МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Харківський державний університет харчування та торгівлі

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ У СТРУКТУРНО-ЛОГІЧНИХ СХЕМАХ

для студентів денної та заочної форм навчання

спеціальності 071 «Економіка підприємства»

Харків

ХДУХТ

2016

Конспект лекцій у структурно-логічних схемах із дисципліни «Бухгалтерський облік» для студентів денної та заочної форм навчання спеціальності 071 «Економіка підприємства» / укладачі Н. С. Акімова, О. В. Топоркова, Т. А. Наумова, Н.С. Ковалевська, І.В. Янчева, М.О. Ільченко – Х. : ХДУХТ, 2016. – 239 с.

Укладачі: Н. С. Акімова, канд. екон. наук, проф.
О. В. Топоркова, канд. екон. наук, проф.
Т. А. Наумова, канд. екон. наук, доц.
Т. А. Ковалевська, канд. екон. наук, доц.
І. В. Янчева, доц.
М.О. Ільченко, викладач

Рецензент: к.е.н., проф. І. Б. Чернікова

Кафедра бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування

Схвалено методичною комісією вищого навчального закладу за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування»

Протокол від «30» червня 2016 року № 9

Схвалено вченою радою ХДУХТ

Протокол від «7» липня 2016 року № 12

Схвалено редакційно-видавничою радою ХДУХТ

Протокол від «6» липня 2016 року № 4

© Н. С. Акімова, О. В. Топоркова, Т. А. Наумова,
Н.С. Ковалевська, І.В. Янчева, М.О. Ільченко , укладачі, 2016
© Харківський державний університет
харчування та торгівлі, 2016

ЗМІСТ

		стор.
Вступ		4
Модуль 1		5
Тема1.	Господарський облік, його суть і характеристика	5
Тема 2-3.	Предмет і методи бухгалтерського обліку. Методичні прийоми бухгалтерського обліку та їх використання на підприємствах	21
Тема 4.	Бухгалтерський баланс	4
Тема 5.	Рахунки бухгалтерського обліку та подвійний запис ..	43
Тема 6.	Документація та інвентаризація	70
Тема 7.	Облікові регістри, техніка, форми та організація обліку на промислових підприємствах	84
Модуль 2.		110
Тема 1.	Облік грошових коштів	5
Тема 2.	Облік фінансових інвестицій	16
Тема 3.	Облік дебіторської заборгованості	25
Тема 4.	Облік необоротних активів підприємства	32
Тема 5.	Облік запасів	54
Тема 6.	Облік витрат виробництва та випуску готової продукції	66
Тема 7.	Облік розрахунків з оплати праці	72
Тема 8:	Облік зобов’язань та забезпечень	95
Тема 9:	Облік доходів та витрат	104
Тема 10: результату	Облік формування та використання фінансового	113
Тема 11:	Облік власного капіталу	122
Рекомендована література		131

ВСТУП

В умовах ринкової економіки бухгалтерський облік є особливо важливою функцією ефективного управління виробничими та комерційними структурами, знаряддям контролю за раціональним і економічним використанням ресурсів з метою досягнення комерційного успіху і виконання фінансових обов'язків перед державою.

Успішне ведення виробничої, комерційної та фінансової діяльності неможливе без належно організованого бухгалтерського обліку, який передбачає збір, опрацювання та надання економічної інформації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень відповідно до діючих в Україні законів. У зв'язку з цим навчальна дисципліна "Бухгалтерський облік" посідає важливе місце в системі професійної підготовки фахівців напряму підготовки «Економіка підприємства».

Метою вивчення дисципліни "Бухгалтерький облік" є надання найбутнім фахівцям у галузі економіки знань, які будуть відповідні вимогам формування висококваліфікованих фахівців напряму «Економіка підприємства», системи необхідних занань з практики ведення фінансового обліку підприємств всіх форм власності.

Від повноти засвоєння тем дисципліни «Бухгалтерський облік» буде залежати подальше розуміння формування в обліку інформації про окремі об’єкти та господарські операції. Відповідно до цього буде формуватися їх досвідченість на посадах у податковій інспекції, контрольно-ревізійному управлінні, казначействі та інших організаціях та установах.

У розробленому конспекті лекцій з дисципліни «Бухгалтерський облік» висвітлено основні найважливіші положення тем передбачених робочою програмою з дисципліни.

Основні завдання дисципліни «Бухгалтерський облік»:

- ознайомлення з основами побудови вітчизняного бухгалтерського обліку в підрозділах і на робочих місцях в різних типах підприємств;
- вивчення методики ведення фінансового обліку на підприємствах різних форм власності на основі використання нормативно-методологічних документів, діючих в Україні;
- ознайомлення з світовою практикою ведення бухгалтерського обліку та її впровадження відповідно до дії економічного механізму господарювання в управлінську діяльність державних, приватних, орендних, спільних підприємств.

В результаті вивчення дисципліни «Бухгалтерський облік» студенти повинні знати:

- нормативні та регулюючі документи з фінансового обліку;
- систему та умови застосування рахунків для обліку окремих видів активів, капіталу та зобов’язань підприємства;
- процес документування господарських операцій фінансового обліку;
- методологію відображення об'єктів в обліку залежно від їхньої ролі у господарських процесах і вимог управління діяльністю підприємств;
- особливості методики ведення фінансового обліку з урахуванням світової практики.

МОДУЛЬ 1

ТЕМА 1: ГОСПОДАРСЬКИЙ ОБЛІК, ЙОГО СУТЬ І ХАРАКТЕРИСТИКА

Лекція 1 (2 год.)

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

План

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).

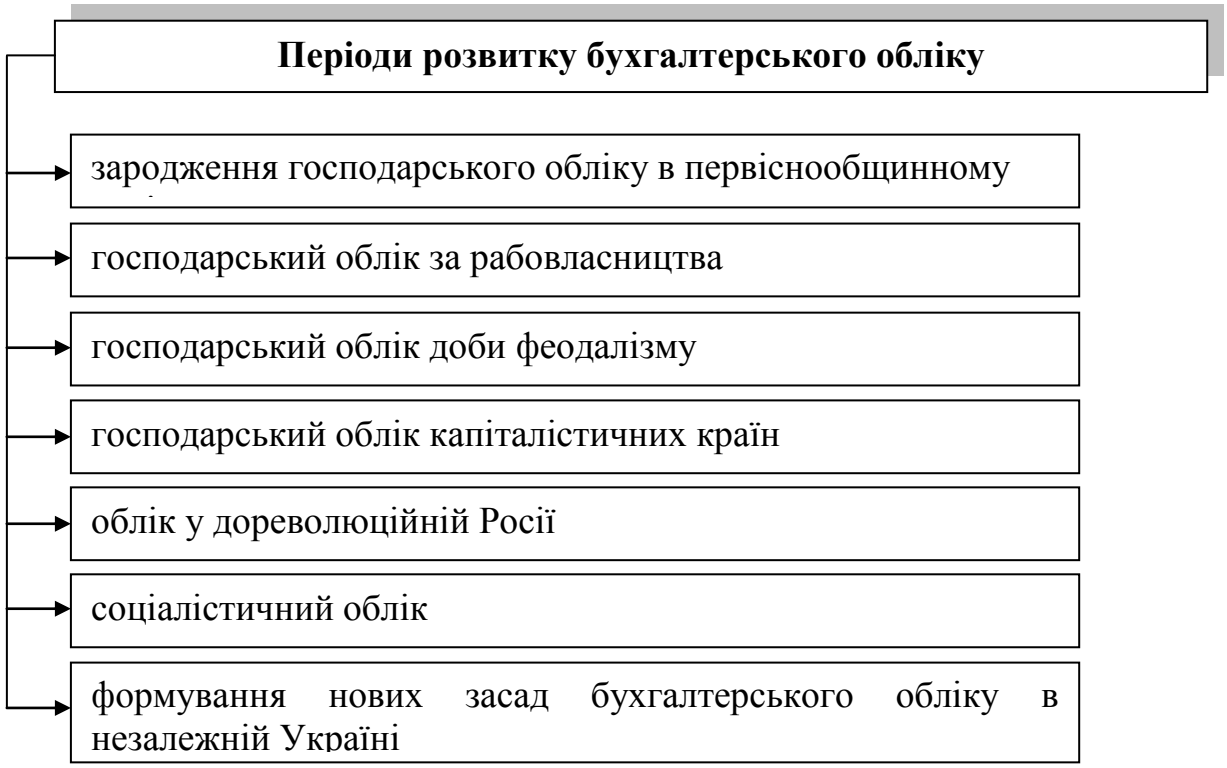


Рис. 1.1 - Періоди розвитку господарського обліку

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.

