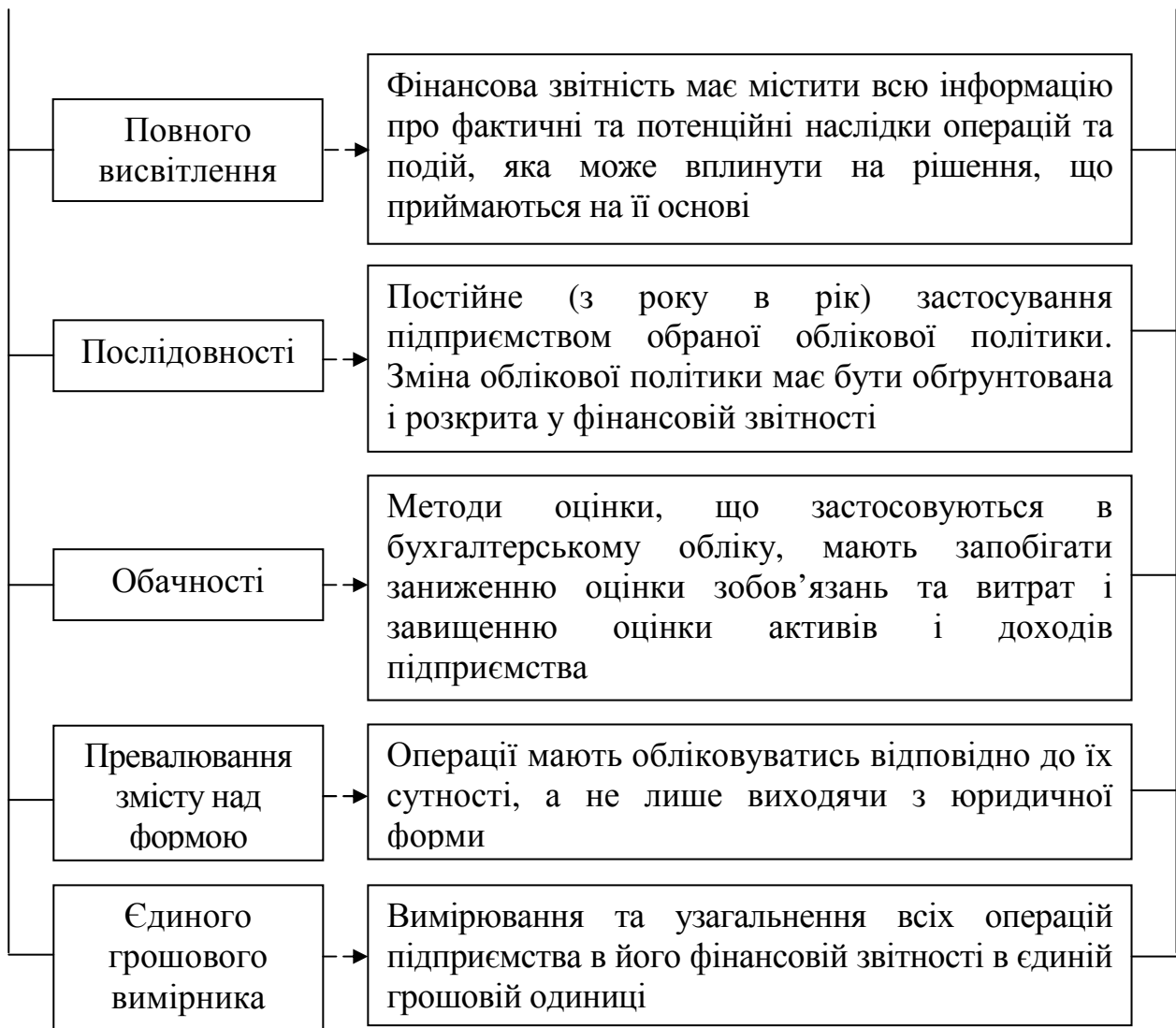


Рис. 15.3 - Принципи фінансової звітності

З метою упорядкування та спрощення складання звітності її класифікують за певними ознаками: змістом та джерелами формування, терміном подання, ступенем узагальнення, обсягом, періодичністю подання, охопленням видів діяльності, змістом звітних даних та їх застосуванням, характером спрямування і використання, способом складання, способом подання, роллю в управлінні (рис.15.4).

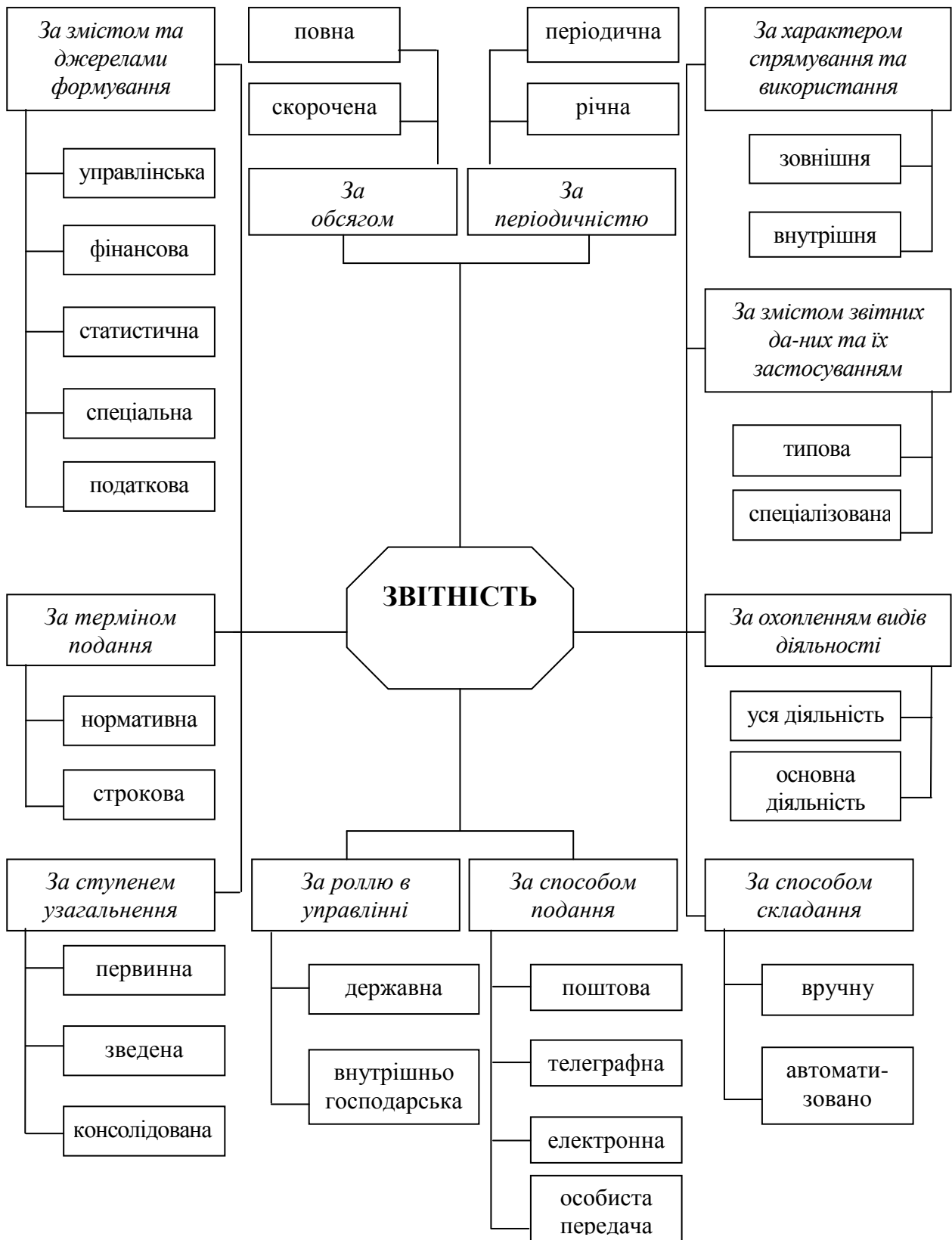


Рис. 15.4 - Класифікація звітності

За змістом і джерелами формування розрізняють статистичну, фінансову, податкову, спеціальну, внутрішньогосподарську (управлінську) звітність.

Статистична звітність містить інформацію, що є необхідною для статистичного вивчення господарської діяльності підприємств та побудови макроекономічних показників.

Фінансова звітність містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Податкова звітність містить інформацію про валові доходи та валові витрати, фінансові результати та розрахунок сум податків, що підлягають сплаті до бюджету, а також надмірно сплачених сум, що підлягають відшкодуванню.

Спеціальна звітність подається з питань розрахунків і використання коштів фонду соціального страхування, пенсійного фонду, фонду зайнятості тощо.

Управлінська звітність відображає необхідну інформацію для прийняття рішень на рівні структурних підрозділів і розробляється підприємством самостійно.

За термінами подання розрізняють нормативну і строкову звітність. Нормативна подається на певну дату, строкова — у термін до 25 днів після закінчення звітного періоду.

За ступенем узагальнення звітність поділяють на первинну, що подається підприємствами; зведену, що узагальнює дані первинної звітності у межах міністерств і відомств; консолідовану, яка відображає фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

За обсягами відображених результатів діяльності розрізняють повну і скорочену звітність.

За періодом часу, за який характеризується діяльність підприємства, тобто за періодичністю подання розрізняють річну і періодичну (щоквартальну, щомісячну) звітність.

За роллю в управлінні розрізняють державну та внутрішньогосподарську звітність.

З погляду охоплення видів діяльності звітність може відображати усі види діяльності, якою займається підприємство, або обмежуватися лише основним із них.

За змістом звітних даних та їх застосуванням звітність є типовою і спеціалізованою. Типові форми звітності застосовують для відображення облікових даних однакового змісту, спеціалізовані містять показники за специфічними видами діяльності.

За характером спрямування розрізняють внутрішню звітність, призначену для внутрішнього управління підприємством, і зовнішню, яка виходить за межі підприємства і подається органам виконавчої влади, іншим користувачам.

За способом складання розрізняють звітність складену вручну, або автоматизовану, тобто зі застосуванням комп'ютерної техніки.

Звітність за способом подання користувачам поділяють на подану поштою, телеграфом, електронною поштою або подану особисто.

Звітність формується в три етапи:

1. Первинний облік (здійснюється на першій стадії облікового процесу через документування та оцінку господарських явищ і процесів);

2. Поточний облік (проводиться облікова реєстрація господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку і в облікових регістрах);

3. Підсумковий облік (здійснюється узагальнення даних поточного обліку в фінансовій звітності).

Складання звітів — завершальний етап облікового процесу, проте до початку складання звітів проводиться значна підготовча робота.

Процес підготовки до складання та безпосереднього складання фінансової звітності може бути поділений на кілька етапів (рис. 15.5).

Датою подання фінансової звітності вважається день її фактичної передачі за належністю, а у разі надсилання поштою — дата одержання адресатом, зазначена на штемпелі підприємства зв'язку, що обслуговує адресата. У разі, якщо дата подання звітності припадає на неробочий день, термін подання переноситься на перший після вихідного робочий день.

Відповідно до статті 14 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» фінансова звітність підприємства не становить комерційної таємниці, крім випадків, передбачених законодавством.

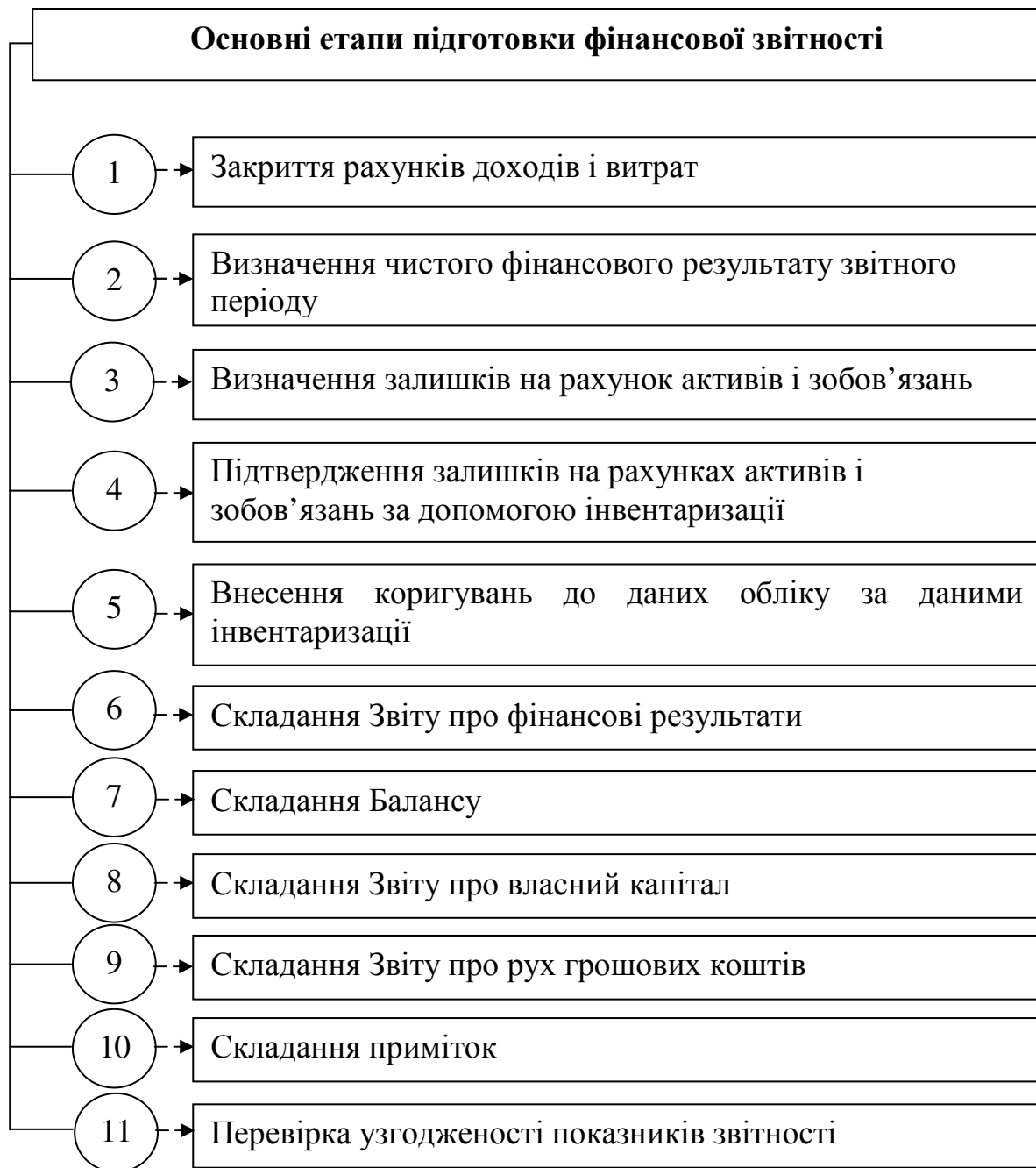


Рис. 15.5 - Основні етапи підготовки фінансової звітності

Лекція 2

2. *Форми фінансової звітності.*

За терміном подання фінансову звітність поділяють на періодичну (поточну) та річну (рис. 15.5).

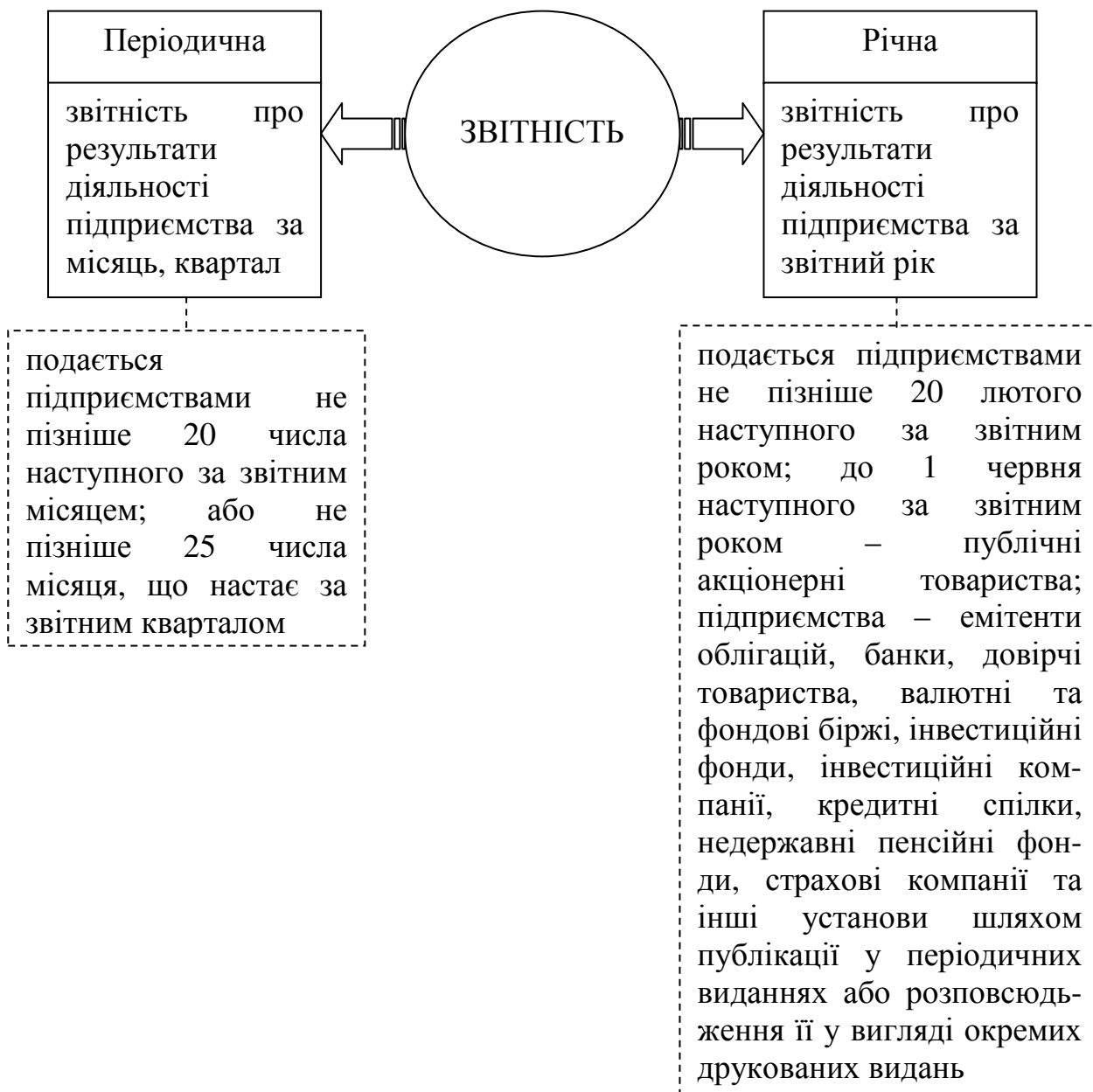


Рис. 15.5 – Види фінансової звітності

До складу квартальної та річної фінансової звітності підприємств України (крім бюджетних організацій, представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності та суб'єктів малого підприємництва) належать наступні форми (рис. 15.6):

- Баланс;
- Звіт про фінансові результати;
- Звіт про рух грошових коштів;
- Звіт про власний капітал;
- Примітки до фінансових звітів.

Квартальна та річна фінансова звітність подається:

- органам, до сфери управління яких вони належать;
- трудовим колективам на їх вимогу;
- власникам (засновникам) відповідно до установчих документів;
- органам державної статистики;
- органам Державного казначейства або місцевим фінансовим органам (щодо використання бюджетних асигнувань);
- Державному реєстратору за місцезнаходженням реєстраційної палати;
- іншим органам та користувачам згідно із законодавством.

Форми фінансової звітності і порядок їх заповнення встановлюються Міністерством фінансів України за погодженням з Державним комітетом статистики України.