Період	*Країна*	*Характеристика*
1	*2*	*3*
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 регістрів (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 регістрами "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 на прикінці 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):

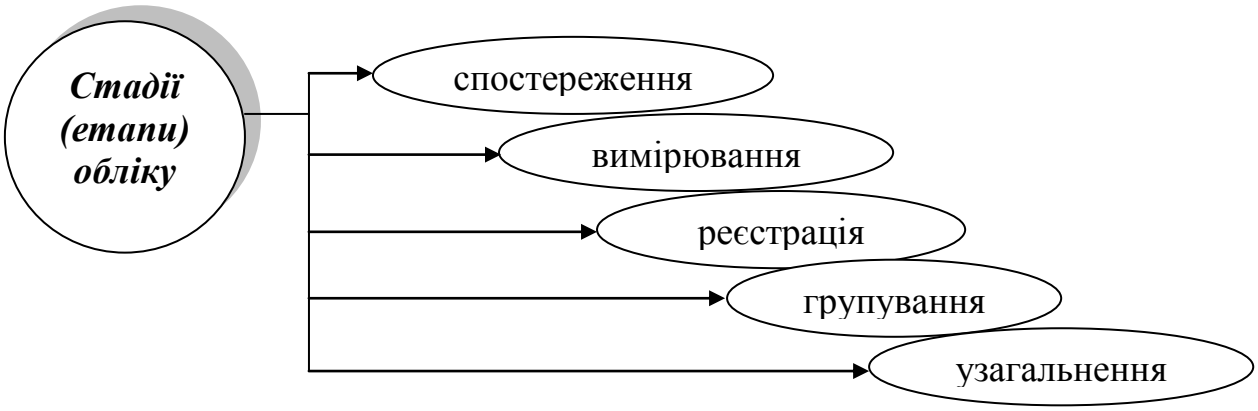


Рис. 1.2 - Стадії (етапи) бухгалтерського обліку

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).

Господарський облік

Статистичний облік	*Оперативний облік*	*Бухгалтерський облік*
відображення інформації про масові кількісно однорідні явища господарського стану підприємства; вивчення і контролю масових явищ	спостереження, відображення та контроль за окремими господарськими операціями з метою прийняття управлінських рішень	процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства користувачам для прийняття рішень

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)

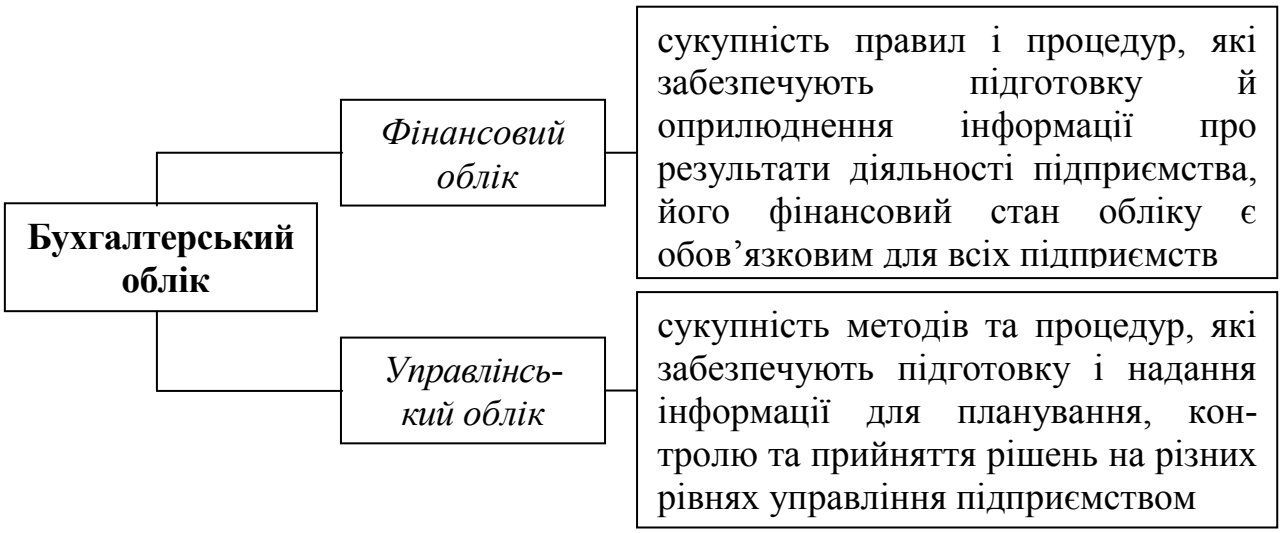


Рис. 1.4 - Види бухгалтерського обліку

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.

Таблиця 1.2

Порівняльна характеристика фінансового і управлінського обліку

Ознака	*Фінансовий облік*	*Управлінський облік*
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)

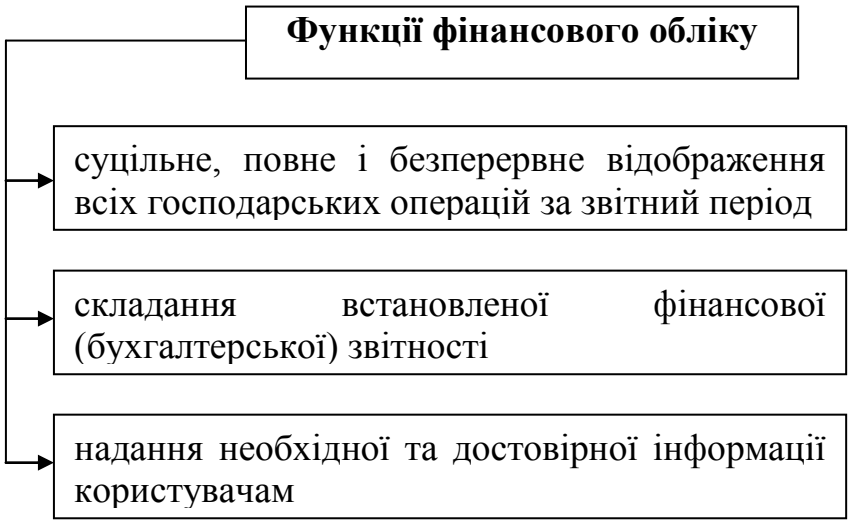


Рис. 1.5 - Функції фінансового обліку

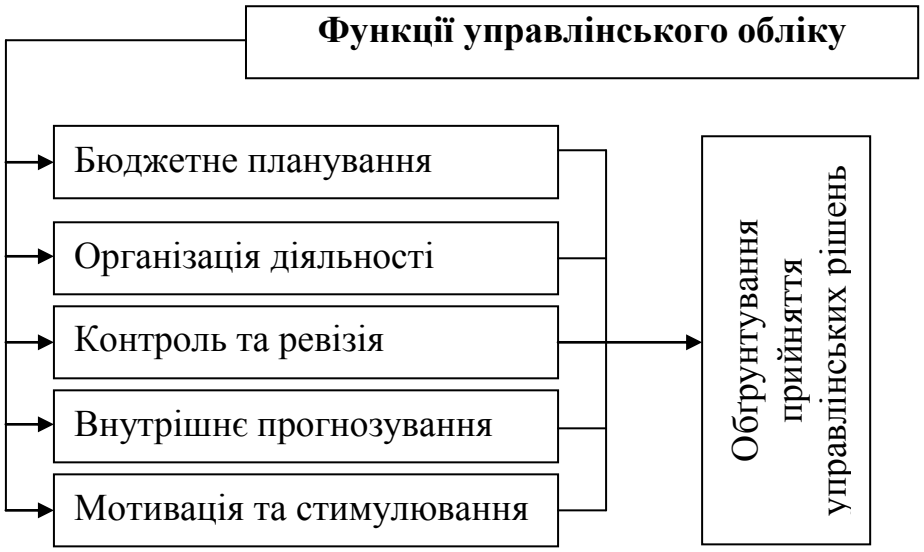


Рис. 1.6 - Функції управлінського обліку

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

Користувачі	*Інтереси користувачів*
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):

Таблиця 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
Слідоутворююча	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

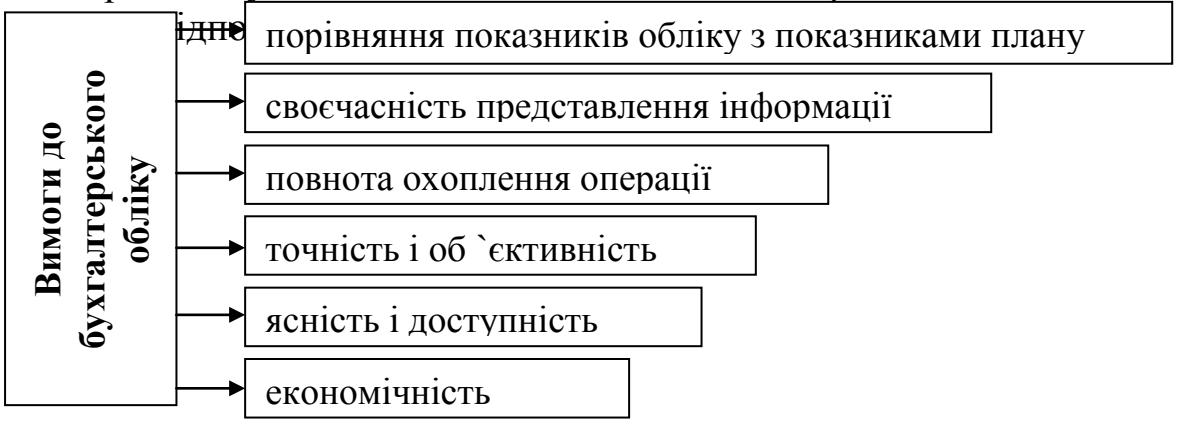


Рис. 1.9 – Вимоги до бухгалтерського обліку

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.