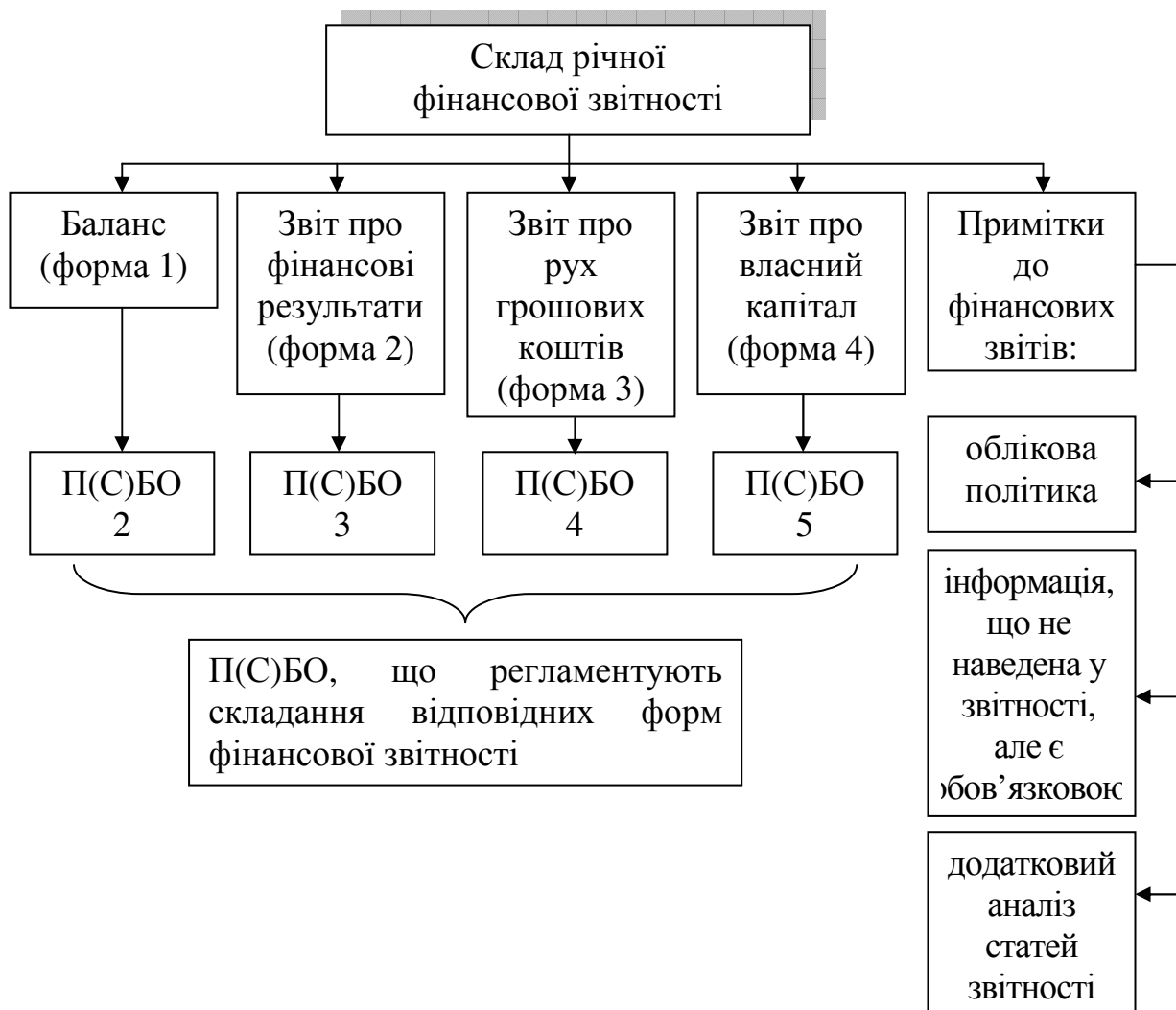


Рис. 15.6 – Склад фінансової звітності

Крім обов'язкових форм, до складу квартальної і річної фінансової звітності належать інші форми звітності:

- декларація про прибуток підприємства;
- декларація з ПДВ;
- розрахункові відомості про нарахування і перерахування зборів на обов'язкове соціальне страхування до пенсійного фонду (звіт з ЄСВ);
- розрахунок комунального податку;
- розрахунок податку з реклами;
- розрахунок платежів до бюджету готельного збору;
- звіт про суми отримання пільг щодо оподаткування та інші форми

Фінансова звітність включає в себе відомості про:

- наявність і стан господарських засобів та їх джерел виникнення (Баланс);
- про доходи, витрати, фінансові результати діяльності підприємства;
- грошові потоки підприємства;
- зміни в складі та структурі власного капіталу.

Складається фінансова звітність на основі даних бухгалтерського обліку, за достовірність якого несуть відповідальність керівник і головний бухгалтер підприємства. Ця обставина зумовлює засвідчення даних фінансової звітності підписами керівника і головного бухгалтера.

Перед складанням річної фінансової звітності підприємства зобов'язанні проводити певну підготовчу роботу, а саме:

- звірення підсумків аналітичного та синтетичного обліку;
- інвентаризацію майна і фінансових зобов'язань підприємства;
- виправлення в бухгалтерському обліку помилок, виявлених у ході підготовки до звіту;
- закриття рахунків з обліку доходів і витрат;
- розрахунок і нарахування податків до бюджету;
- забезпечення зіставлення звітних даних з показниками за відповідний період минулого року.

Після здійснення зазначених процедур складається фінансова звітність, порядок заповнення якої буде розглянута нижче.

Баланс.

Зміст, форма та загальні вимоги до розкриття статей Балансу визначаються ПСБО 2 «Баланс» (рис. 15.7).

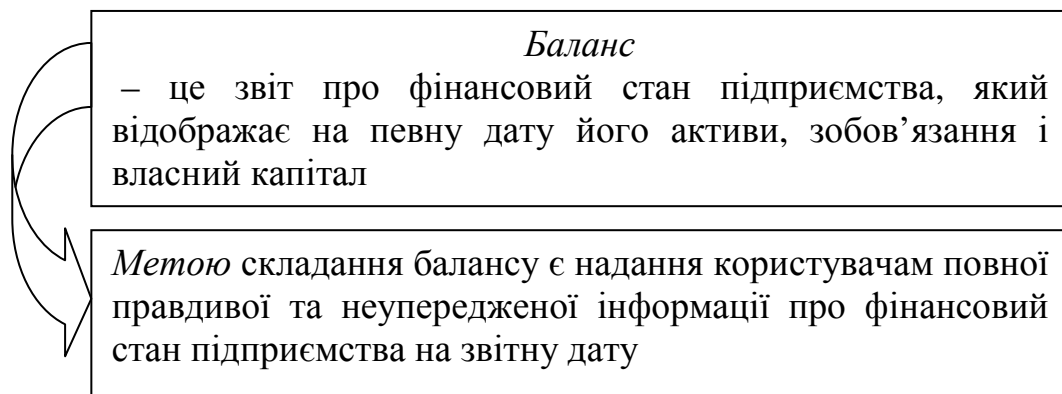


Рис. 15.7 – Мета складання балансу

Баланс складається станом на кінець останнього дня звітного періоду та подається у складі річної та проміжної (квартальної) звітності (Додаток А).

У Балансі підприємства відображаються активи, зобов'язання та власний капітал підприємства за умови відповідності всім критеріям визнання (рис. 15.8).

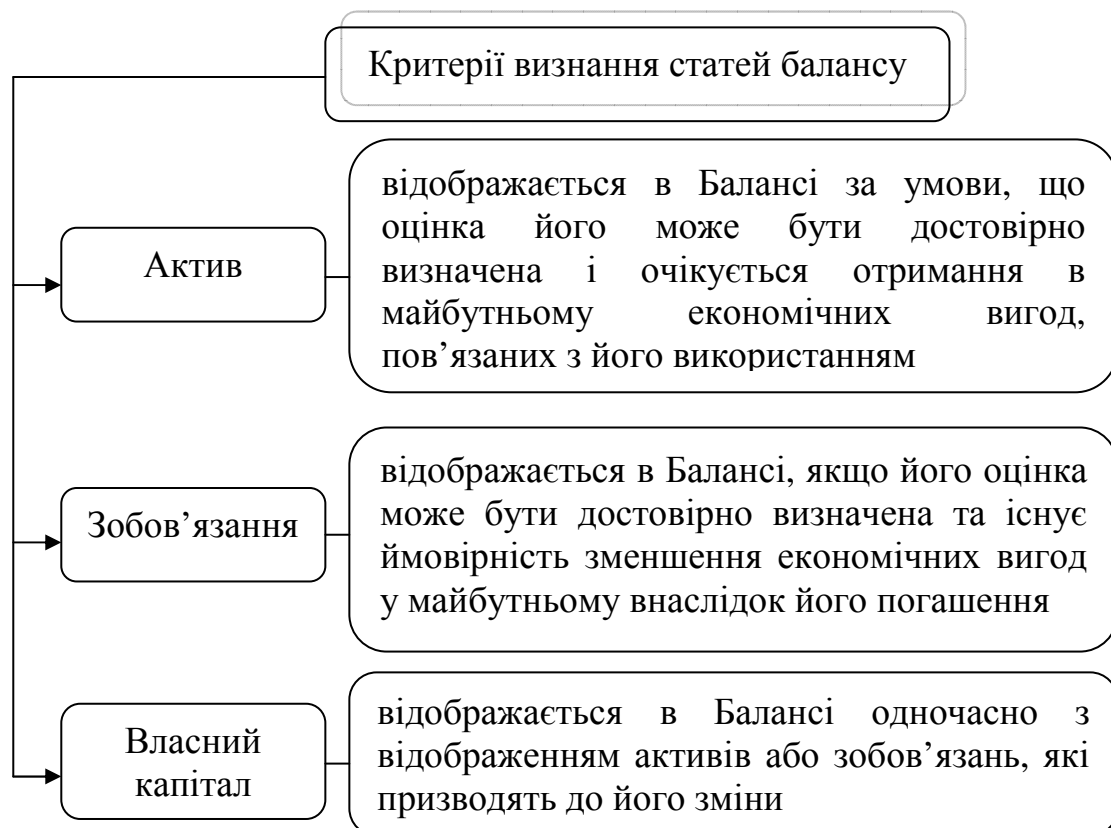


Рис. 15.8 – Критерії визнання статей балансу

Заповнюється Баланс виходячи з залишків на рахунках 1-6 класів Плану рахунків. Дані на початок року переносять у графу 3 Балансу з попереднього річного звіту; на кінець звітнього періоду – дані за звітний період.

Звіт про фінансові результати.

Зміст та форма Звіту про фінансові результати, а також загальні вимоги до розкриття його статей визначаються:

- П(С)БО 16 «Витрати»;
- П(С)БО 17 «Податок на прибуток»;
- П(С)БО 24 «Прибуток на акцію»;
- П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати».

Зокрема, в останньому наводиться значення даного Звіту та його мета (рис. 20.9).

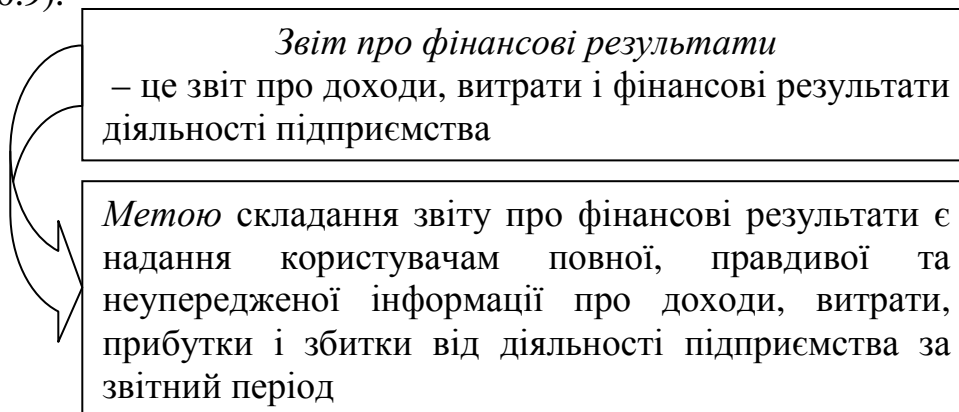


Рис. 15.9 – Мета складання Звіту про фінансові результати

Цей Звіт складається наростаючим підсумком з початку звітнього року та подається у складі річної та квартальної звітності, за формою наведеною в Додатку Г.

Звіт про фінансові результати складається з трьох розділів, структура якого наведена на рис. 15. 10.

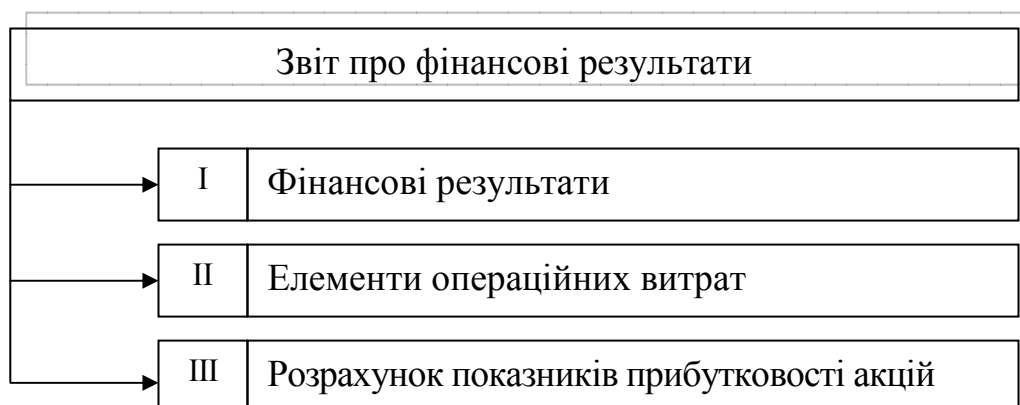


Рис. 15.10 – Структура Звіту про фінансові результати

У I розділі наводиться інформація про доходи (витрати) та прибутки (збитки) підприємства у розрізі різних видів діяльності, що надає змогу користувачам фінансової звітності здійснювати оцінку як результатів основної діяльності підприємства, так і результатів іншої діяльності, що не відбувається на постійній основі.

Крім того, інформація наведена в I розділі надає змогу користувачам оцінити величину отриманого чистого прибутку (збитку), що підлягає розподілу між акціонерами у вигляді дивідендів. Крім того, дані цього розділу використовуються для розрахунку різних коефіцієнтів з метою здійснення аналізу господарської діяльності підприємства.

Складається цей розділ виходячи з даних за рахунками класу 7 та з Плану рахунків.

У II розділі наводиться інформація щодо відповідних елементів операційних витрат (на виробництво і збут, управління та інші операційні витрати), які зазнало підприємство у процесі своєї діяльності протягом звітного періоду, за вирахуванням внутрішнього обороту, тобто за вирахуванням тих витрат, які становлять собівартість продукції (робіт, послуг), виробленої і спожитої підприємством. Така інформація є корисною для проведення аналізу структури витрат за економічно однорідними елементами.

Цей розділ складається з використанням інформації накопиченої на рахунках класу 8, або шляхом аналізу кредитових оборотів рахунків запасів, зносу необоротних активів, забезпечень, кредиторської заборгованості тощо.

Третій розділ є обов'язковим для заповнення для публічних акціонерних товариств (ПАТ), акції яких можуть поширюватися через відкриту підписку і купівлю-продаж на біржах. Приватні акціонерні товариства (ПрАТ) також можуть заповнювати цей розділ із застосуванням П(С)БО 24 «Прибуток на акцію».

Прибутковість акцій визначається шляхом розрахунку чистого прибутку (збитку), що припадає на одну просту акцію, і обчислюється за допомогою ділення чистого прибутку (збитку) періоду, які належать власникам простих акцій, на середньорічну кількість простих акцій, що знаходяться в обігу протягом цього періоду.

Звіт про рух грошових коштів.

Зміст і форма звіту про рух грошових коштів, а також загальні вимоги до розкриття його статей визначаються П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів» (15.11).

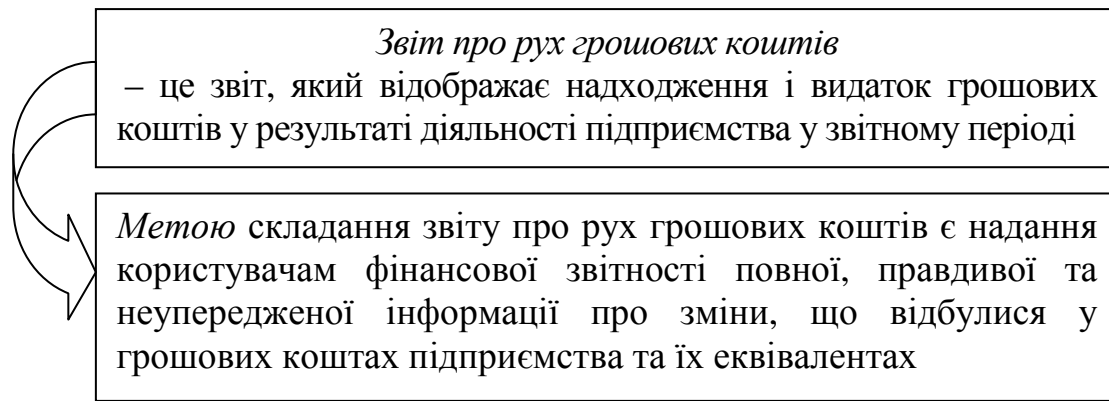


Рис. 15.11 – Мета складання Звіту про рух грошових коштів

Звіт містить дані про рух грошових коштів в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Окремо зазначають надходження і видаток коштів стосовно різних видів діяльності. Негрошові операції (отримання активів від фінансової оренди, бартерні операції, придбання активів через емісію акцій тощо) не включаються до Звіту про рух грошових коштів.

Звіт про рух грошових коштів складається в декілька етапів, які наведені на рис. 15. 12.

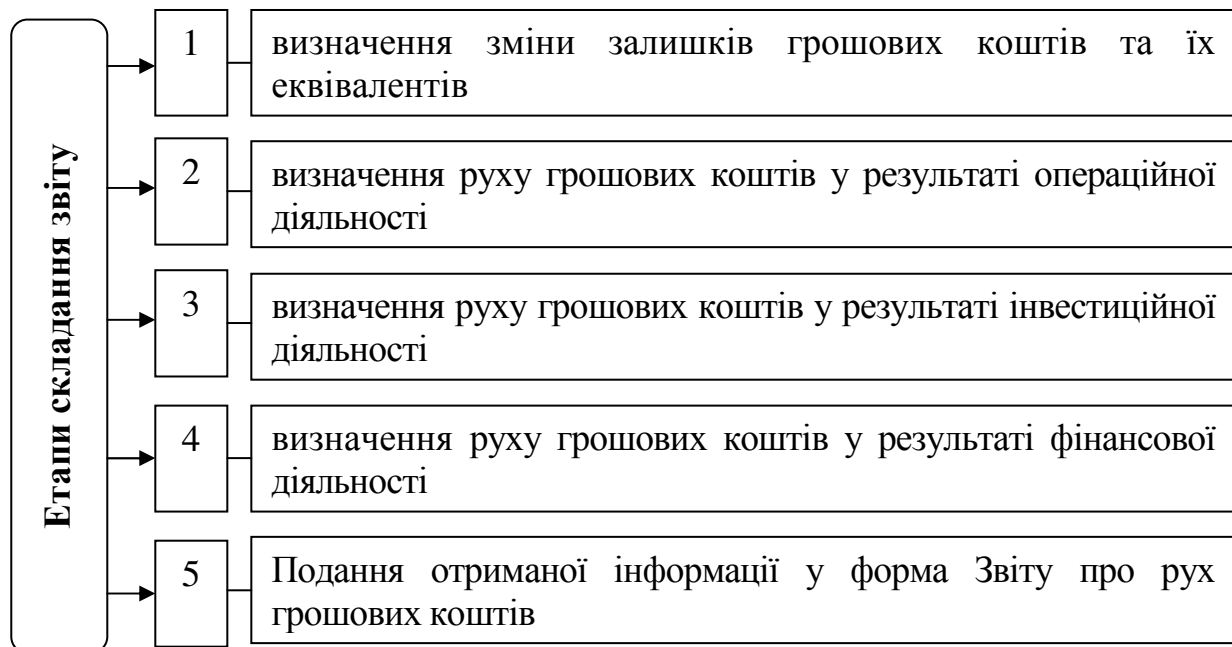


Рис. 15.12 – Послідовність складання Звіту про рух грошових коштів

Звіт про рух грошових коштів складається за формою, наведеною в Додатку Д.

Звіт про власний капітал.

Зміст та порядок складання звіту про власний капітал наведено в П(С)БО №5 «Звіт про власний капітал» (215.13).