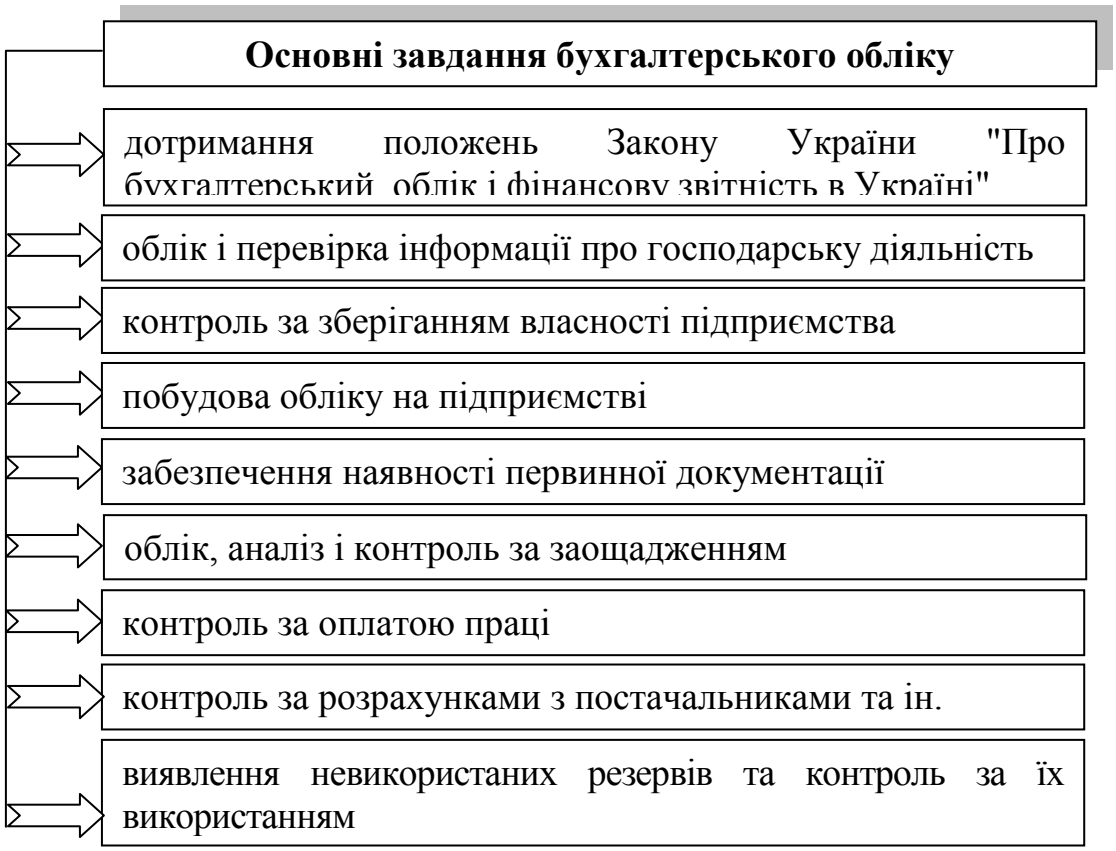


Рис. 1.8 - Завдання бухгалтерського обліку

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

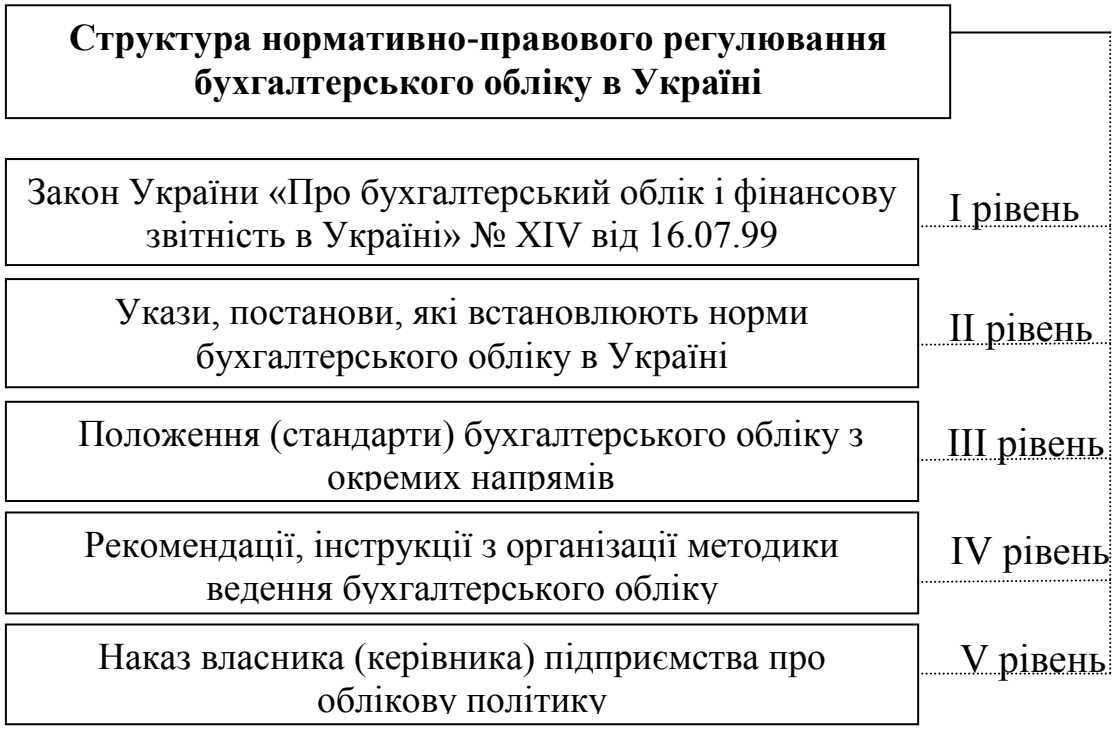


Рис. 1.10 – Законодавче і нормативне забезпечення бухгалтерського обліку в Україні

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).

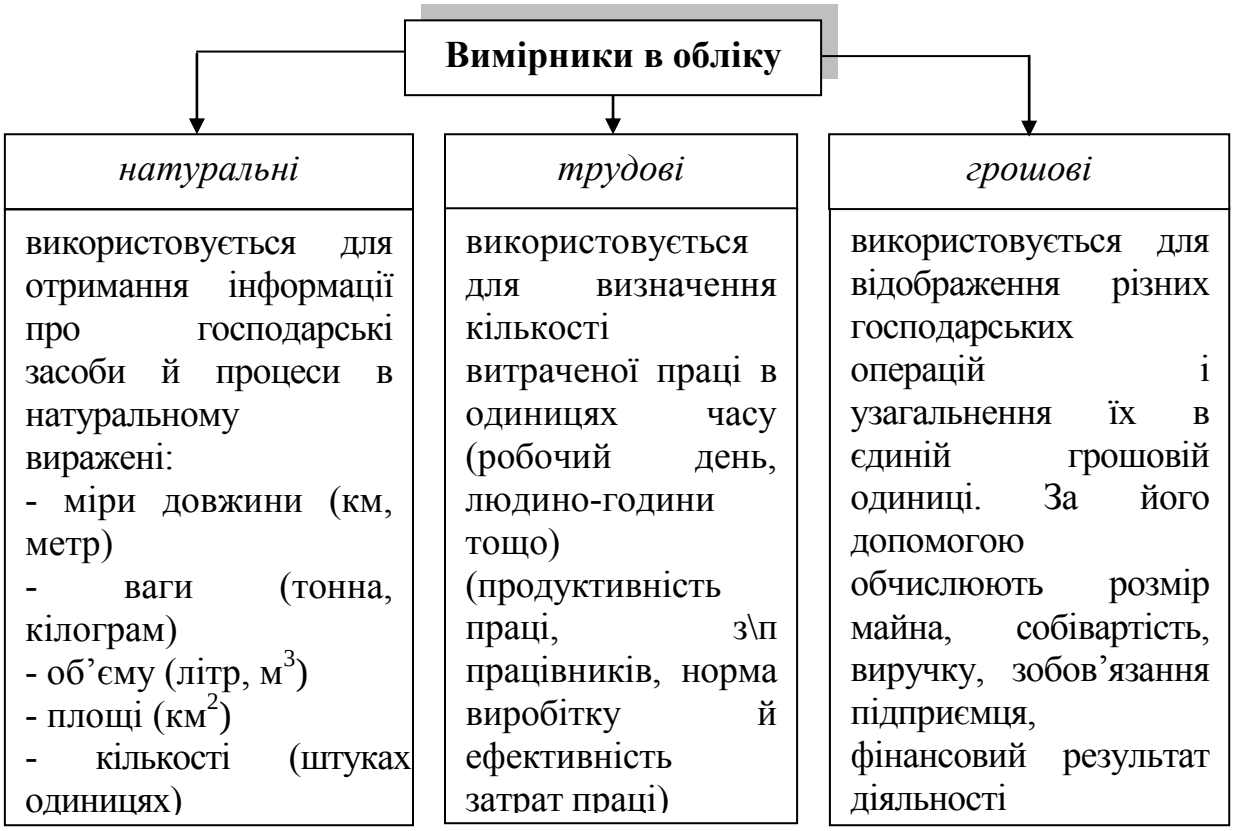


Рис. 1.11 – Вимірники в обліку

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

№	*Принципи*	*Характеристика*
1	*2*	*3*
1	*обачність*	застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства
2	*повне висвітлення*	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	*автономність*	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	*послідовність*	постійне (із року в рік) застосування під-приємством 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	*безперервність*	оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі
6	*нарахування і відповідність доходів і витрат*	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	*превалювання над формою*	операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми

Продовження таблиці 1.5

1	*2*	*3*
8	*історична (фактична) собівартість*	пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання
9	*єдиний грошовий вимірник*	вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці
10	*періодичність*	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 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 еони 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.

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

Лекція 1

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

План

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.

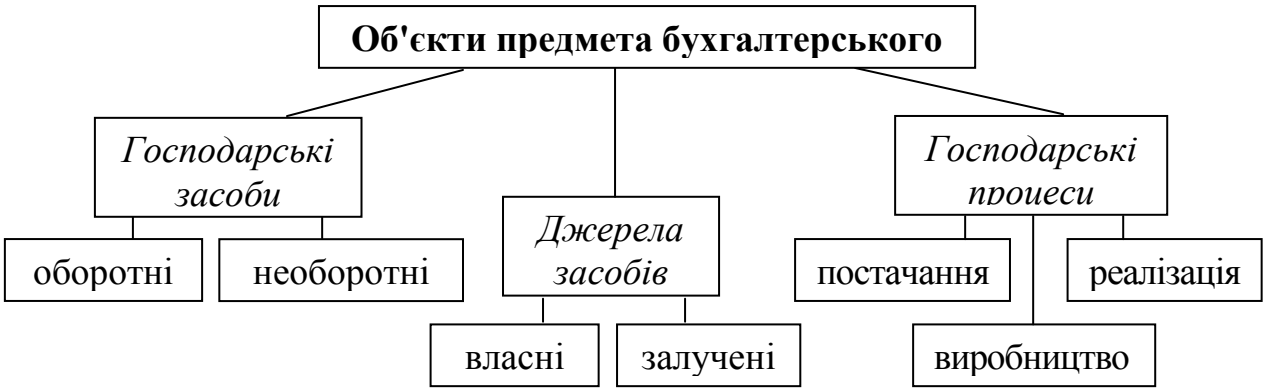


Рис. 2.2. Об’єкти бухгалтерського обліку

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 виражені 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.