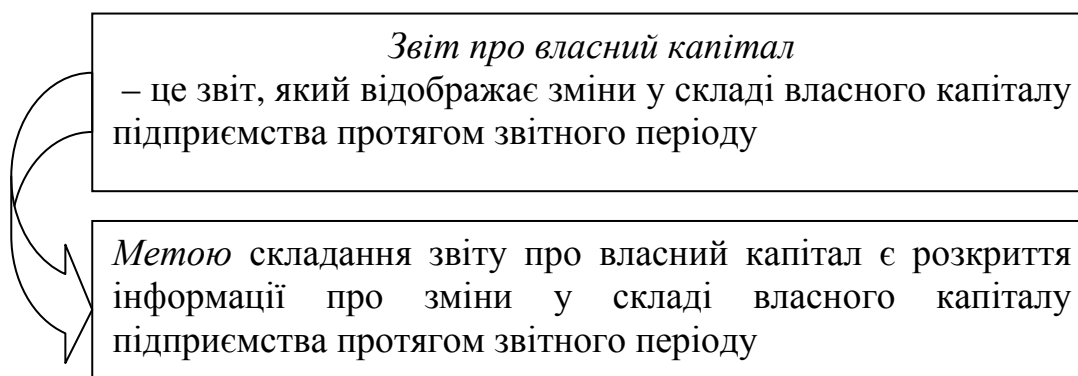


Рис. 15.13 – Мета складання Звіту про власний капітал

Звіт про власний капітал складається по закінченні року на підставі бухгалтерського облік, за формою наведеною в Додатку Ж.

Структура звіту має вигляд шахової таблиці в розрізі статей розділу I Пасиву балансу та причин змін власного капіталу.

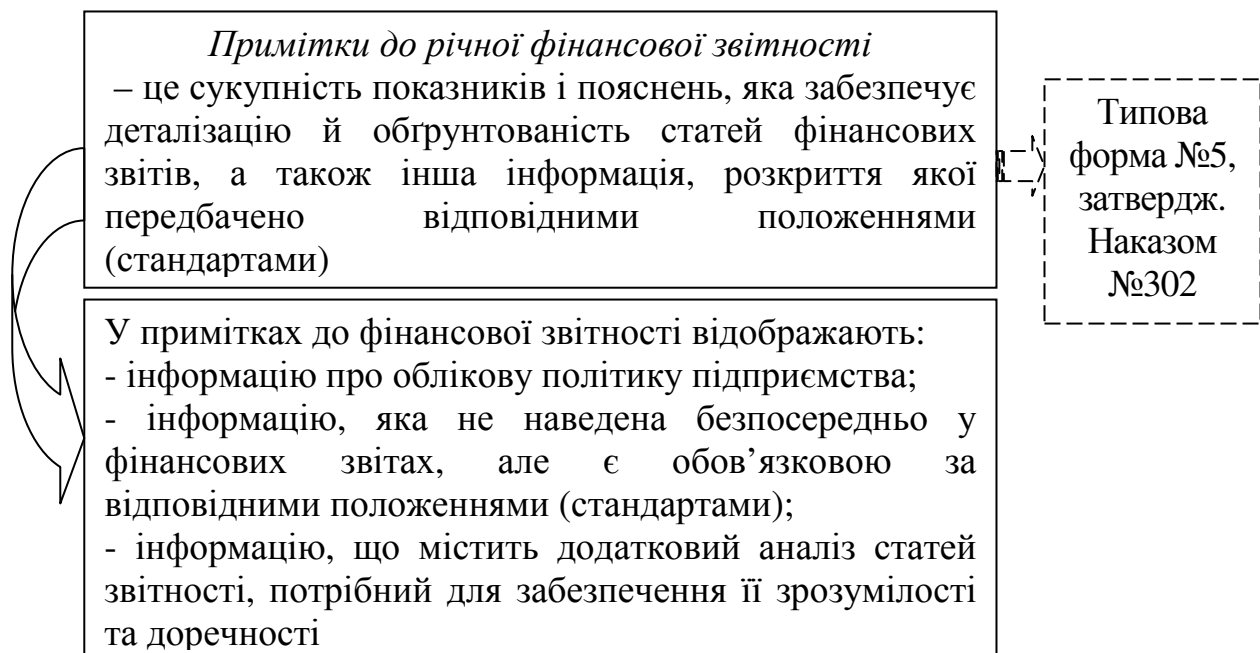
Умовно Звіт можливо розділити на дві частини. В першій наведені коригування, пов'язані із зміною облікової політики підприємства, виправлення помилок та іншими змінами, які впливають на капітал підприємства. В другій частині наведені чинники які теж приводять до змін капіталу: дооцінка та уцінка необоротних активів; розподіл прибутку -дивіденди, збільшення статутного капіталу, відрахування до резервного капіталу, безкоштовне отримання активів.

Крім того, в Звіті наведені статі: викуп акцій (частина), перепродаж викуплених акцій, анулювання викуплених акцій, вилучення в капіталі, зменшення номінальної вартості збитків. На підприємствах залізниці які відносяться до державної власності ці статі не заповнюються. Звіт має певний взаємозв'язок із даними інших форм річної звітності – балансом, Звітом про фінансові результати. (розділ II).

Для складання Звіту необхідно знати – вплив яких чинників приводять до зміни власного капіталу (таблиця 15.2).

Чинники змін за статтями власного капіталу

Зміни в статутному капіталі	
Збільшення (+)	Зменшення (-)
За рахунок перерозподілу прибутку в статутний капітал	За рахунок ліквідації активів які були внесені до статутного капіталу
Зміни іншого додаткового капіталу	
Збільшення (+)	Зменшення (-)
Дооцінка необоротних активів; Безкоштовне отримання активів. Інші	Уцінка необоротних активів (якщо вона не перевищує суми попередньої дооцінки цих же активів)
Нерозподілений прибуток корегування залишків на початок звітного періоду	
Збільшення (+)	Зменшення (-)
- зміни в обліковій політиці - виправлення помилок - інші зміни	- зміни в обліковій політиці - виправлення помилок - інші зміни
Зміни за звітний період	
Збільшення (+)	Зменшення (-)
Чистий прибуток звітного періоду	Чистий прибуток звітного періоду

Примітки до річної фінансової звітності.

Обов'язково необхідно розкривати в Примітках до фінансової звітності наступну інформацію (табл. 15.3).

Крім того, в Примітках може бути розкрита й інша інформація, яка керівництвом визнана суттєвою та дає більш повну та об'єктивну картину про фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

Типова форма Приміток до фінансової звітності (форма №5) затверджена наказом №302, і містить мінімальний перелік інформації, що підлягає розкриттю в Примітках до фінансової звітності. Така інформація наводиться підприємствами у формі письмових пояснень, таблиць, графіків та ін.

Наприклад, у Примітках до річної фінансової звітності наводиться наступна інформація про власний капітал (рис.)

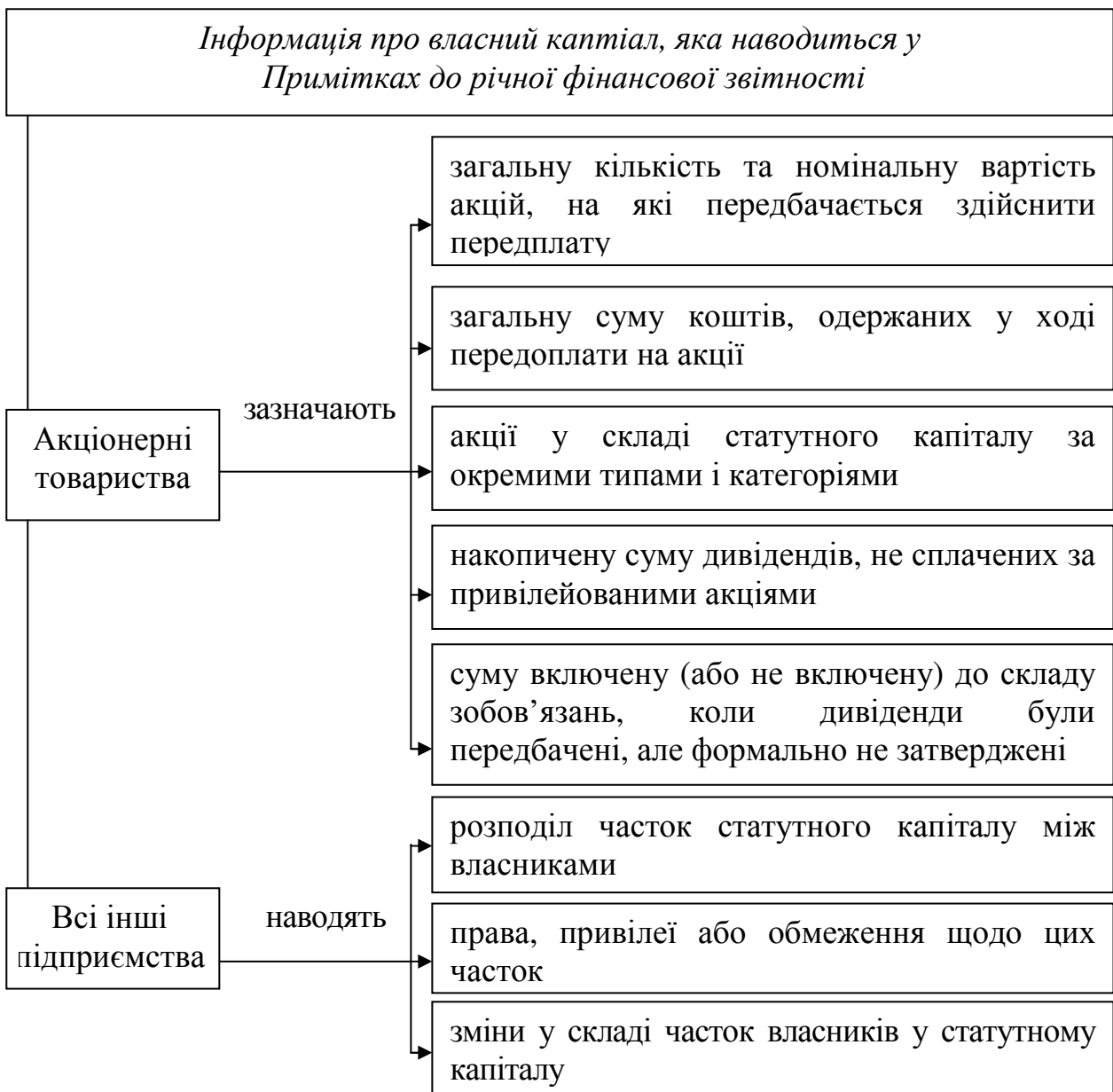


Рис. 15.14 - Розкриття інформації про власний капітал в Примітках до річної фінансової звітності

**Інформація, яка обов'язково розкривається в примітках
до фінансової звітності**

№ п/п	Документ, який регламентує розкриття інформації	Норми документу	Що необхідно розкрити	В якій формі необхідно навести інформацію
1	2	3	4	5
Підприємства, для яких обов'язковість обнародування річної фінансової звітності не передбачена законодавством				
1	Наказ № 302 «Про Примітки до річної фінансової звітності»			Згідно форми №5
2	П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	абз. 6 п. 9	Облікова політика, зміни	Інформація наводиться підприємствами у вигляді письмових пояснень, таблиць, графіків та ін. (обирається самостійно)
3	П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»	пп. 20, 21, 23	Виправлення помилок, зміна облікової політики, події після дати балансу	
4	П(С)БО 7 «Основні засоби»	пп. 36.1	Вартість основних засобів у Балансі	
5	П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»	пп. 36.1	Вартість нематеріальних активів у Балансі	
6	П(С)БО 9 «Запаси»	абз. 7 п. 9	Різниця між відповідними вартостями	
7	П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»	пп. 13.1	Перелік дебіторів і суми довгострокової дебіторської заборгованості	

Продовження таблиці 15.3

1	2	3	4	5
8	П(С)БО «Витрати» 16	абз. 3 п. 2	Прибутки та збитки за кожною надзвичайною подією	
Підприємства, для яких обов'язковість обнародування річної фінансової звітності та консолідованої звітності встановлена законодавством				
9	Всі П(С)БО	Норми, що передбачають розкриття інформації в Примітках до фінансової звітності	Вся інформація, що розкривається в Примітках	Інформація наводиться підприємствами у вигляді письмових пояснень, таблиць, графіків та ін. (обирається самостійно)

Питання для самоконтролю:

1. Поняття фінансової звітності та її мета.
2. Класифікація звітності.
3. Охарактеризуйте вимоги, що ставляться перед звітністю.
4. Хто складає бухгалтерську звітність?
5. Якими є обов'язкові форми квартальної та річної бухгалтерської звітності? Особливості їх побудови?
6. Що належить до поточної бухгалтерської звітності?
7. З дотриманням яких принципів формується фінансова звітність підприємств ?
8. Куди подають основні форми бухгалтерської звітності?
9. Хто підписує бухгалтерську звітність підприємства?
10. Поясніть порядок подання фінансової звітності.
11. Мета складання та структура бухгалтерського фінансового звіту «Баланс».
12. Мета складання, структура і форма Звіту про рух грошових коштів.
13. Мета складання та структура Звіту про власний капітал.
14. Які суб'єкти господарської діяльності мають право надавати скорочені фінансові звіти.
15. Порядок складання консолідованої фінансової звітності.

 **Рекомендована література: 2, 24, 25, 26, 27, 48, 68.**

МОДУЛЬ 3

ТЕМА 16: ОБЛІК НА ПІДПРИЄМСТВАХ ГОТЕЛЬНОГО БІЗНЕСУ (2 год.)

Лекція 1

Цільова спрямованість: засвоїти суть обліку на підприємствах готельного бізнесу, його особливості.

Питання для розгляду

1. Формування собівартості готельних послуг
2. Методика обліку витрат ресторанного господарства, як елемента собівартості готельних послуг

Стратегія розвитку підприємств готельного господарства має відповідати загальним перетворенням в національній економіці, гармонізувати вплив факторів внутрішнього й зовнішнього середовища та зв'язки між ними. Головною складовою стратегії, на наш погляд, є ефективне управління діяльністю готельних підприємств. Інформаційною основою для прийняття оптимальних управлінських рішень в процесі управління основною діяльністю готелю є науково обґрунтована система бухгалтерського обліку. Однак проведений аналіз стану бухгалтерського обліку у вітчизняних готелях показав наявність безліч проблем, які пов'язані з його організацією.

У зв'язку з тим, що діяльність готельних підприємств має ряд специфічних особливостей (широкий спектр наданих послуг і різних методів калькулювання собівартості, що застосовуються у зв'язку з цим), пропонуємо, на підставі дослідження практики окремих підприємств, використовувати алгоритм обліку та управління доходами й витратами основної діяльності готелів за центрами виникнення та видами послуг.

Оскільки основним джерелом зростання прибутку готельних підприємств є оптимізація витрат, зупинимося докладніше на питаннях формування собівартості послуг за виділеними сегментами готельного підприємства (рис. 16.1). Як бачимо, витрати готельного підприємства формуються в двох сегментах – готельному та ресторанному. При калькуляції собівартості готельних послуг слід визначитися зі складом витрат, які формують мінімальний набір включених до вартості номера послуг. Частина витрат, що виникає у сегменті, прямо включається до собівартості послуг. Проте існують витрати, які виникнувши в одному сегменті, фактично включаються до собівартості іншого.

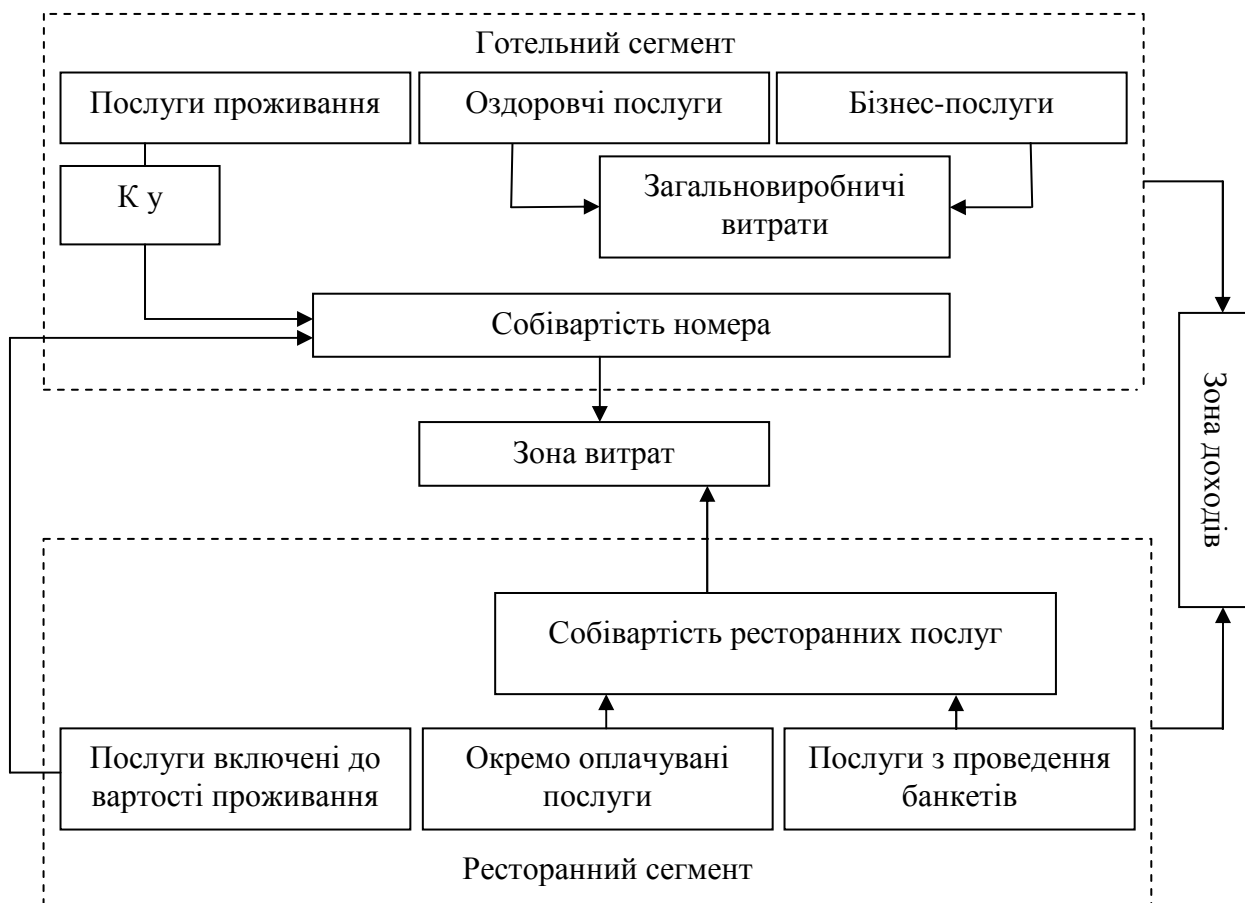


Рис. 16.1. Формування доходів та витрат готельного підприємства за сегментами

Дослідження специфіки діяльності готельних підприємств м. Харкова показало неадекватність традиційних одиниць виміру готельних послуг (ліжко-доба або місце-доба) для сучасних умов господарювання. Тому, для включення окремих видів витрат у собівартість готельних послуг пропонуємо ввести поняття «умовного номера» та коефіцієнт розподілу витрат (Ку). Під «умовним номером», слід розуміти номер з мінімальною площею, у вартість якого включено мінімальний набір послуг, що надаються одному гостю. При цьому коефіцієнт включення витрат має встановлюватися керівництвом готельного підприємства, залежно від площі номерів, кількості проживаючих та набору додатково включених послуг.

У структурі витрат готельного сегменту з метою формування собівартості мінімальної готельної послуги слід виділити перемінні та постійні загальновиробничі витрати (табл. 16.2.).