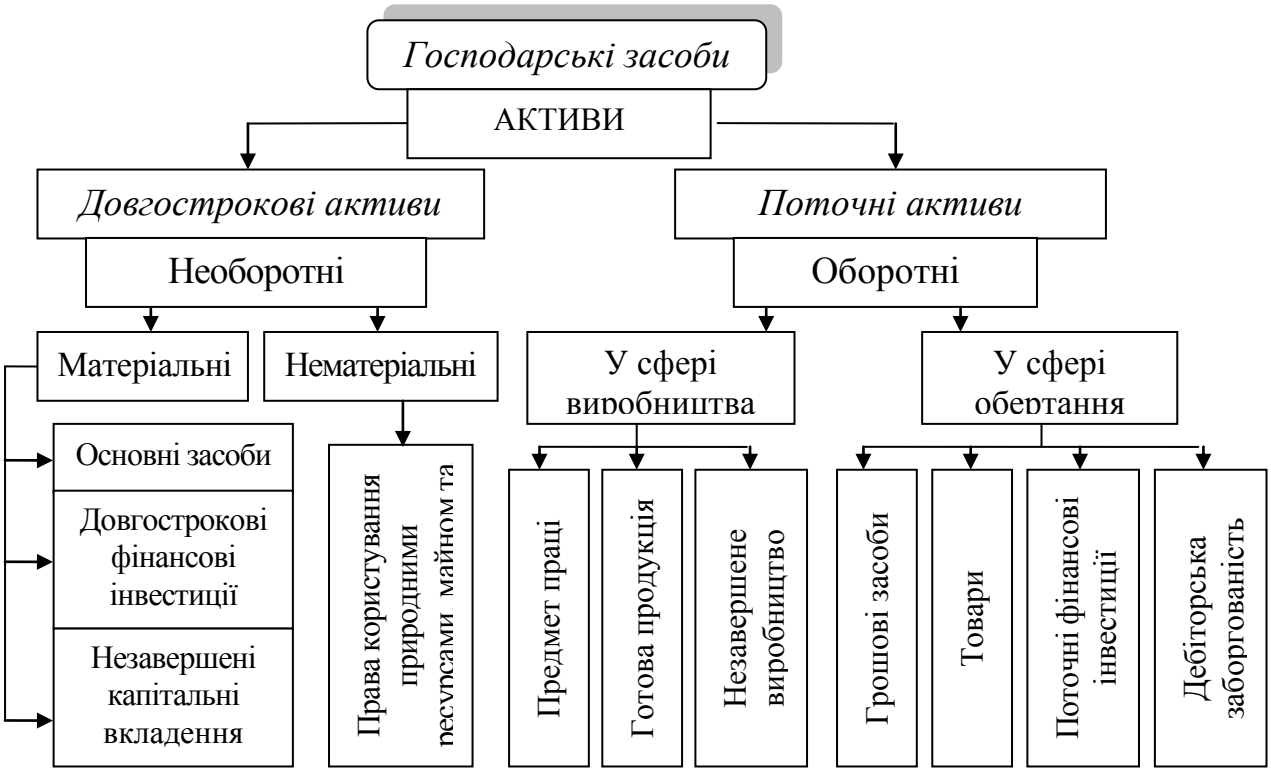


Рис. 2.3. – Класифікація господарських засобів за їх видами та розміщенням

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.

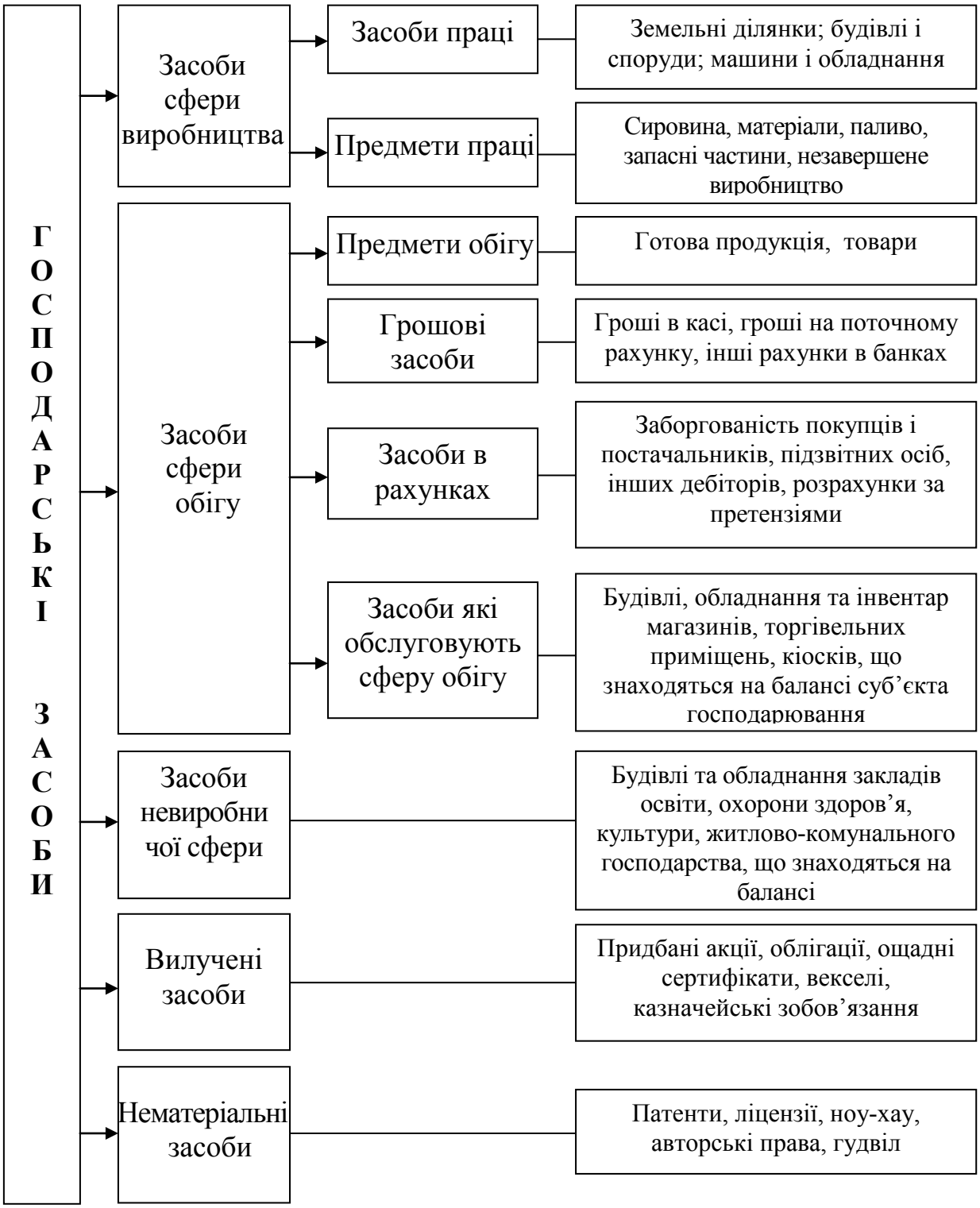


Рис. 2.4. – Класифікація господарських засобів за їх видами та розміщенням

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.