Таблиця 16.2

**Формування собівартості мінімальної готельної послуги
ПАТ «Готель «Мир»**

Вид витрат	Складені елементи витрат	Сума витрат на 1 умовний номер,
1	2	3
1. Виробничі витрати складають виробничу собівартість готельних послуг		110,00
1.1. Прямі виробничі витрати з'являються в процесі надання готельних послуг і можуть бути безпосередньо на них віднесені в момент появи	прямі матеріальні витрати, що безпосередньо використовуються для оснащення номерного фонду й обслуговування клієнтів у номері	22,00
	прямі витрати на оплату праці, у тому числі заробітна плата та інші виплати робітником, зайнятим обслуговуванням номерного фонду, забезпеченням його роботи (за нормами витрат часу на/чи обслуговування в повному розмірі)	24,00
	інші прямі витрати (зокрема, відрахування на соціальні заходи, амортизація основних засобів і інших необоротних активів, оренда майна, послуги сторонніх організацій і т.п.)	20,00
1.2. Загальновиробничі витрати спрямовані на обслуговування та утримання виробництва готелю	витрати на управління виробництвом (оплата праці адміністративного персоналу, що здійснює керівництво роботою усього чи частини номерного фонду, наприклад на поверсі чи в корпусі; відрахування на соціальні заходи та медичне страхування, витрати на службові відрядження	15,46
	амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів загальновиробничого призначення	11,08
	витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів та інших необоротних активів загальновиробничого призначення	5,88
	витрати на удосконалення технології й організації виробництва (у тому числі комп'ютеризацію виробничого процесу, підвищення кваліфікації та навчання персоналу і т.п.)	2,92
	витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідвід та інше утримання номерного фонду за показниками лічильників чи представленими рахунками комунальних підприємств	20,75

Продовження табл. 16.2

	витрати на обслуговування (оплата праці персоналу, що забезпечує роботу готельного комплексу, відрахування на соціальні заходи й медичне страхування цього персоналу, витрати на здійснення технологічного контролю виробничого	13,98
	витрати на охорону праці, техніку безпеки й охорону навколишнього середовища	9,33
2. Адміністративні витрати – загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування і утримання готелю	витрати на утримання та експлуатацію основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідвід, охорона)	8,45
	витрати на утримання апарату управління готелем (оплата праці адміністративного персоналу, відрахування на соціальні заходи й медичне страхування, витрати на службові відрядження цього персоналу і т.п.)	17,06
	витрати на зв'язок (поштовий, телеграфний, телефонний, телекс, факс і т.п.)	6,02
	податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків і зборів, що включаються у виробничу собівартість	6,88
	амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання	7,04
	інші витрати загальногосподарського призначення	3,22
3. Витрати на збут пов'язані з реалізацією послуг	оплата праці й комісійних працівникам, що забезпечують збут	8,43
	витрати на рекламу й дослідження ринку (маркетинг)	9,54
	витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, пов'язаних зі збутом послуг (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона)	3,12
Разом		364,71

З метою оптимізації процесу управління витратами готельного підприємства за сегментами рекомендуємо розширити структуру субрахунків до рахунка 23 «Виробництво». При цьому, субрахунки другого порядку мають відповідати основному, допоміжному та додатковому рівню послуг, а рахунки третього порядку – виробничим службам підприємства.

Це оптимізує інформаційне забезпечення адміністрації готельного підприємства для прийняття управлінських рішень та визначення їх економічних наслідків. Дозволить встановити спостереження та контроль над рівнем фактичних витрат, їх нормативними й плановими показниками з

метою виявлення відхилень для формування економічної стратегії. Ця деталізація сприятиме обчисленню собівартості готельних послуг та визначенню фінансового результату за поточний період, систематизації інформації управлінського обліку для прийняття рішень, які мають довгостроковий характер (окупність виробничих і технологічних програм, рентабельність послуг, що надаються).

При використанні рекомендованого робочого плану рахунків собівартість готельних послуг з рахунків основного виробництва буде списуватися шляхом віднесення на рахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» з аналогічною деталізацією за центрами виникнення (рис. 16.2).

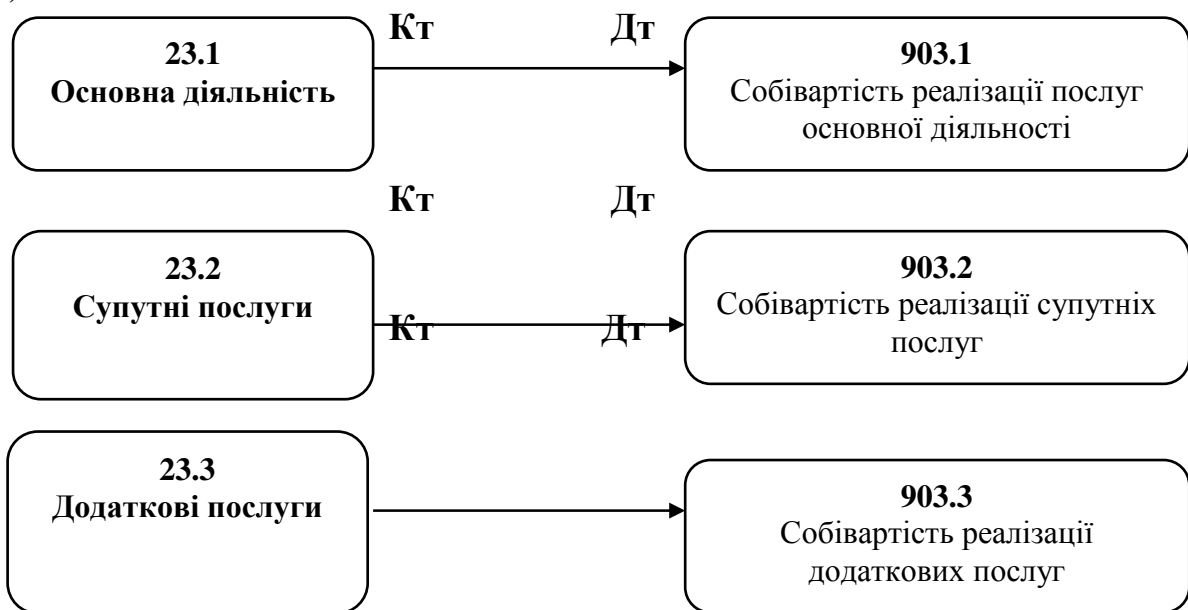


Рис. 16.2.Рекомендована схема кореспонденції рахунків з обліку витрат на виробництво готельних послуг

Рекомендована організація обліку виробничих витрат готелю на рахунках бухгалтерського обліку забезпечує угруповання витрат за їх функціональним призначенням, розподіл експлуатаційних витрат на ті, що пов'язані з забезпеченням основної та іншої операційної діяльності, та непродуктивні витрати.

У системі бухгалтерського обліку адміністративні витрати та витрати на збут до собівартості реалізованих послуг не включаються, проте в управлінському обліку вони формують повну собівартість готельних послуг і можуть розподілятися між окремими видами послуг пропорційно їх виробничій собівартості. Тому, на наш погляд, для прийняття управлінських рішень статті адміністративних витрат та витрат на збут мають бути розділені на змінну та постійну складову. З метою накопичення інформації про дані витрати рекомендуємо відкрити субрахунки другого порядку «Змінні витрати» та «Постійні витрати» (рис. 16.3). Фінансовий результат основної діяльності готельного підприємства пропонуємо визначати за

сегментами на окремих субрахунках: 791.1 – Фінансовий результат готельного сегмента, 791.2 – фінансовий результат ресторанного сегмента.

При визначенні доходу готельного підприємства необхідно враховувати, що за економічним змістом готельна послуга вважається наданою в повному обсязі після того, як гість закінчив користуватися наданим йому приміщенням, тобто за фактом його виїзду з готелю (звільнення номеру).

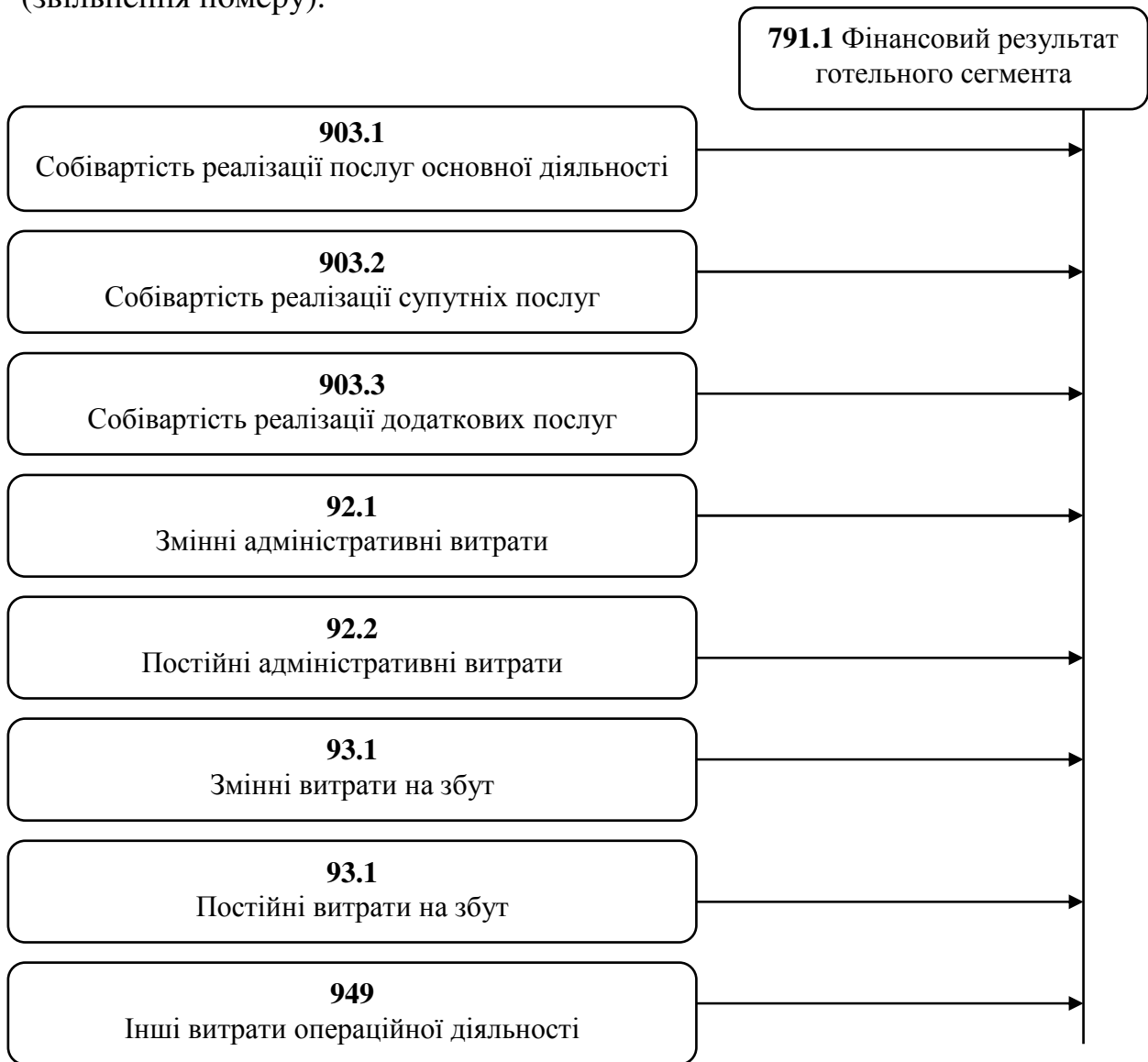


Рис. 16.3. Рекомендована кореспонденція рахунків з обліку витрат операційної діяльності готельних підприємств

Таким чином, оцінка ступеня завершеності операції з надання місця для проживання в готелі може проводитися виходячи з кількості фактично реалізованих послуг на кінець звітної періоду при наявності умов визнання доходу. При цьому розмір доходу за операціями, не завершеними на дату складання балансу, доцільно розраховувати як добуток кількості реалізованих послуг та відповідну ціни реалізації.

Облік доходу від реалізації готельних послуг, на наш погляд, доцільно вести використовуючи деталізацію за центрами виникнення (рис. 16.4).

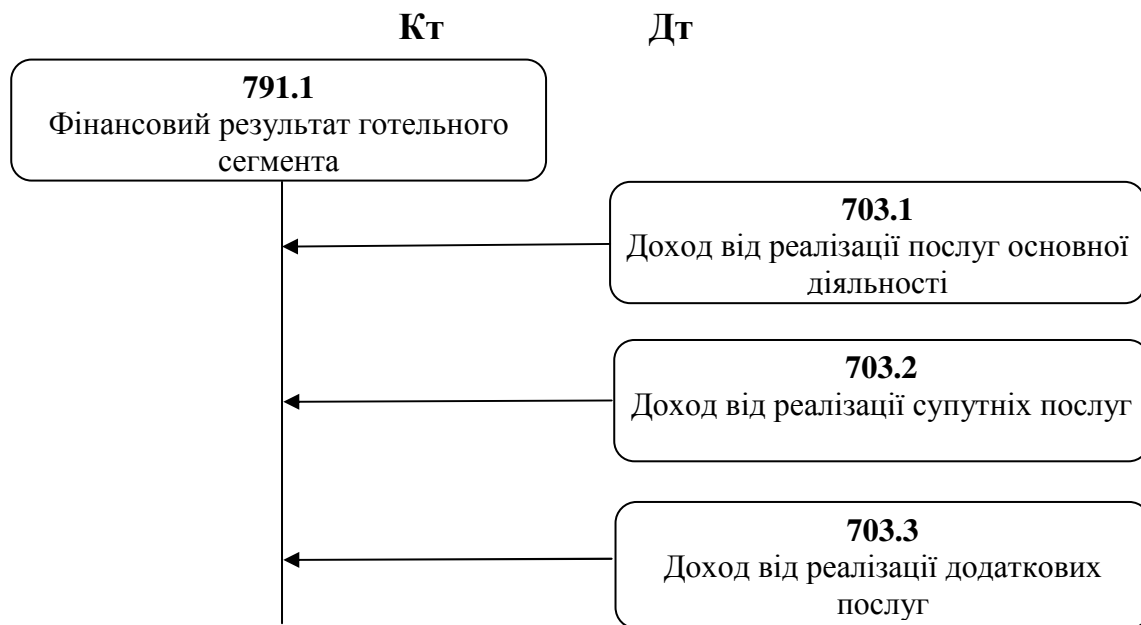


Рис. 16.4 Рекомендована схема кореспонденції рахунків з обліку доходів від реалізації готельних послуг

Запропонований підхід дозволяє чітко відокремити витрати й доходи основної діяльності готелю від витрат і доходів допоміжних та додаткових виробничих підрозділів, створює умови для оцінки ефективності роботи номерного фонду за окремими структурними підрозділами та відповідним видам діяльності.

Таким чином, розроблений механізм обліку витрат і доходів готельних підприємств забезпечує підвищення аналітичності та достовірності інформації про фінансові результати діяльності готелю.

Одним з найважливіших стратегічних завдань управління готелем є формування податкової політики, спрямованої на використання системи податкових пільг і регіональних особливостей оподаткування діяльності готелю. На рівні оперативних задач значну увагу слід приділяти правильному визначенню бази оподаткування за результатами роботи підприємства у звітному періоді.

Готель, як суб'єкт підприємницької діяльності, в даний час є платником великої кількості податків, зборів та обов'язкових платежів, у тому числі, за результатами основної діяльності (надання місця для тимчасового проживання).

Розрахунок розміру оподаткованого прибутку підприємства здійснюється на основі даних бухгалтерського обліку, зокрема, визначається сума витрат, доходів, амортизації основних фондів і нематеріальних активів, а також сума коригувань. У зв'язку з цим у ході дослідження проведено аналіз структури поточних витрат основної діяльності готелю (тобто витрат номерного фонду) та складу витрат, що враховуються при визначенні розміру оподаткованого доходу готелю за надання місця тимчасового проживання.

Відповідно до п. 6 ст. 6 Закону України від 16.07.99 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» інші центральні органи виконавчої влади в межах своїх повноважень, враховуючи галузеві особливості, мають право розробляти на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх застосування. На сьогоднішній день нормативного документа, що регламентував би структуру витрат і порядок формування собівартості готельних послуг не існує. Серед документів, що визначають структуру витрат від основної діяльності, важливе місце займають Правила обов'язкової сертифікації послуг з тимчасового розміщення (проживання) а також державні стандарти, на які є посилання в даних Правилах (насамперед, це ДСТУ 28681.3-95 «Туристично-екскурсійне обслуговування. Вимоги до забезпечення безпеки туристів та екскурсантів» ДСТУ 28681.4 – 95 «Туристично-екскурсійне обслуговування. Класифікація готелів» Проте дані документи містять низку неузгоджених положень та не відповідають вимогам Податкового кодексу.

Стандарти, як нормативні документи, належать до такого виду документів, які мають, по-перше, захищати права споживачів готельних послуг, по-друге, захищати виробника (тобто готелі) від недобросовісної конкуренції, і по-третє, підтверджувати обов'язковість або неминучість витрат, пов'язаних із забезпеченням висунутих вимог до рівня обслуговування в готелі певної категорії.

Оскільки сертифікація готелів здійснюється за п'ятьма категоріями (мотелів – за чотирма), відповідно до суми витрат готелі включають «сумнівні» витрати в межах, визначених для даного класу готелів вищезазначеними стандартами. «Сумнівними» в даному випадку названі витрати, не віднесені до складу витрат з метою оподаткування або такі, які можуть викликати питання з боку податкових органів. Це витрати на забезпечення всіх номерів свіжими газетами (у п'ятизіркових готелях), забезпечення роботи медичного кабінету (у п'ятизіркових готелях), обслуговування ліфтів у спорудах вище одного поверху (у чотирьох- і п'ятизіркових готелях), забезпечення кондиціонування повітря у всіх приміщеннях цілодобово (у п'ятизіркових готелях) або в громадських приміщеннях і в залах підприємств харчування (у чотирьохзіркових готелях) і т.п. На підставі згаданих стандартів можна стверджувати, що формений одяг є необхідною умовою роботи обслуговуючого персоналу готелю, і відповідні витрати мають входити до складу витрат з метою оподаткування готелю 2 – 5 категорій. Навіть, якщо чотирьох- або п'ятизірковий готель містить спортивно-оздоровчий центр з тренажерним чи спортивним залом та / або плавальним басейном, сауною, якими безоплатно користуються гості готелю, підприємство має право віднести відповідні витрати до складу витрат з метою оподаткування.

Порядок визначення структури витрат з метою оподаткування готелю має визначатися на підставі Податкового кодексу України та державних стандартів щодо вимог до туристично-екскурсійного обслуговування. Проте

існують проблеми визначення розміру витрат готелю, які можуть бути віднесені до складу витрат з метою оподаткування, насамперед, витрати на рекламні заходи та представницькі витрати. Наприклад, державний стандарт ДСТУ 28681.3-95 висуває певні вимоги, що стосуються інформаційно-реklamних матеріалів, а саме, наявність у номерах рекламних папок (буклетів, інформаційних матеріалів про місто та готелі).

Які саме витрати на доведення передпродажних та рекламних заходів готель може включати до двопроцентного обмеження витрат на організацію прийомів, презентацій і свят, придбання та розповсюдження подарунків тощо в Податковому кодексі чітко не встановлено. Податковим кодексом регулюється лише реклама товарів (робіт, послуг), що надається платниками податку. Тобто рекламні видання, неосвячені виключно рекламі даного підприємства, практично є інформаційним матеріалом, віднесення вартості якого на витрати в розмірах не обмежено. Витрати на рекламні видання, що висвітлюють роботу даного готелю та безоплатно розповсюджуються на його території, а також зовнішня та внутрішня реклама, розташована за межами території готелю, реклама на транспорті, в кінотеатрах, на телебаченні та радіо, у друкованих засобах масової інформації безпосередньо пов'язана з веденням господарської діяльності готелю можуть бути віднесені до витрат, визначених Податковим кодексом, тобто, їх вартість відноситься до складу витрат з метою оподаткування без обмеження.

Інформація (вивіска), розміщена на фасаді, біля входу (в'їзду) або у вітрині споруди, де здійснюється діяльність, відповідно до ст. 16 Закону України № 270/96-ВР «Про рекламу» (зі змінами та доповненнями), є зовнішньою рекламою. У бухгалтерському обліку вивіска відображається як необоротний актив, відповідно її вартість у формі амортизаційних відрахувань включається до витрат готелю та одночасно зменшує дохід у податковому обліку.

Є й інші рекламні засоби, наприклад, реклама з використанням телефонного та документального електрозв'язку та така, що не обумовлена вимогами стандартів. Обмеження в розмірі двох відсотків оподаткованого прибутку платника податку за попередній звітний (податковий) квартал на включення до суми витрат з метою оподаткування підприємства, саме стосується витрат на рекламу

Крім того, державні стандарти ДСТУ 28681.3-95 і ДСТУ 28681.4-95 вимагають забезпечення працівників готелю форменим одягом, але відповідно до норм Податкового кодексу, за яким до витрат з метою визначення об'єкта оподаткування відносять витрати платника податку на забезпечення найманих працівників спеціальним одягом, взуттям, обмундируванням, необхідним для виконання професійних обов'язків, за переліком, визначеним Кабінетом Міністрів України .