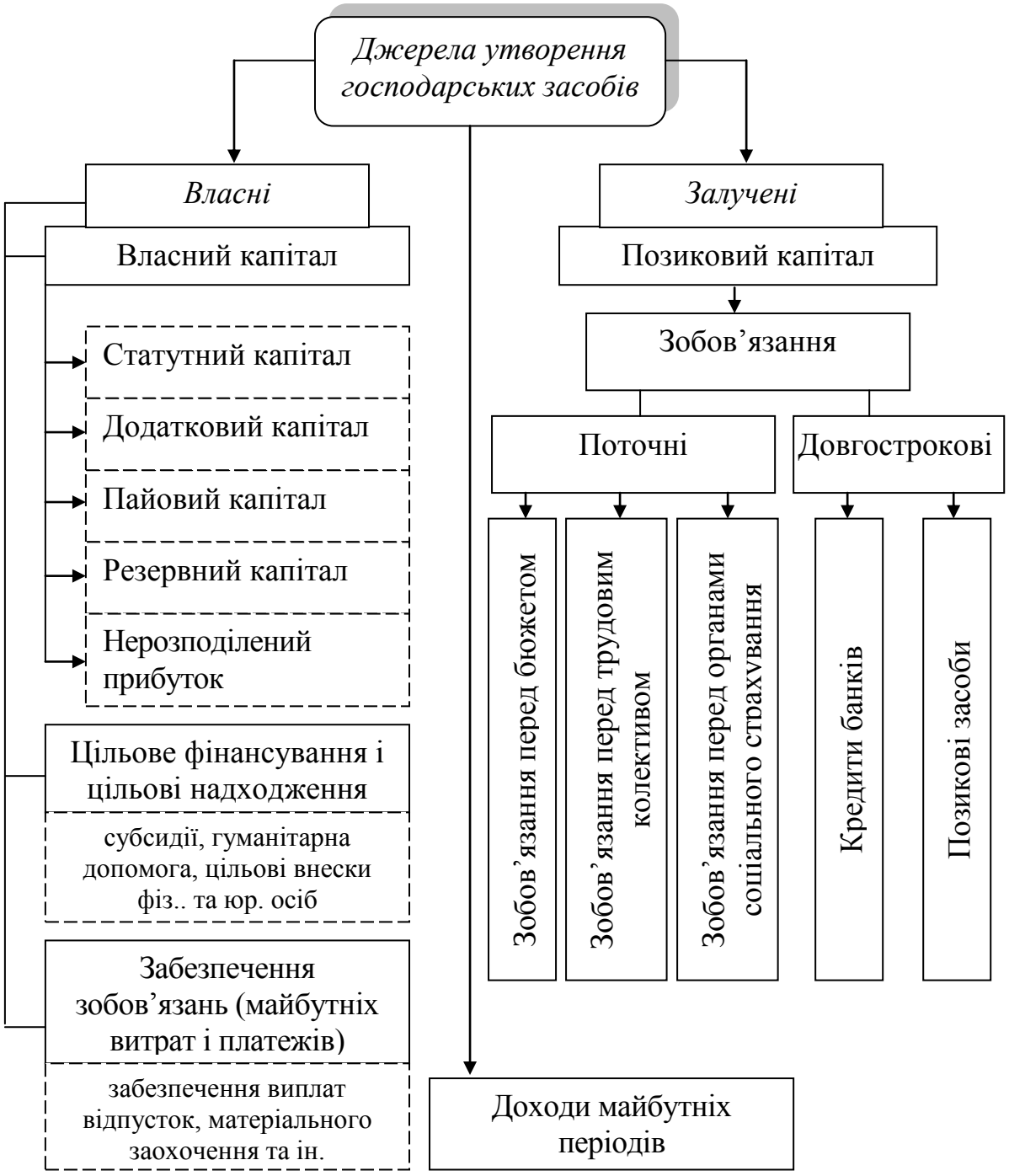


Рис. 2.5. – Структура засобів господарювання за джерелами їх утворення

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.

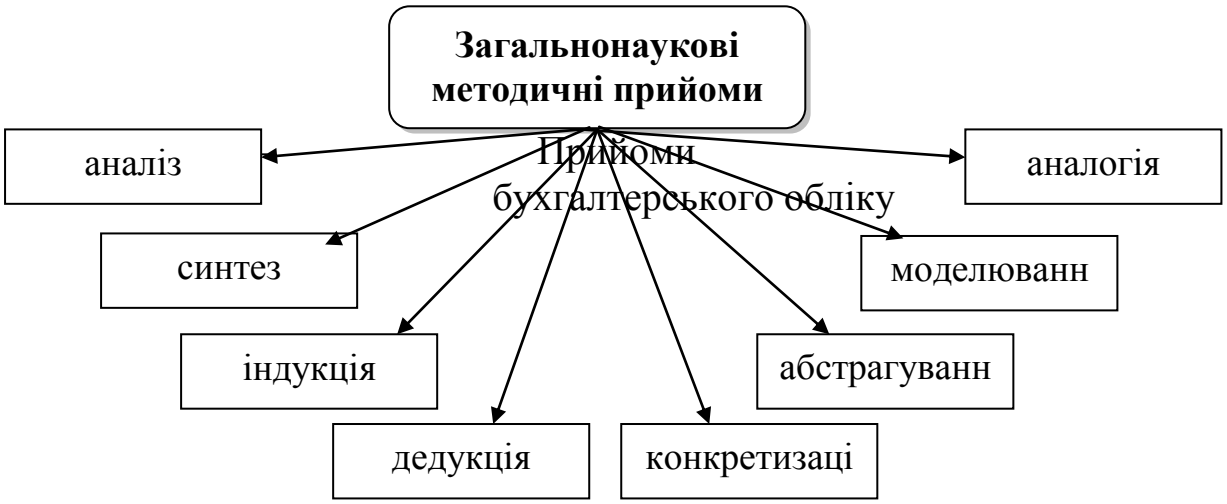
Поточні зобов'язання - зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом 12 місяців, починаючи з дати балансу.

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



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

Тема 4. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС (4 год.)

Лекція 1

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

План

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.

Економічне визначення балансу	*Бухгалтерське визначення балансу*
спосіб економічного групування й відбиття в грошовій оцінці стану господарських засобів і джерел їх утворення на певний момент часу (дату)	Звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал (відповідно до П(С)БО 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).

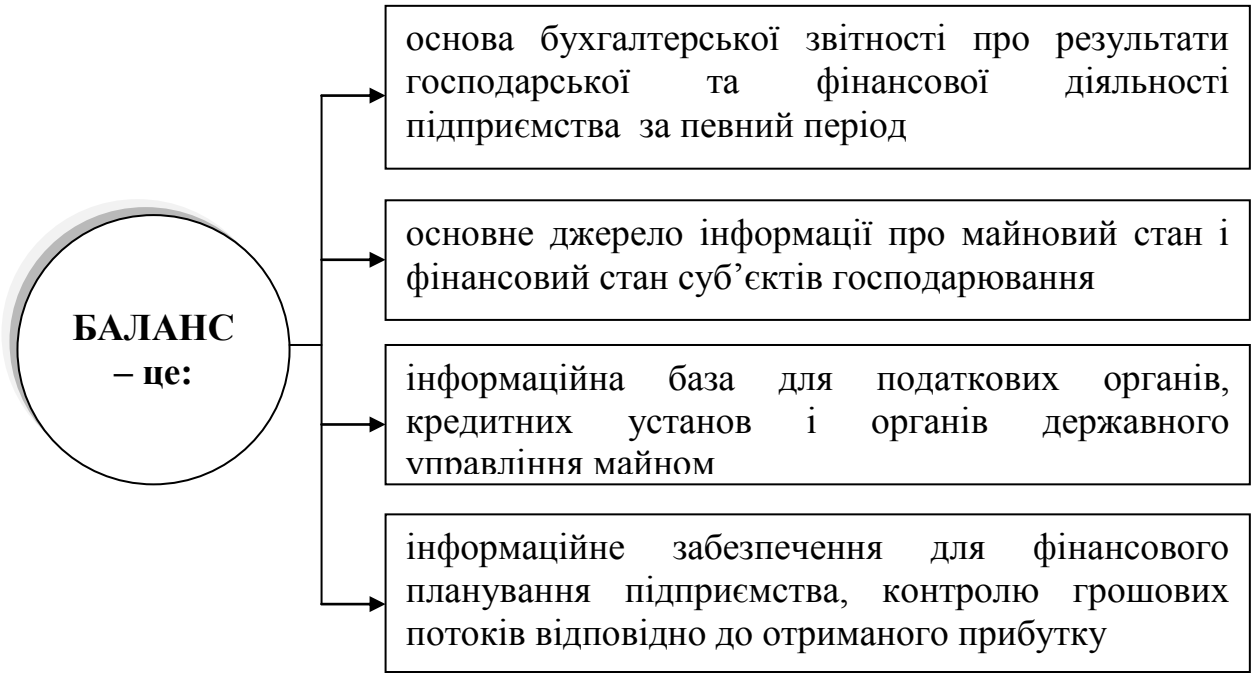


Рис. 4.2 – Значення балансу

За формою баланс — таблиця.