Необхідно звернути увагу на положення Порядку проведення обов'язкових профілактичних медичних оглядів та видачі особистих медичних книжок, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 23.05.2001 р. № 559. Відповідно до якого, з метою запобігання

розповсюдження інфекційних хвороб, обов'язковому медичному огляду підлягають працівники окремих професій, виробництв та організацій, діяльність яких пов'язана з обслуговуванням населення, в тому числі в готелях: чергові, покоївки, кастелянші й технічний персонал. Такі медичні огляди та видача медичних книжок зазначеним категоріям працівників проводяться за рахунок роботодавця, і відповідні витрати підприємства також мають входити до складу витрат готелю з метою оподаткування.

Подальший аналіз структури витрат основної діяльності готелів у бухгалтерському та податковому обліку свідчить про наявність істотних розбіжностей, що негативно впливають на узгодження даних у цих системах координат.

Для забезпечення зіставлення витрат у бухгалтерському та податковому обліку в системі рахунків бухгалтерського обліку рекомендуємо виділити окремі субрахунки на синтетичних рахунках обліку витрат готелю для окремого відображення понадлімітних витрат та витрат, що не включаються до витрат з метою оподаткування, надбавної чи від'ємної амортизації основних засобів і нематеріальних активів, які доцільно відносити на фінансовий результат основної діяльності готелів до оподаткування (рис. 16.5).

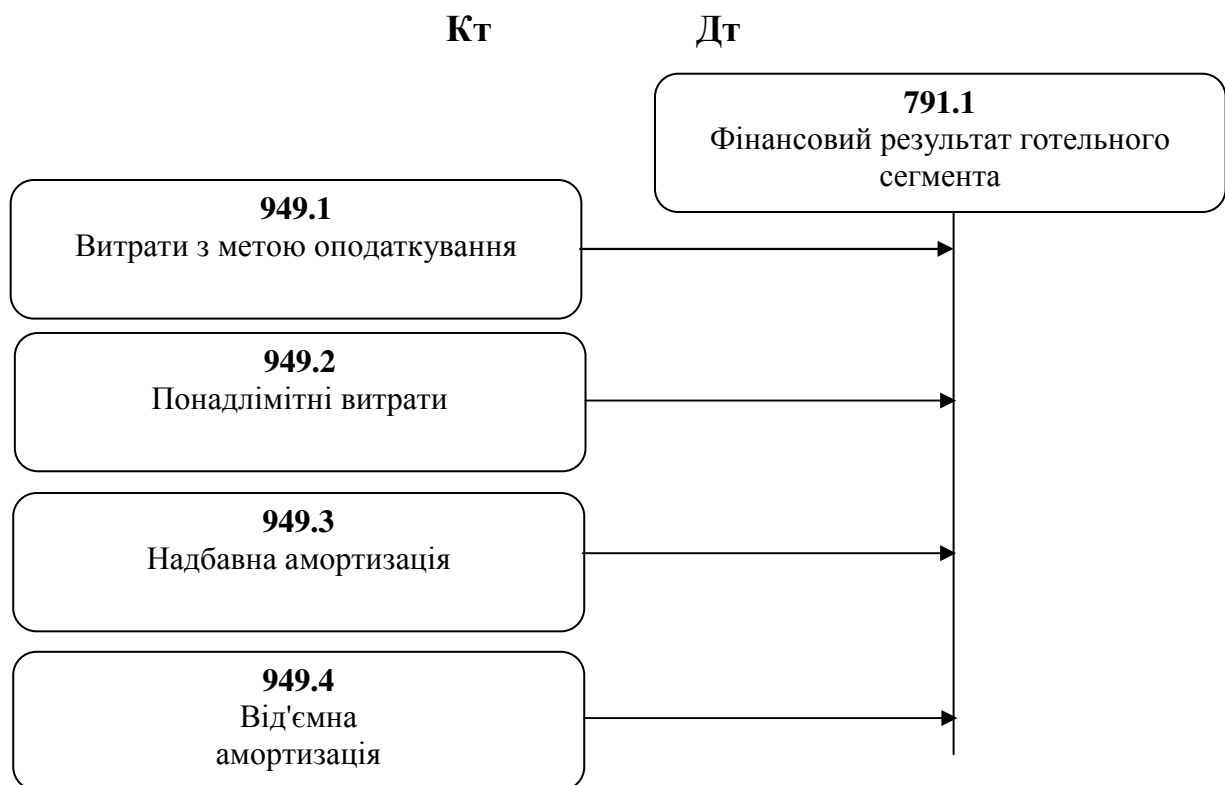


Рис. 16.5 Рекомендована кореспонденція рахунків з обліку витрат основної діяльності готельних підприємств

Це дозволить створити систему бухгалтерського обліку витрат номерного фонду, яка буде забезпечувати інформаційну базу складання не тільки фінансової звітності про витрати (у тому числі за економічними елементами) та собівартість наданих послуг, а й складання податкової

звітності в частині визначення суми витрат з метою оподаткування звітного періоду. Для обліку доходів основної діяльності готельних підприємств, на нашу думку, доцільно використовувати рахунок 77 «Доходи готельного сегмента».

В даний час готельні підприємства мають право самостійно обирати й розробляти форми первинного обліку на основі запропонованих форм. Еволюція цього питання за останні декілька років позначена такими кроками. У 1997 році спільним наказом Держкомбуду України та Держкомтуризму України № 63/53 було затверджено спеціалізовані форми документів суворої звітності та первинного обліку для застосування при оформленні наданих готельних послуг в готелях України. Тим не менше, окремі готельні підприємства, порушуючи вимоги чинного законодавства та нормативних актів щодо документального забезпечення бухгалтерського обліку, продовжували застосовувати довільні форми бланків при оформленні документів за надані готельні послуги, що було викликано, в тому числі, високою вартістю бланків суворої звітності.

Наказом Держкомбуду України та Держкомтуризму України від 24.07.2000 р. № 160/1261 було скасовано наказ 63/53 і, відповідно, введено обов'язкове застосування спеціалізованих форм документів.

З метою впорядкування та спрощення документообігу при наданні готельних послуг Держкомбудом України було видано наказ «Про затвердження форм документів первинного обліку та Інструкції про порядок ведення документообігу при наданні готельних послуг у ДП «Укркомунобслуговування» від 13.10.2000 р. № 230, рекомендований для застосування готельними підприємствами України, незалежно від підпорядкованості та форми власності. Наказом затверджено десять форм документів первинного обліку операцій з надання готельних послуг (рис. 16.6).

Порівняльний аналіз первинних документів, затверджених Інструкцією № 63/53 і введених Інструкцією № 230, свідчать про те, що за змістом нові форми № 1г бг і – 8-г аналогічні відповідним попереднім формам. Зміни в структурі документів сталися в бік спрощення, що не завжди веде до їх покращання. Так, на нашу думку, форма № 7 «Журнал реєстрації заявок на бронювання номерів» має містити дату подачі заявки на бронювання, а також відмітку про використання заброньованих номерів.



Рис. 16.6 Схема документообігу за основною діяльністю готельного підприємства

Таким чином, впровадження розроблених рекомендацій щодо організації обліку готельних послуг дозволить створити єдиний комплекс інформаційного забезпечення управління доходами, витратами та фінансовими результатами основної діяльності готелів.

2.2. Методологічні принципи обліку ресторанних послуг, як сфери сервісу в готельних комплексах

Специфічною особливістю готельного обслуговування клієнтів в більшості вітчизняних готелів є включення до складу готельних тарифів вартості харчування, яке виступає супутньою послугою та відображається на окремих субрахунках. При цьому важливим елементом ціни туру служить вид замовленого харчування.

Дослідження діяльності підприємств туристичної галузі показали, що при організації харчування туристів використовуються такі умови, що впливають на методику калькулювання собівартості послуг, що надаються:

- повний пансіон (full board F/B): 3-разове харчування на день (сніданок, обід, вечеря);

- напівпансіон (half board H/B): 2-разове харчування (сніданок або обід, вечеря);

- тільки сніданок (bad and breakfast B/B).

При цьому найбільш поширеним методом розрахунку продажних ринкових цін залишається видатковий метод, згідно з яким повна собівартість продукції ресторанного господарства включає виробничу собівартість продукції виробництва та витрати обігу, які складаються з чистих витрат (пов'язаних з перетворенням товарної форми вартості в грошову) та витрат з організації споживання (витрат сформованих в процесі організації обслуговування клієнтів).

Результати дослідження розподілу витрат, пов'язаних з виробництвом та обігом в ресторанах і кафе, що функціонують в готелях, представлені в табл. 16.3 Дані таблиці відображають специфіку роботи кафе та ресторанів готельних підприємств щодо різного співвідношення витрат виробництва та витрат обігу. У кафе питома вага витрат виробництва в загальному обсязі витрат становить 41% ($15 \cdot 100\% : 37$), в ресторанах – 38% ($20 \cdot 100\% : 52$).

Таблиця 16.3

Структура собівартості послуг ресторанів і кафе готельних підприємств

Структура собівартості	Ресторани	Кафе
Вартість сировини	46	63
Загальний рівень витрат, у т. ч.:	52	37
Витрати виробництва	20	15
Витрати обігу (стор. 2 – стор. 3)	32	22
Виробнича собівартість (стор.1–стор. 3)	68	78
Повна собівартість	100	100

На кожні 100 грн. виручки від продажу страв у ресторанах готелів витрати з реалізації та обслуговування споживачів становлять 32 грн., що на 12 грн. більше витрат на виготовлення даних страв. При цьому, витрати виробництва в ресторанах в 1,3 рази вище, ніж в кафе, витрати обігу – в 1,5 рази. Слід зазначити, що витрати обігу включають чисті витрати обігу, пов'язані зі зміною форм вартості продукції власного виробництва та придбаних товарів (товарної форми у вартісну) та витрати з організації споживання, які залежать від форми обслуговування клієнтів. Структуру повної собівартості продукції підприємств харчування можна представити таким чином (рис. 16.7).

У зв'язку з тим, що на відміну від промислових, на вітчизняних підприємствах харчування собівартість окремих видів продукції не розраховують (не складають планову калькуляцію собівартості продукції), для визначення планової калькуляції цін на страви в калькуляційних картках доцільно використовувати не собівартість, а роздрібну ціну сфери харчування на окремі види сировини. При цьому ціноутворюючими факторами є вартість сировини та націнка, яку встановлюють у відсотках від вартості сировинного набору страви, або від вартості кожного окремого продукту незалежно від того, на виготовлення яких страв цей продукт витрачений.

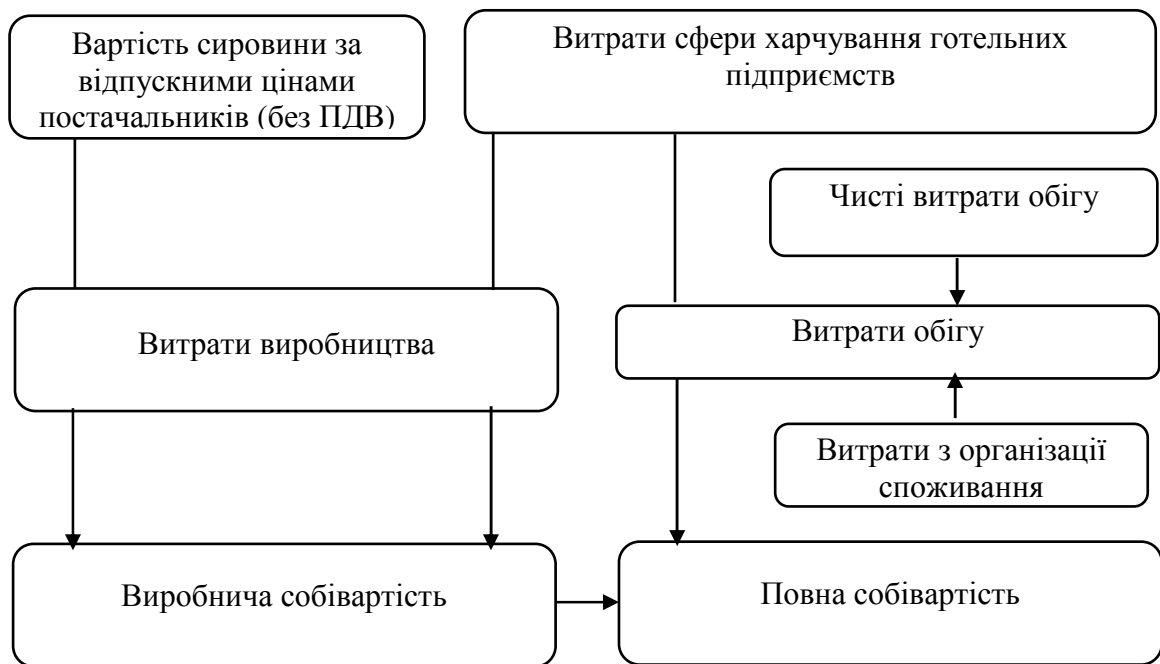


Рис. 16.7 Структура повної собівартості продукції сфери харчування готельних підприємств

В умовах ринкових відносин у галузі харчування готельних підприємств, на наш погляд, доцільно розраховувати планову виробничу (обмежену) та повну собівартість, планову прибутковість і рентабельність окремих груп сировини та на цій основі калькулювати ринкові ціни страв, напоїв, кулінарних і кондитерських виробів.

В основу розрахунку планової собівартості окремих груп сировини можуть бути покладені ціни на сировину, структура сировини, фактичні й планові середні витрати підприємства харчування та коефіцієнти ємності витрат окремих товарних груп. Коефіцієнти ємності витрат враховують відношення рівнів витрат окремих груп сировини й товарів до середніх витрат підприємства та є відносно постійними показниками: зі зміною середніх витрат підприємства відповідно змінюються й рівні витрат за товарами. Виходячи з фактичного середнього рівня витрат готельного підприємства, можна визначити рівні витрат за товарами. Використання коефіцієнтів ємності витрат є необхідним елементом організації обліку витрат готельних підприємств згідно рекомендованого нами нормативного методу.

Процес визначення коефіцієнтів ємності витрат за кожною групою сировини, а також рівнями витрат за товарами досить трудомісткий процес і в даний час має здійснюватися підприємствами харчування самостійно. Зниження трудомісткості розрахунків, на наш погляд, буде досягнуто в результаті застосування сучасних інформаційних технологій і засобів автоматизації обліку.

Рекомендовану методику визначення середнього коефіцієнта ємності витрат товарообігу та рівнів витрат окремих груп, а також рівня витрат продукції власного виробництва та покупних товарів, реалізованих за звітний період, розглянемо з урахуванням даних сфери харчування досліджуваного готельного підприємства ПАТ «Готель «Мир». Виходячи з того, що середній рівень від вартості сировини та готової продукції у відпускних цінах постачальника склав 31,85%, середній коефіцієнт ємності витрат товарообігу складе 1,58 (таблиця 16.4).

Таблиця 16.4

Розрахунок середнього коефіцієнта ємності витрат товарообігу галузі харчування готельного підприємства ПАТ «Готель «Мир»

Група товарів	Питома вага групи за вартістю сировини. %	Коефіцієнт ємності витрат (гр.4/гр.2)	Відсоткові числа	Рівні витрат за товарами. %
1	2	3	4	5
1. Продукція власного виробництва:				
Мука	28	3,49	97,72	70,36
Цукор	14	1,01	14,14	20,36
Масло	6	0,62	3,72	12,50
Яйця	10	0,66	6,6	13,31
Дріжджі	4	0,76	3,04	15,32
Всього:	62	2,02	125,22	40,72
Середній коефіцієнт ємності витрат продукції власного виробництва		2,02		

1	2	3	4	5
2. Покупні товари:				
Соки	24	0,91	21,84	18,35
Безалкогольні напої	14	0,78	10,92	15,73
Всього:	38	0,86	32,76	17,38
Середній коефіцієнт ємності витрат обігу покупних товарів		0,86		
3. Всього товарообіг	100	1,58	157,98	31,85
Середній коефіцієнт ємності витрат товарообігу		1,58		

Слід зазначити, що розрахунок роздрібних цін підприємств харчування, як правило, здійснюється шляхом додавання максимальних розмірів торговельних надбавок і націнок. Проте така модель не пристосована до конкурентного ринку й не враховує необхідності оперативного маневрування розмірами торговельних націнок і цінами в залежності від кон'юнктури ринку. Таким чином, спрощення калькуляції, обліку та контролю цін не можна вважати головним критерієм на користь максимальних цін підприємств харчування.

Використовуючи коефіцієнти ємності витрат товарних груп, роздрібна ціна страви буде визначена за формулою:

$$C_p = \left[B_c + \frac{\sum_{i=1}^n q_i p_i * I_c * K_{bi}}{100 * K_{\text{смо}}} \right] (1 + \Pi) * 1,2, \quad (2.1)$$

де B_c – вартість набору сировини за цінами постачальника; q_i – норма витрат сировини (за збірником рецептур страв і кулінарних виробів для підприємств харчування); p_i – покупна ціна сировини; I_c – середній рівень витрат по підприємству (%); $K_{\text{смо}}$ – коефіцієнт ємності витрат товарообігу; K_{bi} – коефіцієнт ємності витрат і-тої товарної групи (на 1 грн. сировини); Π – норма прибутку у відсотках до собівартості страви з урахуванням податку на прибуток; n – число сировинних компонентів; 1,2 – коефіцієнт, що враховує податок на додану вартість.

При цьому, норма прибутку на кожну страву, на наш погляд, має бути диференційована залежно від виду та групи продукції, до якої належить дана страву або кулінарний виріб. Віднесення страв і кулінарних виробів доцільно проводити в залежності від їх трудомісткості. Наприклад, якщо взяти мінімальну норму прибутку (10%) на гастрономічні вироби, які не потребують теплової обробки, то норми прибутку будуть встановлені

пропорційно до відповідних коефіцієнтів трудомісткості: на холодні закуски з гарніром – 15%, на обідні страви – 20%, на дешеві страви підвищеної трудомісткості (борошняні, круп'яні, овочеві) – 25%.

Слід зазначити, що практика використання норми прибутку до вартості сировинного набору раніше ускладнювалася діючою системою бухгалтерського обліку виробництва та реалізації продукції оскільки готові страви та кулінарні вироби враховувалися в роздрібних цінах їх реалізації, а вартість набору сировини оцінювалася за його собівартістю. При цьому ускладнювалися розрахунки з матеріально-відповідальними особами на виробництві. Проте в даний час при використанні на підприємствах харчування програмного забезпечення та ведення управлінського обліку на персональних комп'ютерах, складовою якого є калькулювання цін на продукцію, така проблема вже не існує.

Калькуляція цін на обідню продукцію готельного підприємства ПАТ «Готель «Мир» з використанням рекомендованої методики представлена в таблиці 16.5.

Якщо аналогічний розрахунок здійснити на основі планового рівня витрат готельного підприємства, можна визначити планову собівартість і плановий результат від переробки та реалізації окремих груп сировини й товарів. На основі собівартості окремих видів сировини й товарів визначається собівартість страв та інших виробів, реалізації придбаних товарів. Собівартість страв чи виробів розраховують як суму витрат і закупівельної вартості продуктів, норму вкладення яких визначають за затвердженими рецептурами з використанням нормативного методу.

Таблиця 16.5

Калькуляційна картка № 111

«01» лютого 2015 р.

Найменування страви: *Курка в сметані*

Номер за збіркою рецептур: *1.314*

№ з/п	Найменування продуктів	Норма, г	Ціна, грн.	Сума, грн.	Коефіцієнт ємності витрат (на 1 грн. сировини)
1	Курка	21300	28,5	607,05	1,00
2	Маргарин	400	15	6	0,89
3	Сметана	5500	19,5	107,25	1,47
4	Сіль	400	1,2	0,48	0,32
Середній коефіцієнт витрат підприємства (%)					31,85
Коефіцієнт ємності витрат товарообігу					1,58
Норма прибутку з урахуванням податку на прибуток (%)					20
Відпускна вартість 100 страв					1051,25
Відпускна вартість 1 страви (с ПДВ)					12,65
Вихід у готовому вигляді 1 страви 300 г					

Методика нормативного обліку за центрами відповідальності в галузях харчування готельних підприємств має базуватися на єдності управлінської

та виробничої інформації обліку відповідності нормативних (стандартних) витрат підприємств на окремих субрахунках щодо відхилень фактичних витрат від нормативних і нормативного методу калькулювання виготовленої продукції в калькуляційних картках. Сутність і значення даної методики полягає в щоденному поточному обліку та виявленні відхилень від норм за видами виробів, що підлягають калькулюванню, виробничими підрозділами та причинами їх виникнення. Витрати на виробництво продукції доцільно групувати за статтями калькуляції, нормами та відхиленнями від норм. Зазначений метод внутрішньогосподарського обліку перебуває в органічному зв'язку з плануванням діяльності, економічним аналізом і найбільш повно задовольняє інформаційні потреби управління виробництвом на основі застосування принципів контролю (рис. 16.8.).