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

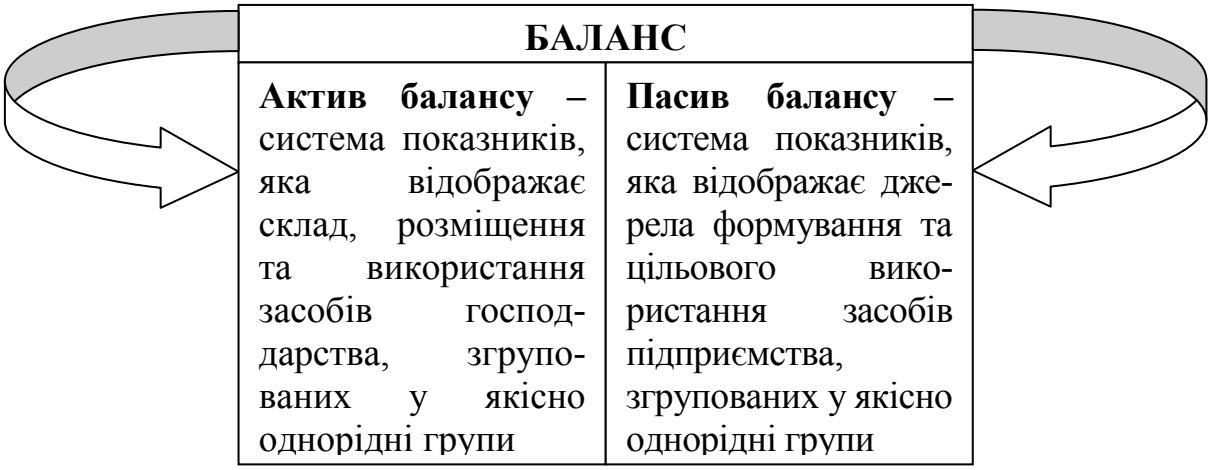


Рис. 4.3 – Поділ балансу

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.

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

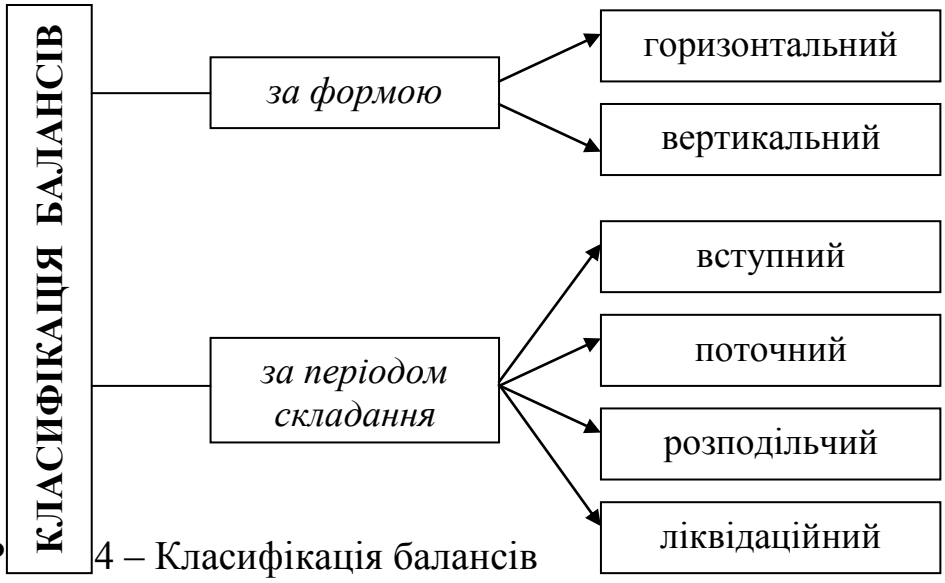
БАЛАНС	
АКТИВ	**ПАСИВ**
I. Необоротні активи	I. Власний капітал
II. Оборотні активи	II. Довгострокові зобов`язання і забезпечення
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	III. Поточні зобов`язання і забезпечення
	IV. Зобов’язання, пов’язані з необоротними активами, утримуваними 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):



Р 4 – Класифікація балансів

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

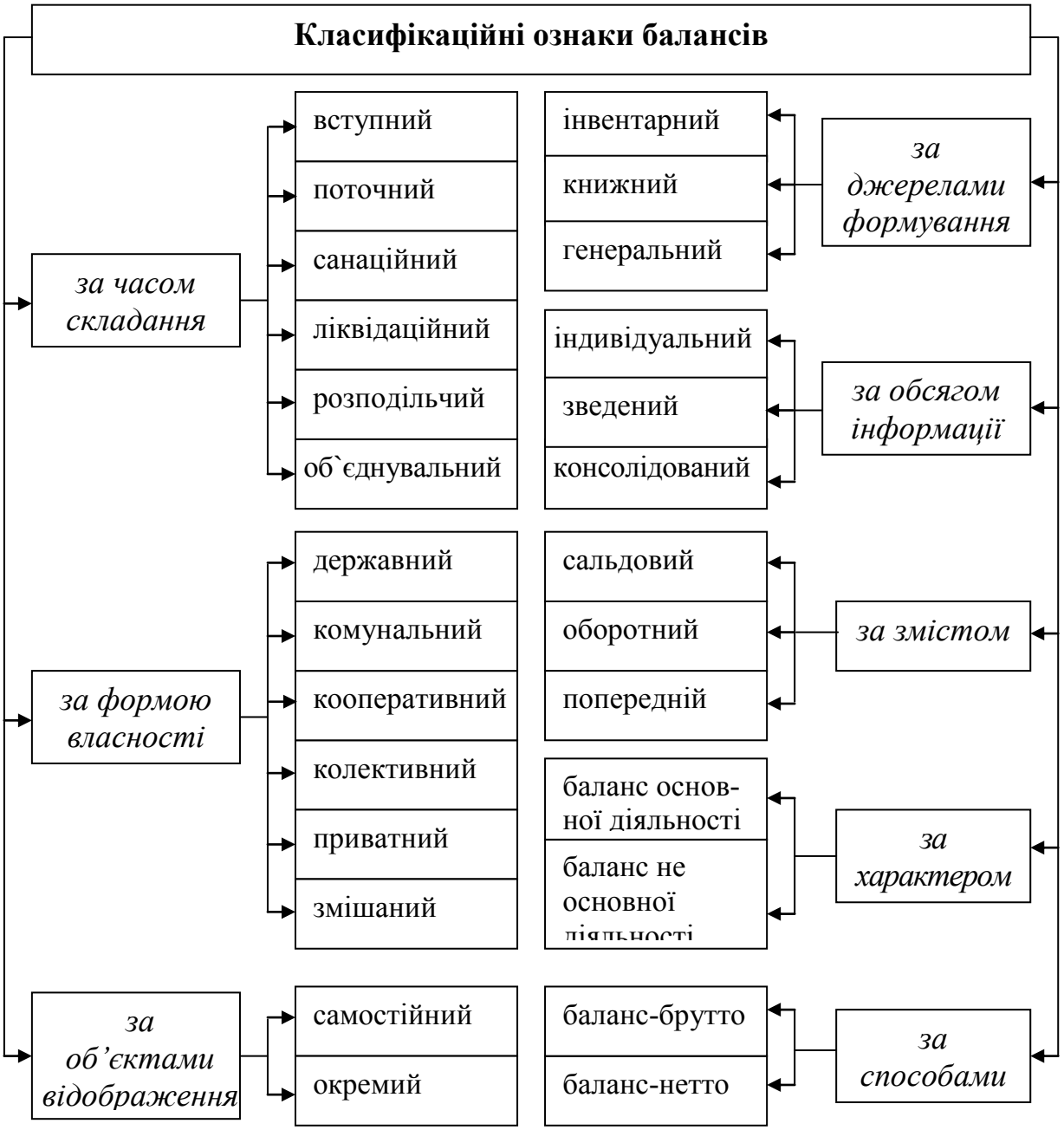


Рис. 4.5 – Класифікаційні ознаки балансів

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 незміною для всіх підприємств, які діють на території України, незалежно від форм власності (крім банків і бюджетних установ).