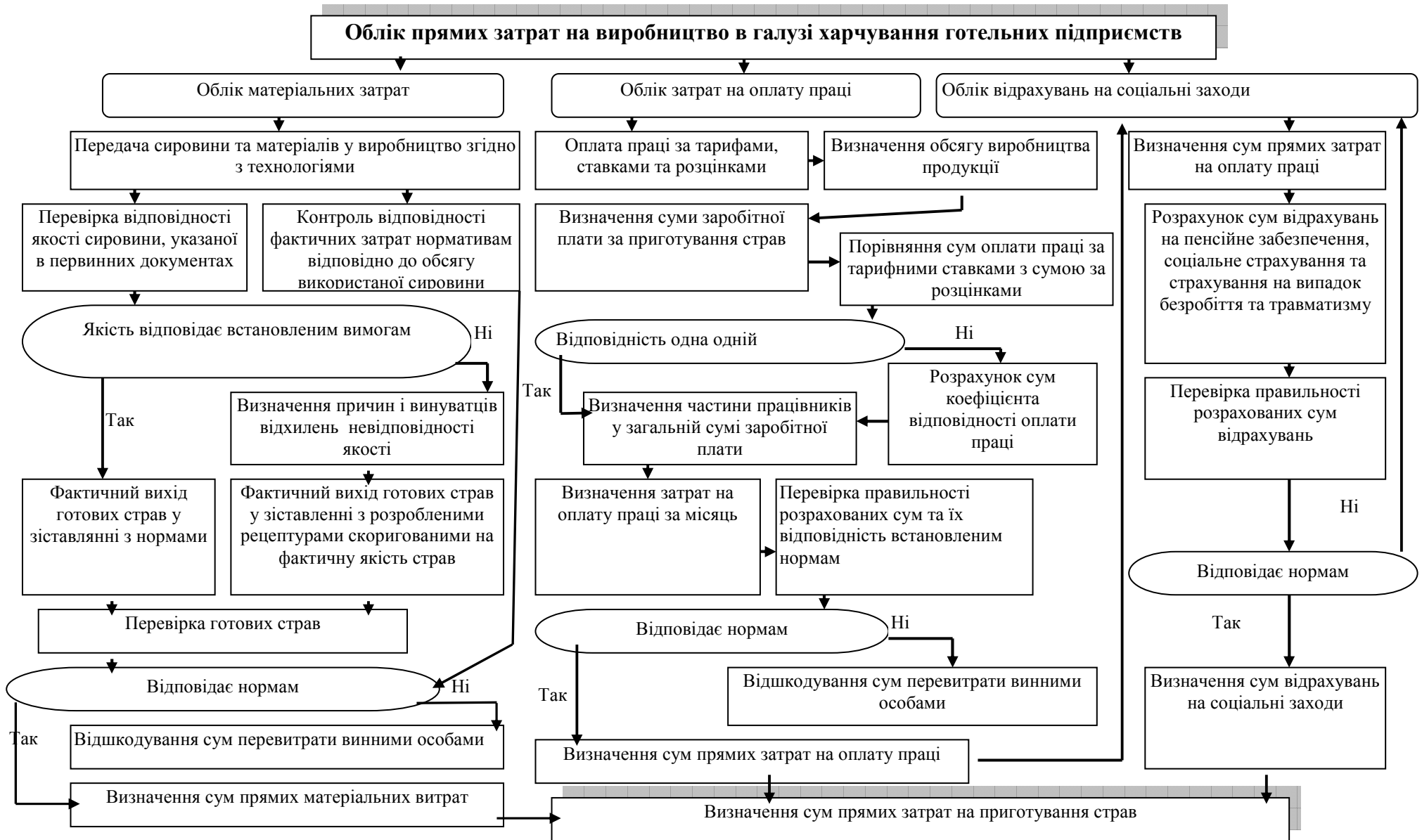


Рис. 16.8. Облік прямих витрат на виробництво ресторанного сегмента готельних підприємств згідно з нормативним методом

Основою нормативного обліку за центрами відповідальності в системі управління є обґрунтовані норми споживання витрат готельних підприємств. При цьому, для організації виробничого обліку на підставі нормативних витрат нами виділені основні інструменти, які використовують суб'єкти ринкових структур, зокрема, планові калькуляційні картки з виготовлення продукції галузі харчування готельних підприємств.

Як показує практика, головною особливістю планової калькуляційної картки на підприємствах ресторанного господарства є те, що вона не містить повну собівартість одиниці продукції харчування на відміну від промислових підприємств. На кожен вид продукції власного виробництва розраховується ціна реалізації страви, яка визначається методом калькуляції з урахуванням плану-меню та норми вкладення сировини, встановленої чинними збірниками рецептур. У підсумку ціна реалізації страви знаходить своє відображення в плановій калькуляційній картці, в якій калькуляція складається на 100 порцій (за умови, коли в рецептурі норми закладки представлені на 1 порцію) або на 10 кг (при умові, коли в рецептурі норми закладки представлені на 1 кг).

У зв'язку з тим, що виробничий облік на підприємствах ресторанного господарства може здійснюватися в калькуляційних картках як за цінами продажу, так і за закупівельними цінами, існує думка, що облікова ціна на продукцію підприємств ресторанного господарства має бути тільки продажною, так як коливання цін на набір сировини потребує необхідність внесення змін до калькуляційної картки та визначення нової ціни, а це достатньо трудомісткий процес. В сучасних умовах розвитку автоматизованих систем обліку, визначення планової калькуляції, згідно із закупівельними цінами, спрощується. У зв'язку з цим, на наш погляд, у галузях харчування готельних підприємств доцільно складати калькуляційну картку за закупівельними цінами, що є підґрунтям для диференційованого підходу під час встановлення націнки за видами страв і дозволить більш гнучко реагувати на зміну попиту на одну й ту ж страву.

Застосування даної методики обліку в практичній діяльності галузі харчування готельних підприємств надасть можливість заздалегідь визначати ціну на продукцію власного виробництва та покупні товари, складати звіт про прибуток, оперативно контролювати відхилення, оцінювати результати діяльності центрів відповідальності. Так, впровадження запропонованої методики обліку за центрами відповідальності в галузь харчування готельного підприємства ПАТ «Готель «Мир» дозволило виділити основну послідовність визначення та узагальнення норм в системі калькулювання стандартних витрат (рис. 16.9).



Рис. 16.9. Методика визначення й узагальнення нормативів у галузі харчування готельних підприємств

Дослідження діючої практики господарювання суб'єктів галузі харчування дозволили зробити висновок, що важливим елементом організації бухгалтерського обліку в умовах самостійного вибору, способу визначення облікової ціни (купівельної (ціна придбання без ПДВ) або продажної (ціна покупки з націнкою та ПДВ)) на товарно-матеріальні запаси, може виступати стандартизація відкриття субрахунків, за всіма синтетичними рахунками витрат основної діяльності.

Стандартизація субрахунків необхідна для отримання в оперативному режимі даних системного дослідження щодо реалізації конкретного обсягу продукції власного виробництва та покупних товарів за всіма стадіями фінансово-господарського контролю, який забезпечить відтворення всіх витрат та отримання очікуваного прибутку. У зв'язку з цим, для впровадження нормативного обліку за центрами відповідальності ми пропонуємо до робочого плану рахунків готельних підприємств додаткові субрахунки для відображення нормативних витрат і відхилень від норм (табл. 16.10).

Використання запропонованих субрахунків надає можливість визначати причини виникнення відхилень фактичних витрат шляхом виявлення основних факторів, за рахунок яких виникають відхилення, і в свою чергу, сприяє підвищенню ефективності та результативності діяльності галузі харчування готельних підприємств в умовах кризових явищ в економіці.

За дебетом субрахунків рекомендованих відхилень від норм відображаються негативні відхилення (перевитрата), за кредитом – позитивні. В системі нормативного внутрішньогосподарського обліку

відповідальності відхилення як позитивні, так і негативні слід відносити на собівартість реалізованої продукції (рис. 16.11).

Таблиця 16.10

Рекомендований робочий план рахунків галузі харчування готельних підприємств в умовах нормативного обліку за центрами відповідальності

Код рахунку або субрахунку	Назва рахунків (субрахунків)	Витрати виробництва, реалізації, обслуговування, що відображаються на рахунках (субрахунках)
1	2	3
281.1 281.2	«Сировина на складі» «Покупні товари на складі»	Згідно з нормами
282.1 282.2	«Продукція власного виробництва в продажу» «Покупні товари в барі»	Згідно з нормами
282.11	«Відхилення фактичних товарно-матеріальних цінностей від нормативних за рахунок ціни»	Внаслідок зміни вартості закупленої сировини та напівфабрикатів
282.12	«Відхилення фактичних товарно-матеріальних цінностей від нормативних за рахунок ефективності використання»	За рахунок зміни кількості використаної сировини та напівфабрикатів внаслідок різних причин
282.21	«Відхилення фактичних покупних товарів від нормативних за рахунок ціни»	Внаслідок зміни вартості покупних товарів
282.22	«Відхилення фактичних покупних товарів від нормативних за рахунок ефективності використання»	За рахунок використання кількості використаних покупних товарів
703.21	Дохід від продажу продукції власного виробництва	За фактом
703.22	Дохід від продажу покупних товарів	За фактом
903.21	«Собівартість реалізації продукції власного виробництва»	За нормами з урахуванням відхилень
903.22	«Собівартість реалізації покупних товарів»	За нормами з урахуванням відхилень

Примітка: 23.23. Виробнича собівартість послуг бару; 23.24. Виробнича собівартість послуг кафе; 23.25. Виробнича собівартість послуг ресторану; 281.1. «Сировина на складі»; 281.2. «Покупні товари на складі»; X-субрахунки на соціальне страхування.

Застосування розглянутої методики в системі прийняття фінансово-господарських рішень підприємствами готельного господарства дозволяє виділити групи бюджетних, нормативних та фактичних показників за кожним об'єктом планування; зумовити обсяги та структуру облікової інформації щодо потреб ефективного управлінського планування та контролю процесів виробництва й реалізації продукції харчування.

Таким чином, нормативний облік за центрами відповідальності становить найбільший інтерес у сфері сучасного бізнесу, оскільки створює

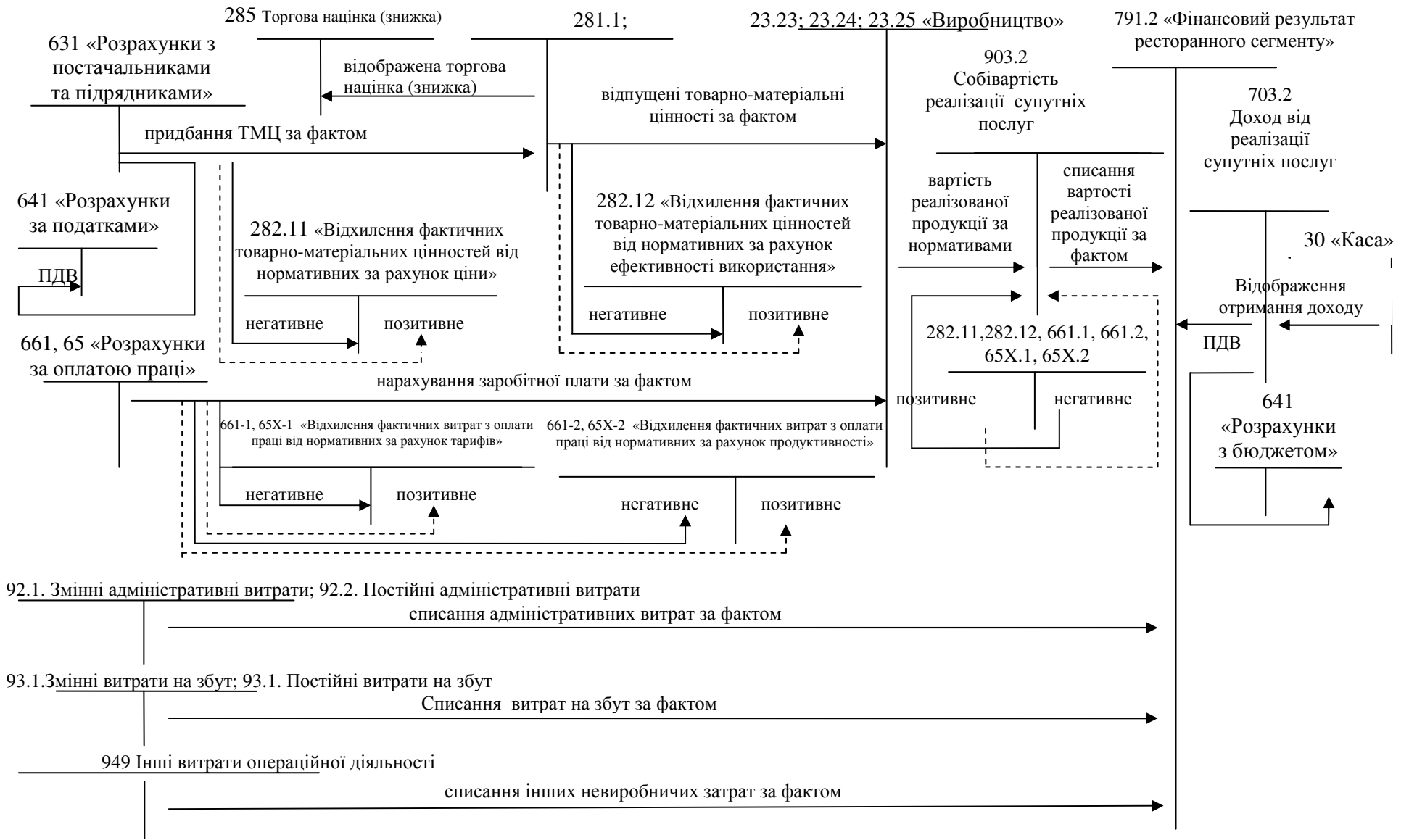


Рис. 16.11. Формування фінансового результату від реалізації продукції ресторанного сегмента в системі нормативного обліку

можливості на підставі внутрішнього прогнозного аналізу та обліку відхилень не тільки оцінити виробничу діяльність готельного підприємства, а й шляхом вирішення тактичних і стратегічних завдань здійснити управління підприємством будь-якої сфери в цілому .

Результати дослідження свідчать про те, що при обґрунтуванні цін на окремі види страв і виробів, придбаних товарів та інших (додаткових) платних послуг, перед галуззю харчування готельних підприємств виникає ряд проблем:

- визначення конкретних розмірів торговельних надбавок і націнок сфери харчування з метою досягнення бажаного рівня рентабельності та реалізації цінової політики готельного підприємства;

- вибір методів калькулювання вартості окремих видів страв та інших видів кулінарної продукції з урахуванням особливостей попиту споживачів і необхідності калькулювання складних гарнірів, половинних порцій перших страв тощо;

- вибір методів визначення вартості додаткових послуг.

На даному етапі особливу увагу слід приділити розробці методики визначення конкретних розмірів торговельних надбавок і націнок, враховуючи, що адміністрацією підприємства галузей харчування затверджуються їх максимальні (граничні) розміри. Торговельні надбавки та націнки в галузі харчування готельних підприємств можуть коливатися від мінімального (нульового) до максимального (граничного) рівня та встановлюються залежно від цінової політики підприємства, яке враховує характеристики попиту клієнтів та інші ціноутворюючі фактори. Цінова політика включає оцінку можливостей підприємства щодо обсягу реалізації продукції при здійсненні тієї чи іншої цінової стратегії, методів визначення вихідних ринкових цін, застосування тактичних прийомів ціноутворення з метою реалізації обраної стратегії, в тому числі системи комерційних знижок.

Згідно з чинним законодавством України розмір таких елементів ціни, як торгова надбавка та націнка на продукцію підприємств харчування, в тому числі на підприємствах ресторанного господарства при готелях та в інших установах розміщення туристів, не затверджується державними органами влади та місцевого самоврядування. Залежно від умов роботи та кон'юнктури ринку такі підприємства самостійно визначають конкретні розміри торговельних надбавок і націнок. При цьому виникає проблема диференціації розмірів торговельних надбавок і націнок на товари власного виробництва та придбаних товарів.

На сучасному етапі в міжнародній практиці, в тому числі і в Україні, застосовуються два основних методи визначення роздрібних цін на продукцію власного виробництва підприємств громадського харчування. До вартості сировинного набору даної страви або виробу додається націнка, яка встановлюється на відповідні групи сировини незалежно від того, на виготовлення яких страв чи виробів будуть використані продукти. Ці методи мають ряд варіантів, які відрізняються способами обчислення націнок.

Сутність першого методу полягає в тому, що націнки диференціюються за типами і категоріями підприємств, а в межах кожної категорії націнки встановлюються залежно від виду та групи продукції, до якої належить дана страва або кулінарний виріб. Віднесення страв і кулінарних виробів до тієї чи іншої групи проводиться за їх трудомісткістю.

Так, якщо прийняти за одиницю націнку на гастрономічні вироби, які не потребують теплової обробки, то гранична націнка може встановлюватися пропорційно до відповідних коефіцієнтів трудомісткості, які становлять: на холодні закуски з гарніром – 1,5; на обідні страви – 2,0; на дешеві страви підвищеної трудомісткості (борошняні, круп'яні, овочі) 2, – 5.

Слід зазначити, що практика застосування націнок до вартості сировинного набору раніше ускладнювалася діючою системою бухгалтерського обліку виробництва та реалізації продукції. Так, реалізація готових страв та кулінарних виробів відображається за роздрібними цінами їх реалізації, а вартість набору сировини оцінювалася за його собівартістю. При цьому ускладнювалися розрахунки з матеріально-відповідальними особами на виробництві рішення даної проблеми, можливе за рахунок застосування в галузях харчування програмного забезпечення управлінського обліку на персональних комп'ютерах, складовою якого є калькулювання цін на продукцію.

Важливою особливістю другого методу ціноутворення є те, що націнки диференціюються за групами сировини, незалежно від того, на виготовлення яких страв буде використано той чи інший вид сировини. Одна й та ж сировина включається до калькуляції з незмінною націнкою, а вартість сировинного набору розраховується в роздрібних цінах підприємств харчування. При цьому облік сировини та продуктів на виробництві ведеться в закупівельних і роздрібних цінах. Вартість готової продукції враховується і списується з підзвіту матеріально-відповідальних осіб в роздрібних цінах, чим досягається повна відповідність в оцінці сировини та готової продукції. Разом з тим було б невірним рекомендувати сировину як калькуляційну одиницю для обчислення націнки з метою досягнення зручності при калькулюванні. Адже одна й та ж сама сировина використовується при виготовленні страв, кулінарних виробів, які значно відрізняються за трудомісткістю їх виготовлення (наприклад, риба фарширована, тушкована або варена). Крім того, не враховуються такі важливі фактори ціноутворення, як зміна обсягу та характеру попиту, ціни конкурентів на окремі види продукції.

Прийнятним можна вважати такий метод калькулювання цін на продукцію підприємств харчування, при якому розмір доходу покриває витрати на виробництво та реалізацію даної страви або вироби та забезпечує розмір прибутку, визначений з урахуванням цінової політики підприємства.

У тісному зв'язку з вирішенням проблеми диференціації націнок за видами продукції знаходиться вирішення проблеми щодо застосування єдиних націнок на всі групи страв або сировини. Прихильники впровадження єдиних націнок для обґрунтування доцільності даного методу виходять з

того, що застосування єдиної націнки дозволяє значно спростити калькулювання та бухгалтерський облік на виробництві.

Проте, поряд із спрощенням обліку та калькулювання, метод єдиних націнок на всі групи сировини, які використовуються при виробництві різних видів продукції власного виробництва, має значні недоліки. По-перше, його застосування означає відмову від економічно обґрунтованого визначення цін, так як єдина націнка повністю ліквідує залежність цін на страви від витрат, пов'язаних з їх виготовленням. По-друге, застосуванні методу єдиних націнок різко знижується рівень рентабельності більш дешевих страв з борошна, картоплі, овочів та інших трудомістких видів страв і виробів, а в багатьох випадках вони реалізуються зі збитком. У зв'язку з цим підприємства не зацікавлені у виготовленні даної продукції. Разом з тим рівень рентабельності на ковбасу, сир твердий, консервовані вироби та інші страви, які реалізуються без теплової обробки, зростає. Така цінова політика не сприяє розвитку асортименту послуг галузі харчування готельних підприємств та не відповідає інтересам споживачів послуг.

Результати проведеного дослідження свідчать, що співвідношення рівнів витрат на окремі групи сировини також неоднакові в галузях харчування готельних підприємств різних типів і категорій. Так, якщо в ресторанах вищої категорії України за одиницю прийнятий рівень витрат за групою «чай», то за групами «консерви м'ясні», «ковбасні вироби», «масло тваринне та рослинне», «яйця» він коливається від 1,5 до 2,0 разів, а за групою «риба, крупа та боби, картопля, борошно, овочі» – від 4,1 до 10 разів. В кафе та барах ці співвідношення мають інші значення, і в цілому вони в кілька разів нижчі.

Таким чином, в галузях харчування готельних підприємств доцільно встановити граничні розміри націнок за групами продукції з урахуванням її собівартості та норми прибутку, а конкретні розміри націнок застосовувати за цими групами продукції відповідно до цінової політики готелю.

При цьому рекомендуємо зберегти та вдосконалити практику застосування системи спеціальних знижок для окремих категорій споживачів, в залежності від форм обслуговування клієнтів: знижки на комплексні сніданки та обіди; знижки для окремих груп споживачів (організованих туристів, постійних клієнтів тощо); знижки при застосуванні спеціальних форм обслуговування тощо.

Сума націнки має бути достатньою для покриття витрат на приготування страв (виробів) та отримання прибутку. Тому, спочатку необхідно скласти калькуляцію вартості набору сировини в цінах постачальників без податкового кредиту (з метою уникнення подвійного оподаткування) та визначити величину витрат на виготовлення страви (виробів). При обґрунтуванні розміру націнки у відсотках від вартості сировинного набору страви загальну суму витрат на виготовлення страви доцільно розділити на дві частини:

- прямі витрати (на сировину, оплату праці працівників тощо), які визначають трудомісткість страви та можуть бути безпосередньо віднесені на той чи інший вид продукції;

- непрямі адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати, які відносяться на різні види продукції пропорційно рівню, який склався на підприємстві, у відсотках: від загальної суми прямих витрат; від загального обсягу виручки; від іншого затвердженого показника.

Крім того, в роздрібну ціну галузей харчування включаються такі її складові, як: мінімальна, середня, максимальна, або цільова норма чистого прибутку в залежності від цінової політики підприємства і податку на прибуток, а також додається податок на додану вартість за ставкою 20%. Усі складові ціни покриваються сумою торговельної надбавки та націнки, тобто доходом від реалізації продукції ($D_p = T_H + H$).

Усі інші види діяльності підрозділів ресторанного господарства з обслуговування клієнтів, у тому числі туристів, враховуються як додаткові послуги. Вони призначені для більш повного задоволення попиту гостей, впливають на зростання обсягу товарообігу, доходу, рентабельність галузей харчування готельних підприємств та підвищення якості обслуговування. Готельні підприємства харчування можуть обслуговувати як клієнтів готелю, так і місцеве населення за відповідним графіком роботи.

Додаткові послуги підприємств харчування, на наш погляд, доцільно класифікувати за функціональними ознаками (рис. 16.12).

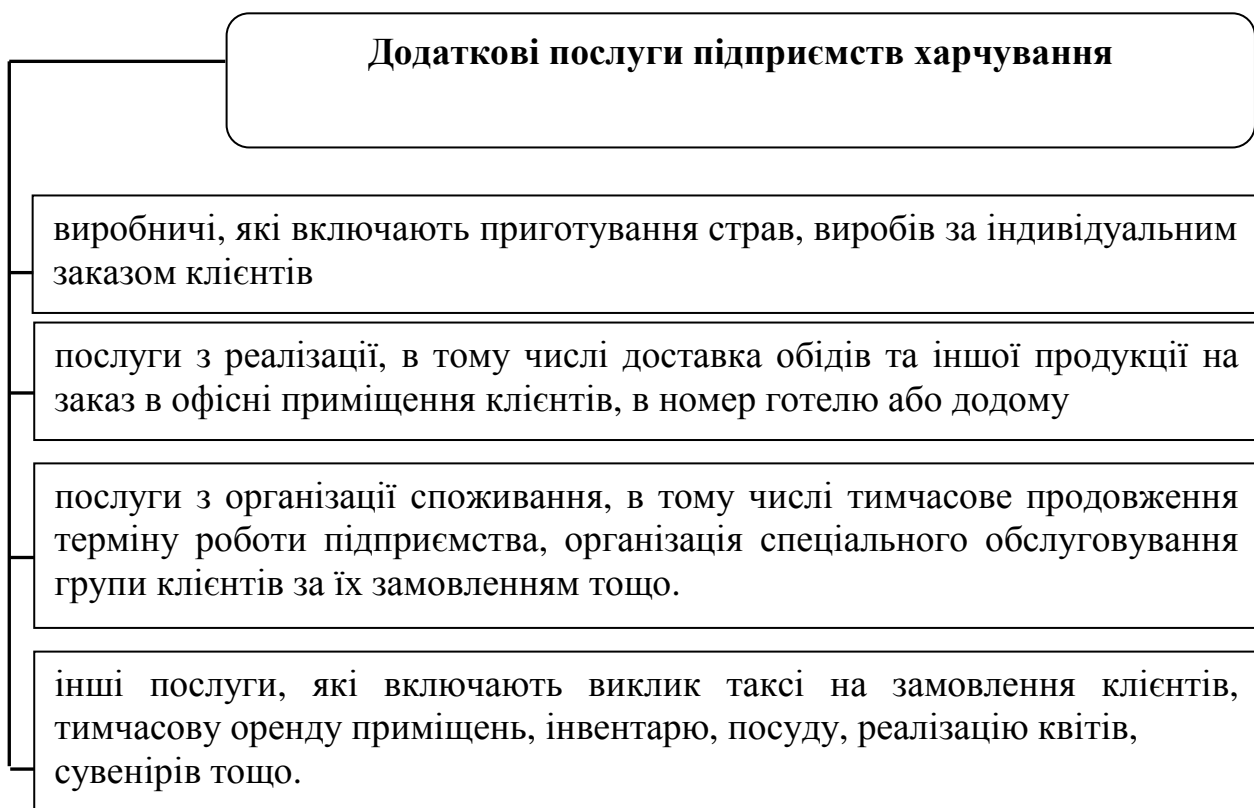


Рис. 16.12 Перелік додаткових послуг галузі харчування готельних підприємств

В основу визначення рекламних цін на платні додаткові послуги (C_p), як і на кулінарну продукцію, має бути покладена калькуляція їх собівартості, прибутку, комерційних знижок та податку на додану вартість:

$$C_p = S + П + K_{ск} + ПДВ,$$

де S – собівартість; $П$ – прибуток до оподаткування; $K_{ск}$ – сума комерційних знижок; $ПДВ$ – податок на додану вартість.

Залежно від виду та функціонального призначення додаткової послуги, можна калькулювати собівартість 1 людино-години роботи, 1 замовлення, 1 грн. виручки тощо. При калькулюванні собівартості додаткових послуг також слід враховувати «прямі витрати», які можуть бути безпосередньо віднесені на ту або іншу послугу, і непрямі – адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати, які найчастіше відносяться на вартість послуг пропорційно до прямих витрат чи обсягу виручки від реалізації з урахуванням середнього рівня непрямих витрат, який склався на підприємстві. До прямих належать такі статті витрат: на оплату праці працівників, які надають послугу (Z_o), відрахування на соціальні заходи (від фонду оплати праці цих працівників) (Z_c), транспортні витрати (Z_m), інші витрати (допоміжні матеріали, витрати на тару тощо) (Z_i), тобто повна собівартість послуги визначається за формулою :

$$S = Z_o + Z_c + Z_m + Z_i + B_n,$$

де B_n – непрямі витрати.

Організація раціонального та ефективного обліку в галузях харчування готельних підприємства – процес складний і трудомісткий, тому впровадження автоматизації розрахунку собівартості страв, напоїв, кулінарних виробів дозволить здійснити оперативне управління їх прибутковістю та рентабельністю всього підприємства в цілому.

Питання для самоконтролю:

1. За якими двома сегментами формуються витрати готельного підприємства?
2. Дайте визначення поняття «умовний номер».
3. Як обчислюється коефіцієнт включення витрат?
4. Який порядок формування та відображення на рахунках бухгалтерського обліку собівартості мінімальної готельної послуги?
5. Який порядок відображення доходів від реалізації готельних послуг на рахунках бухгалтерського обліку
6. Яка методика визначення й узагальнення нормативів у галузі харчування готельних підприємств?

📖Рекомендована література: 2, 24, 47, 52, 58, 61, 69, 72.

УЧБОВО-МЕТОДИЧНІ МАТЕРІАЛИ ДО ДИСЦИПЛІНИ

Законодавча база

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність: Закон України від 16.07.99 р. № 996 - XIV [електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>

2. Про електронний цифровий підпис: Закон України від 22.05.2003 р. №852-IV [електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/852-15>

3. Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України від 22.05.2003 р. №851-IV [електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/851-15>

4. Про платіжні системи та переказ коштів в Україні: Закон України від 05.04.2001 р. №2346-111 [електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/t012346.html

5. Про оплату праці: Закон України від 24.03.95 р. №108/95-ВР зі змін. і доп. [електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=108%2F95-%E2%F0>

6. Про відпустки: Закон України від 15.11. 96 г. № 504/96-ВР [електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=504/96-%E2%F0>

7. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 08.07.2010 р. №2464-VI, зі змін і доп. [електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>

8. Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування: Закон України від 09.07.2003 р. №1058-IV. [електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1058-15>

9. Господарський кодекс України: за станом на 16.01.2003 р. № 436-IV [електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1011.26.0>

10. Податковий кодекс України: за станом на 02.12.2010 р. № 2755-VI [електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

11. Цивільний кодекс України, прийнятий 16.01.2003 р. № 435-IV: за станом на 10.02.2010 на підставі 1822-17 [електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>

12. Про порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей від 22.01.1996 р.№ 116: Постанова КМУ, за станом на 11.01.2010 на підставі 1393-

2009-п [електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=116-96-%EF&chk=dCCMfOm7xVWMKtuEZiWVpRp.HI4LIs80msh8Ie6>

13. Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки" від 12.06.95 р. № 436/95: Указ Президента України, за станом на 07.09.2001 на підставі 802/2001 [електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436%2F95>

14. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356. [електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF00062.html

15. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.09.03 р. № 561 [електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=50263&cat_id=50097

16. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів Затверджені Наказом Міністерства фінансів України 10.01.2007№ 2. [електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=66826&cat_id=50097

17. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 г. № 291. [електронний ресурс]. – Режим доступу: http://glavbukh.ua/publications/laws/norma/norm2/norm2_1218.html

18. Положення про ведення касових операцій в національній валюті в Україні, затверджене постановою Правління НБУ від 19.12.2004 р. № 637. [електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0040-05>

19. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87 [електронний ресурс]. – Режим доступу : [<http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/psbu1/>]

20. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92, зі змінами та доповненнями, внесеними наказами Міністерства фінансів України, у т. ч. наказом Міністерства фінансів України від 11.12.06 р. № 1176 [електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z0288-00>

21. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 р. № 242. [електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.uazakon.com/document/spart52/inx52348.htm>

22. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246. [електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/psbu9/>

23. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 “Дебіторська заборгованість”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 25.10.99 р. № 237 (зі змін. і доп.). [електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/psbu10/>

24. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», ”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290(зі змін. і доп.). [електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0860-99>

25. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318. [електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/psbu16/>

26. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 № 353 [електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0047-01>

27. Державний класифікатор України «Класифікація основних фондів» [ДК 013-97], затверджений наказом Держстандарту від 19.08.97 р. №507. [електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN678.html

28. Про затвердження типових форм первинного обліку, наказ Міністерства статистики від 29.12.95 р. № 352 (з обліку основних засобів). [електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_1995_12_29/FIN321.html

29. Про затвердження типових форм первинного обліку бланків суворої звітності, наказ Міністерства статистики від 11.03.96 р. № 67. [електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.4801.0>

30. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів, наказ Міністерства статистики від 22.05.96 р. № 145. [електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.1755.0>

31. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини і матеріалів, затверджені наказом

Міністерства статистики України від 21.06.96 р. № 193. [електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0193202-96>

32. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань (з змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 1214 від 19.12.2014) [електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0202-94>

33. Інструкція про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах, затверджена постановою Правління НБУ від N 492, 12.11.2003. [електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1030.1194.12&nobreak=1>

34. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій Затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 N 291 [електронний ресурс]. – Режим доступу : [<http://zakon.nau.ua/doc/?code=z0893-99>]

35. Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затверджена постановою Правління НБУ від 21.01.2004 р. № 22. Документ z0377-04, редакція від 03.07.2009 на підставі z0496-09 [електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0377-04>

36. Стратегія застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, схвалена розпорядженням Кабінетом міністрів України від 21.10.2007 р. № 911-р.// Урядовий кур'єр. – 07.11.2007. – с. 10-12.

Основні підручники та навчальні посібники

37. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку : підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”; під заг. ред. Ф.Ф. Бутинця. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2003. – 440 с.

38. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів [Ф.Ф. Бутинець та ін.]; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутинця. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2009. – 912 с.

39. Голов С.Ф., Костюченко В.М., Богатко Н.Г. Міжнародні стандарти фінансової звітності: запитання, тести, вправи : практич. посіб. під заг. ред. С.Ф. Голова – К.: Лібра, 2007. – 320 с.

40. Котенко Л.М. Облік товарних операцій в підприємствах торгівлі та ресторанного господарства / Л.М. Котенко, Н.В. Манжос, Н.В. Бойченко; Харк. держ. ун-т харч. та торгівлі – Харків, 2008. – 323 с.

41. Кругляк Б.С., Янчева Л.М. та ін.. Бухгалтерський облік на підприємствах: навч. посіб.– Хмельницький: ПП Едельвейс, 2006.– 632 с.

42. Організація бухгалтерського обліку : навчальний посібник; під заг. ред. В.С. Леня – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с.
43. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручник. – К.: КНЕУ, 2004. – 412 с.
44. Чацкіс Ю.Д., Тейєр Е.С., Наумчук О.А., Власова І.О Організація бухгалтерського обліку. Навч. Посібник. –К.: Центр учбової літератури. - 2011.- 564 с.
45. Янчева Л.М. та ін. Бухгалтерський облік за змістовними модулями навчальної програми/ Янчева Л.М., Акімова Н.С., Кирильєва Л.О., Топоркова О.В., Говоруха О.О., Кирильєва Д.Д. Навчальний посібник : ХДУХТ. – Харків, 2014. –390с.:ил.
46. Янчева Л.М., Гринько А.П., Дергільова Г.С., Бойченко Н.В. Організація бухгалтерського обліку на підприємствах малого бізнесу: навчальний посібник. – Х.: ХДУХТ, 2009. – 196 с.

Додаткова література

47. Базась М.Ф. Основи бухгалтерського фінансового та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / М.Ф. Базась, Є.М. Базась, М.М. Матюха. – К.: МАУП, 2006. – 182 с.: іл.. – Бібліогр.: с. 178–179.
48. Білуха Н.Т. Теорія бухгалтерського обліку: посібник. - К.: 2000. - 692 с.
49. Борщ Н., Федорченко Ф. Амортизація: податковий та бухгалтерський облік. - 3-тє вид., перероб. і доп. - Х.: Фактор, 2003. -132 с.
50. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів [Ф.Ф. Бутинець та ін.]; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутинця. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2009. – 912 с.
51. Верига Г. Проблемні аспекти трансформації фінансової звітності підприємств України відповідно до принципів МСФЗ // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. - № 9. – с. 19-25.
52. Вишневецька В. Облік наднормативних недостач товарів у торгівлі // Все про бухгалтерський облік. - № 98 – 2009. – с. 6-7.
53. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами. – К.: Лібра, 2004.
54. Грабова Н.Н., Добровский В.Н. Бухгалтерський учет в производственных и торговых предприятиях, 2000.: Учеб. Пособие для студентов вузов / Под ред. Н.В.Кужельного. - К.: А.С.К., 2000. - 624 с.
55. Гринько А.П. Облік основних засобів: теорія, стан, проблеми, перспективи: Монографія. - Харків: ХДАТХ, 2002. - 277 с.

56. Десяткіна І. В. Підходи до організації обліку виготовлення продукції в закладах ресторанного господарства / І. В. Десяткіна, О. М. Глушук [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2011_3_1/12.pd.f>.

57. Жук В. До проблеми впровадження МСФЗ в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 10. – с. 16-22.

58. Зубілевич. С, Кравченко І., Прокопенко О., Школьніков Д. та ін. Посібник з бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності підприємствами України. - К.: Укрпапір. - 2002. - 472 с.

59. Карпова В. Інвентаризація – 2009. : актуальні питання // Бухгалтерський тиждень. - №47. – 2009. – с. 28-37.

60. Котенко Л.Н., Польова Т.В. Монографія. «Облік, аудит і аналіз нематеріальних активів: сучасний стан, проблеми, тенденції розвитку, ХДУХТ, 2008. – 360с.

61. Кужельний В.М., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: посібник. - 2001.-334 с.

62. Кундря-Висоцька О.П. Бухгалтерський облік: навчальний посібник. - К.: Алеута, 2004.-303 с.

63. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в Україні: теорія та практика: навч. посіб. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 576 с.

64. Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004 / Переклад з англ. за ред. С.Ф. Голова. – К.: ФПБАУ, 2005.

65. Мякота В. Собівартість продукції: від випуску до реалізації. – 2-ге вид., перероб. і доп.. - Х.: Фактор, 2003. - 268 с.

66. Савченко О., Борщ Н., Мякота В. Касові операції. –2-ге вид., перероб. і доп. – Х.: Фактор, 2003. – 276 с.

67. Сопко В.В. Бухгалтерський облік капіталу підприємства (власності, пасивів): навч.посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 312 с.

68. Справжній бух облік. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Х.: Фактор, 2007. – 1072 с.

69. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посібник / Г. О. Партин [та ін.]. – Львів : Магнолія 2006, 2007. – 240 с.

70. Хрестоматія бухгалтера. / Н.Білова, А. Бобро, М.Бойцова та інші. – Х.: Фактор, 2006. – 760 с.

71. Учет по международным стандартам: учебное пособие. 3-е изд. / А.М. Гершун, И.В. Аверчев, Е.Б. Герасимова и др. Под. ред. Л.В. Горбатовой. – М.: ИД «Бухгалтерский учет», 2003.

72. Швець, В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посібник / В. Г. Швець. – К. : Знання-Прес, 2003. – 444 с.

Список сайтів

1. www.platnik.com.ua "ПЛАТЕЛЬЩИК" - Сайти бухгалтерської і податкової тематики
2. www.liga.kiev.ua, "LIGA Online", інформаційно-пошуковий сервер по законодавству
3. www.rada.gov.ua Офіційний Web-сервер Верховної Ради України.
4. www.nau.kiev.ua «Нормативні акти України»
5. www.balance.dp.ua "Баланс", всеукраїнський бухгалтерський журнал
6. www.visnuk.com.ua "Вісник податкової служби України", журнал
7. www.dtkk.com.ua "Дебет-Кредит", електронна версія журналу
8. www.uamedia.visti.net/uk "Урядовий кур'єр", газета
9. www.audit.kherson.ua "Домінанта Аудит", закони, податки, аудит, консультації
10. www.dinai.com Бізнес в Україні. Документи, аналіз, новини
11. www.buhgalteria.com.ua "Бухгалтерія" - Сайт газети "Бухгалтерія"
12. www.nalogi.com.ru "Податки і платежі" - Журнал.
13. www.audit.dp.ua/sau Союз аудиторів України
14. www.ufpaa.kiev.ua Федерація професійних бухгалтерів и аудиторів України
15. www.liga.net/conf бухгалтерський клуб на «ЛІГЕ»
16. www.sshome.narod.ru «Українські стандарти бухгалтерського обліку»
17. www.contracty.com.ua «Галицькі контракти»
18. www.buhgalter.kharcov.com Журнал "Бухгалтер"
19. www.infobirzha.kiev.ua Форум - податки і облік
20. <http://www.factor.kharkov.com> - сайт видавничого будинка "Фактор"

Додаток А

Підприємство ПАТ «Хлібзавод»
 Територія м. Старокостянтинів
 Форма власності колективна
 Орган державного управління _____
 Галузь харчова
 Вид економічної діяльності хлібопекарна
 Одиниця виміру : тис. грн. _____

Дата (рік, місяць, число)
 за ЄДРПОУ
 за КОАТУУ
 за КФВ
 за СПОДУ
 за КВЕД
 Контрольна сума

	01
00380439	
6810800000	
20	
232	
18113	
15.81.0	

Адреса м. Старокостянтинів, вул. Стельмаха, 2

БАЛАНС

на 31 грудня **20** р.

Форма № 1

код за ДКУД

1801001

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

Продовження Додатку А

III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200		
Баланс	1300		
Пасив	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400		
Капітал у дооцінках	1405		
Додатковий капітал	1410		
Резервний капітал	1415		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420		
Неоплачений капітал	1425	()	()
Вилучений капітал	1430	()	()
Усього за розділом I	1495		
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500		
Довгострокові кредити банків	1510		
Інші довгострокові зобов'язання	1515		
Довгострокові забезпечення	1520		
Цільове фінансування	1525		
Усього за розділом II	1595		
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600		
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615		
розрахунками з бюджетом	1620		
у тому числі з податку на прибуток	1621		
розрахунками зі страхування	1625		
розрахунками з оплати праці	1630		
Поточні забезпечення	1660		
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690		
Усього за розділом III	1695		
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700		
Баланс	1900		

Керівник
Головний бухгалтер

Перелік типових форм, що їх використовують для первинної документації господарських явищ і процесів на підприємствах України

Табл. 1

Код форми	Назва форми
<i>1) Облік особового складу підприємства</i>	
Ф № П-1	Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу
Ф № П-2	Особова картка
Ф № П-5	Наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу
Ф № П-6	Наказ (розпорядження) про надання відпустки
Ф № П-8	Наказ (розпорядження) про припинення трудової угоди
Ф № П-13	Табель обліку використання робочого часу
<i>2) Облік нарахування та виплати заробітної плати</i>	
Ф № П-49	Розрахунково-платіжна відомість
Ф № П-51	Розрахункова відомість
Ф № П-54	Особовий рахунок
<i>3) Облік касових операцій</i>	
Ф № КО-1	Прибутковий касовий ордер
Ф № КО-2	Видатковий касовий ордер
Ф № КО-3	Журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових документів
Ф № КО-4	Касова книга
<i>4) Облік розрахунків із підзвітними особами</i>	
Ф № 807	Авансовий звіт
<i>5) Облік банківських операцій</i>	
Ф № 869	Рахунок-фактура
код 040 1001	Платіжна вимога
код 040 1002	Платіжне доручення
код 040 1003	Зведене платіжне доручення
код 040 1004	Заява про відмову від акцепту
код 040 1007	Реєстр чеків
код 040 1008	Зведена вимога
<i>6) Облік матеріалів</i>	
Ф № М-1	Журнал обліку вантажів, що надійшли
Ф № М-2	Доручення
Ф № М-2а	Акт списання бланків доручень
Ф № М-3	Журнал реєстрації виданих доручень
Ф № М-4	Прибутковий ордер
Ф № М-7	Акт приймання матеріалів
Ф № М-8	Лімітно-забірна картка (на одне найменування матеріалу та багаторазовий відпуск)
Ф № М-9	Лімітно-забірна картка (для багаторазового відпуску двох—п'яти найменувань матеріалів)
Ф № М-10	Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів
Ф № М-11	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
Ф № М-12	Картка складського обліку матеріалів
Ф № М-13	Реєстр приймання-здачі документів
Ф № М-14	Відомість обліку залишків матеріалів на складі

Продовження Додатку Б

Код форми	Назва форми
Ф № М-15	Акт про прийняття устаткування
Ф № М-15а	Акт прийняття-передавання устаткування до монтажу
Ф № М-16	Матеріальний ярлик
Ф № М-17	Акт № __ про виявлені дефекти устаткування
Ф № М-18	Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від визначених норм запасу
Ф № М-19	Матеріальний звіт
Ф № М-21	Інвентаризаційний опис
Ф № М-22	Акт № __ на списання матеріалів відкритого зберігання
Ф № М-23	Акт № __ про витрату давальницьких матеріалів
Ф № М-26	Картка обліку устаткування для встановлення
Ф № М-28	Лімітно-забірна картка № __ для будівельних організацій
Ф № М-28а	Лімітно-забірна картка №__
<i>7) Облік малоцінних і швидкозношуваних предметів</i>	
Ф № МШ-1	Відомість про поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів
Ф № МШ-2	Картка обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів
Ф № МШ-4	Акт вибуття малоцінних і швидкозношуваних предметів
Ф № МШ-5	Акт на списання інструментів (приспосувань) та обмін їх на придбані для використання
Ф № МШ-6	Особиста картка спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристосувань
Ф № МШ-7	Відомість обліку (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристосувань
Ф № МШ-8	Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів
<i>8) Облік основних засобів</i>	
Ф № 03-1	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів
Ф № 03-2	Акти приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів
Ф № 03-3	Акт на списання основних засобів
Ф № 03-4	Акт на списання автотранспортних засобів
Ф № 03-5	Акт №__ про встановлення, пуск та демонтаж будівельної техніки
Ф № 03-6	Інвентарна картка обліку основних засобів
Ф № 03-7	Опис інвентарних карток обліку основних засобів
Ф № 03-8	Картка обліку руху основних засобів
Ф № 03-9	Інвентарний список основних засобів
Ф № 03-14	Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)
Ф № 03-15	Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій)
Ф № 03-16	Розрахунок амортизації автотранспорту

Форма планової (звітної) калькуляції

Підприємство		Код ЄДРПОУ
Планова (звітна) калькуляція		на/за 200 р.
(період)		
№	Показник	
1	Найменування виробу (марка, тип)	
2	Коротка технічна характеристика	
3	Діюча оптова ціна (грн.)	
4	Вага виробу	
5	Випуск у натуральному вираженні	
6	Калькуляційна одиниця	
7	Повна собівартість одиниці виробу (грн.)	
8	Строк виготовлення: початок	
	закінчення	

1. Калькуляція за статтями витрат (у грн.)

№ п/п	Найменування статей витрат	200 _ г,	200_г. (планований період) -	
		(минулий період)	План	Звіт
1	2	3	4	5
01	Сировина й матеріали			
02	Покупні комплектуючі вироби й напівфабрикати, роботи й послуги виробничого характеру сторонніх підприємств й організацій			
03	Напівфабрикати власного виробництва			
04	Паливо й енергія на технологічні цілі			
05	Транспортно - заготівельні витрати			
06	Поворотні витрати (віднімаються)			
07	Основна заробітна плата виробничих робітників			
08	Додаткова заробітна плата виробничих робітників			
09	Відрахування на соціальні заходи			
10	Втрати внаслідок технічно неминучого браку **			
11	Попутна продукція (віднімається)**			
12	Загальновиробничі витрати **, усього: в .ч.			
	витрати, на зміст й експлуатацію встаткування**			
	витрати пов'язані з підготовкою й освоєнням виробництва**			

Продовження додатку В

1	2	3	4	5
13	Інші виробничі витрати**			
14.	Разом виробнича собівартість (01 + 02 + 03 + 04 + 05 - 06 + 07 + 08+09+10 – 1 + 12 + 13)			
15	Адміністративні витрати***			
16	Витрати на збут***			
	Усього повна собівартість (14 + 15 + 16)			

2. Розкриття витрат матеріалів і напівфабрикатів

№ п/п	Найменування	Одиниці виміру	За планом			По звіту		
			кількість	ціна	сума	кількість	ціна	сума
1	2	3	4	5	6	7	8	9
-	А, Сировина й матеріали							
	Матеріали (по видах)							
1.								
9	Допоміжні матеріали							
10	Інші матеріали							
	Разом сировини й матеріалів							
	Транспортно заготівельні витрати*							
	Б. Покупні напівфабрикати й комплектуючі вироби							
1	По видах..							
	Разом							
	Транспортно-заготівельні витрати*							

Додаток Г

Підприємство ПАТ «Будматеріали»Форма власності колективна

Орган державного управління _____

Галузь промисловістьВид економічної діяльності виробництво будівельних матеріалів

Одиниця виміру: тис.грн.

Дата (рік, місяць, число)

за ЄДРПОУ

за КОАТУУ

за СПОДУ

за ЗКГНГ

за КВЕД

Контрольна сума

КОДИ		
		01
24637593		
6110100000		
06024		
14760		

Звіт про фінансові результати

за 20 10 р.

Форма № 2

Код за
ДКУД

1801003

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000		
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	()	()
Валовий: прибуток	2090		
збиток	2095	()	()
Інші операційні доходи	2120		
Адміністративні витрати	2130	()	()
Витрати на збут	2150	()	()
Інші операційні витрати	2180	()	()
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190		
збиток	2195	()	()
Дохід від участі в капіталі	2200		
Інші фінансові доходи	2220		
Інші доходи	2240		
Фінансові витрати	2250	()	()
Втрати від участі в капіталі	2255	()	()
Інші витрати	2270	()	()

Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290		
збиток	2295	()	()
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300		
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305		
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350		
збиток	2355	()	()

II. СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За Аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400		
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405		
Накопичені курсові різниці	2410		
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415		
Інший сукупний дохід	2445		
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450		
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455		
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460		
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465		

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500		
Витрати на оплату праці	2505		
Відрахування на соціальні заходи	2510		
Амортизація	2515		
Інші операційні витрати	2520		
Разом	2550		

IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600		
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605		
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610		
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615		
Дивіденди на одну просту акцію	2650		

Керівник _____

Головний бухгалтер _____

Додаток Д

Підприємство ПАТ «Будматеріали»Форма власності колективна

Орган державного управління _____

Галузь промисловістьВид економічної діяльності виробництво будівельних матеріалів

Одиниця виміру: тис.грн.

Дата (рік, місяць, число)

за ЄДРПОУ

за КОАТУУ

за СПОДУ

за ЗКГНГ

за КВЕД

Контрольна сума

КОДИ		
		01
24637593		
6110100000		
06024		
14760		

Звіт про рух грошових коштів

за 20 ____ р.

Форма № 3

Код за

1801004

ДКУД

Стаття	Код	За звітний період		За попередній період	
		Надходження	Видаток	Надходження	Видаток
1	2	3	4	5	6
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності					
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	010	8373,9			
Коригування на:					
амортизацію необоротних активів	020	2229,2	х		х
збільшення (зменшення) забезпечень	030				
збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць	040	0,4			
збиток (прибуток) від неопераційної діяльності	050		1791,9		
Витрати на сплату відсотків	060	2500,6	х		х
Прибуток (збиток) від операційної діяльності до зміни в чистих оборотних активах	070				
Зменшення (збільшення):					
оборотних активів	080		36326,3		
витрат майбутніх періодів	090		84,5		
Збільшення (зменшення):					
поточних зобов'язань	100		6620,8		
доходів майбутніх періодів	110				
Грошові кошти від операційної діяльності	120				
Сплачені:					

відсотки	130	x	321,3	x	
податки на прибуток	140	x	1966	x	
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	150				
Рух коштів від надзвичайних подій	160				
Чистий рух коштів від операційної діяльності	170				
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності					
Реалізація:					
фінансових інвестицій	180	277,9	x		x
необоротних активів	190	537,1	x		x
майнових комплексів	200				
Отримані:					
відсотки	210		x		x
дивіденди	220	0,4	x		x
Інші надходження	230				
Придбання:					
фінансових інвестицій	240	x		x	
необоротних активів	250	x	355,7	x	
майнових комплексів	260	x		x	
Інші платежі	270	x	6,4	x	
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	280				
Рух коштів від надзвичайних подій	290				
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	300				
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності					
Надходження власного капіталу	310		x		x
Отримані позики	320	75992	x		x
Інші надходження	330		x		x
Погашення позик	340	x	42292,9	x	
Сплачені дивіденди	350	x	34	x	
Інші платежі	360	x	120	x	
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	370	33545,1			
Рух коштів від надзвичайних подій	380				
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	390	33545,1			
Чистий рух коштів за звітний період	400		8,3		
Залишок коштів на початок року	410	11,3	x		x
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	420		0,4		
Залишок коштів на кінець року	430	2,6	x		x

Керівник _____

Головний бухгалтер _____

Уцінка основних засобів	070									
Дооцінка незавершеного будівництва	080									
Уцінка незавершеного будівництва	090									
Дооцінка нематеріальних активів	100									
Уцінка нематеріальних активів	110									
	120				13,6		13,6			
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	130						5624,4			5624,4
Розподіл прибутку:										
Виплати власникам (дивіденди)	140						583,9			583,9
Спрямування прибутку до статутного капіталу	150									
Відрахування до Резервного капіталу	160					79,3	79,3			
	170									
Внески учасників:										
Внески до капіталу	180									
Погашення заборгованості з капіталу	190									
	200									
Вилучення капіталу:										
Викуп акцій (часток)	210								120,0	120,0
Перепродаж викуплених акцій (часток)	220								0	
Анулювання викуплених акцій (часток)	230									
Вилучення частки в капіталі	240									
Зменшення номінальної вартості	250									
Інші зміни в капіталі:										
Списання невідшкодованих збитків	260									
Безкоштовно отримані активи	270									
	280									
Разом змін в капіталі	290				13,6	79,3	4974,8		12,0	4920,5
	300								0	
Залишок на кінець року	300	1640,1		11795,8	34243,2	410,0	18214,7		120,0	66183,8
									0	

Керівник _____

Головний бухгалтер _____

Міжнародні стандарти фінансової звітності (станом на 1.01.2009 р.)

Таблиця К.1

№ з/п	Назва стандарту	Дата набуття чинності	
		первісно	після останнього перегляду
1	2	3	4
МСФЗ (IFRS) 1	Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності	01.01.2004	-
МСФЗ (IFRS) 2	Платіж на основі акцій	01.01.2005	-
МСФЗ (IFRS) 3	Об'єднання бізнесу	01.01.2005	-
МСФЗ (IFRS) 4	Страхові контракти	01.01.2005	-
МСФЗ (IFRS) 5	Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність	01.01.2005	-
МСФЗ (IFRS) 6	Розвідка та оцінка запасів корисних копалин	01.01.2005	-
МСФЗ (IFRS) 7	Фінансові інструменти: розкриття	01.01.2007	-
МСФЗ (IFRS) 8	Операційні сегменти		
Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (IAS)			
1	Подання фінансових звітів	01.01.75	01.01.2005
2	Запаси	01.01.76	01.01.2005
7	Звіти про рух грошових коштів	01.01.79	01.01.94
8	Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки	01.01.79	01.01.2005
10	Події після дати балансу	01.01.80	01.01.2005
11	Будівельні контракти	01.01.80	01.01.95
12	Податки на прибуток	01.01.81	01.01.2001
16	Основні засоби	01.01.83	01.01.2005
17	Оренда	01.01.84	01.01.2005
18	Дохід	01.01.84	01.01.95
19	Виплати працівникам	01.01.84	01.01.2001
20	Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу	01.01.84	01.01.95
21	Вплив змін валютних курсів	01.01.85	01.01.2005
23	Витрати на позики	01.01.86	01.01.2005
24	Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін	01.01.86	01.01.2005
26	Облік і звітність щодо програм пенсійного забезпечення	01.01.88	01.01.95
27	Консолідовані та окремі фінансові звіти	01.01.90	01.01.2005
28	Інвестиції в асоційовані підприємства	01.01.90	01.01.2005
29	Фінансова звітність в умовах гіперінфляції	01.01.90	01.01.95
31	Частки у спільних підприємствах	01.01.92	01.01.2005
32	Фінансові інструменти: розкриття та подання	01.01.96	01.01.2005
33	Прибуток на акцію	01.01.98	01.01.2005

Продовження таблиці К.1

1	2	3	4
34	Проміжна фінансова звітність	01.01.99	-
36	Зменшення корисності активів	01.01.99	31.03.2004
37	Забезпечення, непербачені зобов'язання та непередбачені активи	01.07.99	-
38	Нематеріальні активи	01.07.99	31.03.2004
39	Фінансові інструменти: визнання та оцінка	01.01.2001	-
40	Інвестиційна нерухомість	01.01.2001	01.01.2005
41	Сільське господарство	01.01.2003	-
Інтерпретації Міжнародних стандартів фінансової звітності (IFRIC)			
IFRIC 1	Зміни в існуючих зобов'язаннях за виведенням з експлуатації, відновленням та подібних зобов'язаннях	01.01.2005	-
IFRIC 2	Частки членів кооперативних суб'єктів господарювання та подібні інструменти	01.01.2005	-
КІМФЗ (IFRIC) 4	Визначення, чи містить угода оренду	01.01.2006	-
КІМФЗ (IFRIC) 5	Права на частки, що виникають від фондів на виведення з експлуатації, відновлення та екологічну реабілітацію	01.01.2006	-
КІМФО (IFRIC) 6	Зобов'язання, що виникають внаслідок участі на специфічному ринку – відходів електричного та електронного обладнання	01.12.2005	-
КІМФЗ (IFRIC) 7	Застосування методу перерахунку згідно з IAS 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»		
КІМФЗ (IFRIC) 8	Сфера застосування IFRS2		
КІМФЗ (IFRIC) 9	Переоцінка вбудованих похідних інструментів		
КІМФЗ (IFRIC) 10	Проміжна фінансова звітність і зменшення корисності		
КІМФЗ (IFRIC) 11	IFRS2: група та операції з власними викупленими акціями		
КІМФЗ (IFRIC) 12	Послуги за угодами про концесію		
КІМФЗ (IFRIC) 13	Програми лояльності клієнта		
КІМФЗ (IFRIC) 14	IAS 19: обмеження на активи з визначеною виплатою, мінімальні вимоги до фінансування та їхня взаємодія		
КІМФЗ (IFRIC) 15	Угоди про будівництво нерухомості		
КІМФЗ (IFRIC) 16	Хеджування чистих інвестицій в закордонну господарську одиницю		
КІМФЗ (IFRIC) 17	Виплати негрошових активів власникам		

Закінчення таблиці К.1

1	2	3	4
Інтерпретації Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (SIC)			
ПКТ 7	Введення євро	01.06.98	-
ПКТ10	Державна допомога: відсутність конкретного зв'язку з операційною діяльністю	01.08.98	-
ПКТ12	Консолідація: суб'єкти господарювання спеціального призначення	01.07.99	-
ПКТ13	Спільно контрольовані суб'єкти господарювання: негрошові внески контролюючих учасників	01.01.99	-
ПКТ15	Операційна оренда: заохочення	01.01.99	-
ПКТ21	Податки на прибуток: відшкодування переоцінених активів, що не амортизуються	15.07.2000	-
ПКТ25	Податки на прибуток: зміни у податковому статусі суб'єкта господарювання або його акціонерів	15.07.2000	-
ПКТ27	Оцінка сутності операцій, які мають юридичну форму угоди про оренду	21.12.2001	-
ПКТ29	Угоди про концесію послуг: розкриття інформації	31.12.2001	-
ПКТ31	Дохід: бартерні операції, пов'язані з рекламними послугами	31.12.2001	-
ПКТ32	Нематеріальні активи: витрати на сторінку в Інтернеті	25.03.2002	-

Навчальне видання

ЯНЧЕВА Ліана Миколаївна
АКИМОВА Наталія Сергіївна
ТОПОРКОВА Олена В'ячеславівна
НАУМОВА Тетяна Анатоліївна
КИРИЛЬЄВА Людмила Олексіївна
ГЕРАСИМОВА Надія Сергіївна
КОРОБКІНА Ірина Сергіївна
ІЛЬЧЕНКО Маргарита Олександрівна

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

навчальний посібник

Авторська редакція

План 2015 р., поз. 194

Підписано до друку 04.12.15 р.
Формат 60×84^{1/16}. Папір офсетний. Гарнітура Times New Roman.
Друк ксерографічний. Ум. друк. арк. 21,5. Обл.-вид. арк. 18,5.
Наклад 50 прим. Зам. №12-15

Надруковано ТОВ «Видавництво «Форт»
Свідоцтво про внесення до Державного реєстру видавців
ДК №333 від 09.02.2001 р.
61023, м. Харків, а/с 10325. Тел. (057)714-09-08