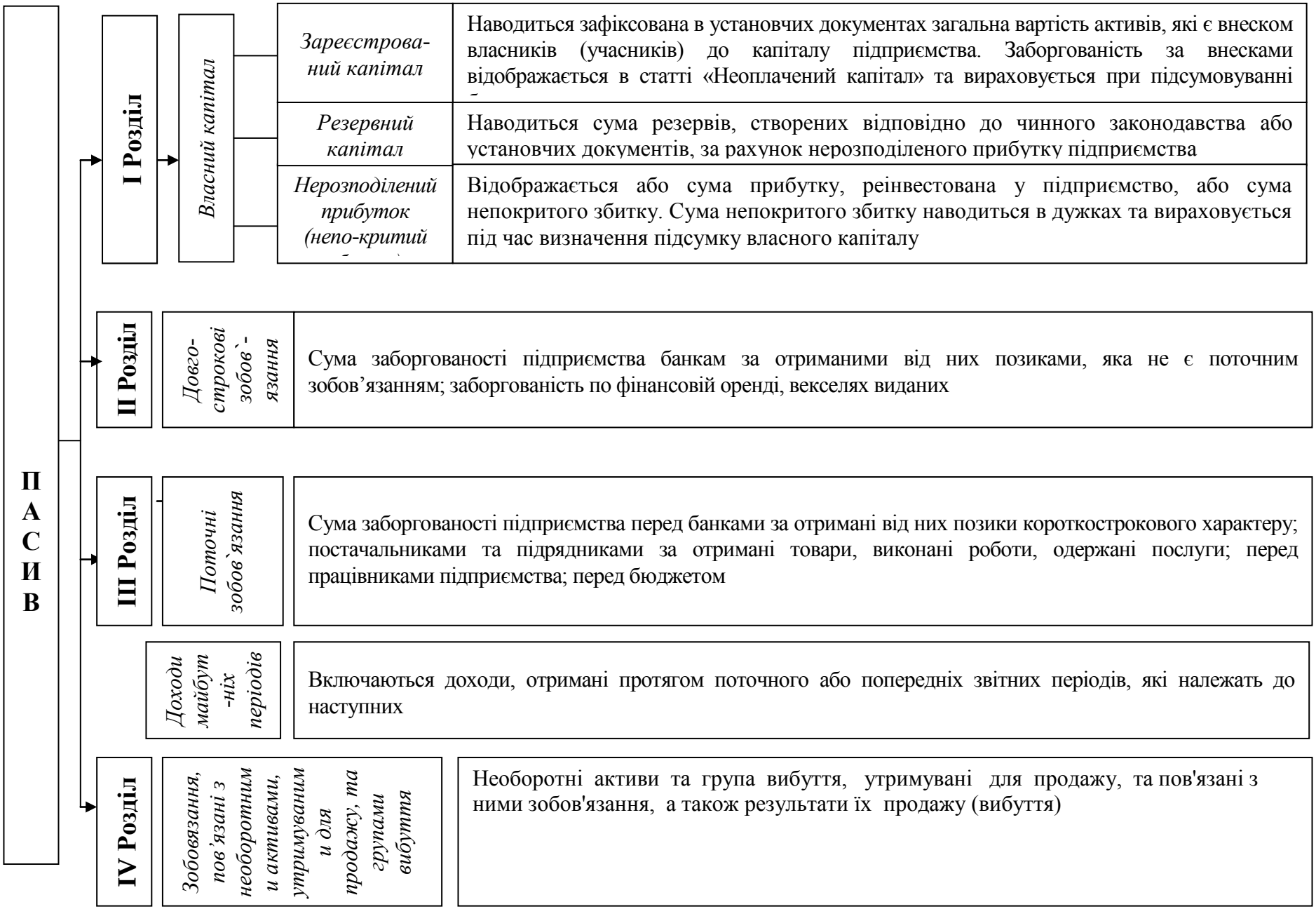
Зміст і форма балансу та загальні вимоги до розкриття його статей затверджені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», й представлені на рис. 4.6 та 4.7.

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 :		- Резервний капітал	3000
Залишкова вартість Первісна вартість* Знос*	10000 12000 (2000)	- Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	16000
- Довгострокові фінансові інвестиції		Усього за розділом I	60000
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 забор-гованість за товари, роботи, послуги	3000
		- Поточні зобов'язання за розрахунками	
		Доходи майбутніх періодів	400
Витрати майбутніх періодів	300	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

АКТИВ
I Розділ
Необоротні активи
Нематеріальні активи
Відображається вартість об'єктів, які віднесені до складу нематеріальних активів згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». У цій статті окремо відображається первісна та залишкова вартості нематеріальних активів, а також нарахована сума зносу.
Основні засоби
Відображається вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби», а також вартість інших необоротних активів. Окремо у цій статті наводяться первісна (переоцінена) вартість, сума зносу та їх залишкова вартість
довгострокові фінансові інвестиції
довгострокова дебіторська заборгованість
інші необоротні активи
II Розділ
Оборотні активи
Виробничі запаси
Показується вартість запасів сировини і допоміжних матеріалів, палива, куплених н/ф і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, буд. матеріалів та ін. матеріальних цінностей
Товари
Показується вартість товарів, придбаних підприємством для наступного продажу
Дебіторська заборгованість
Відображається заборгованість покупців, замовників перед підприємством. Включається за чистою реалізаційною вартістю (дебіторська заборгованість за мінусом резерву сумнівних боргів)
Грошові кошти та їх еквівал-ти
Відображаються кошти в касі, на поточних та інших рахунках у банках, а також еквіваленти грошових коштів. Окремо наводяться кошти в національній та іноземній валютах
Витрати майбутніх періодів
Відображаються витрати, що мали місце протягом поточного або попереднього звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів (витрати на періодичні видання, передплата за оренду)
IV Розділ
Необоротні активи та групи їх вибуття
Відображаються об'єкти основних засобів, які вилучаються з активів (списується з балансу) у разі його вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом.


ПАСИВ
I Розділ
Власний капітал
Зареєстрова-ний капітал
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
Резервний капітал
Наводиться сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства або установчих документів, за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства
Нерозподілений прибуток (непо-критий
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
II Розділ
Довго-строкові зобов`-язання
Сума заборгованості підприємства банкам за отриманими від них позиками, яка не є поточним зобов'язанням; заборгованість по фінансовій оренді, векселях виданих
III Розділ
Поточні зобов`язання
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
Доходи майбут-ніх періодів
Включаються доходи, отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до наступних
IV Розділ
Зобовязання, пов'язані з необоротним и активами, утримуваним и для продажу, та групами вибуття
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).

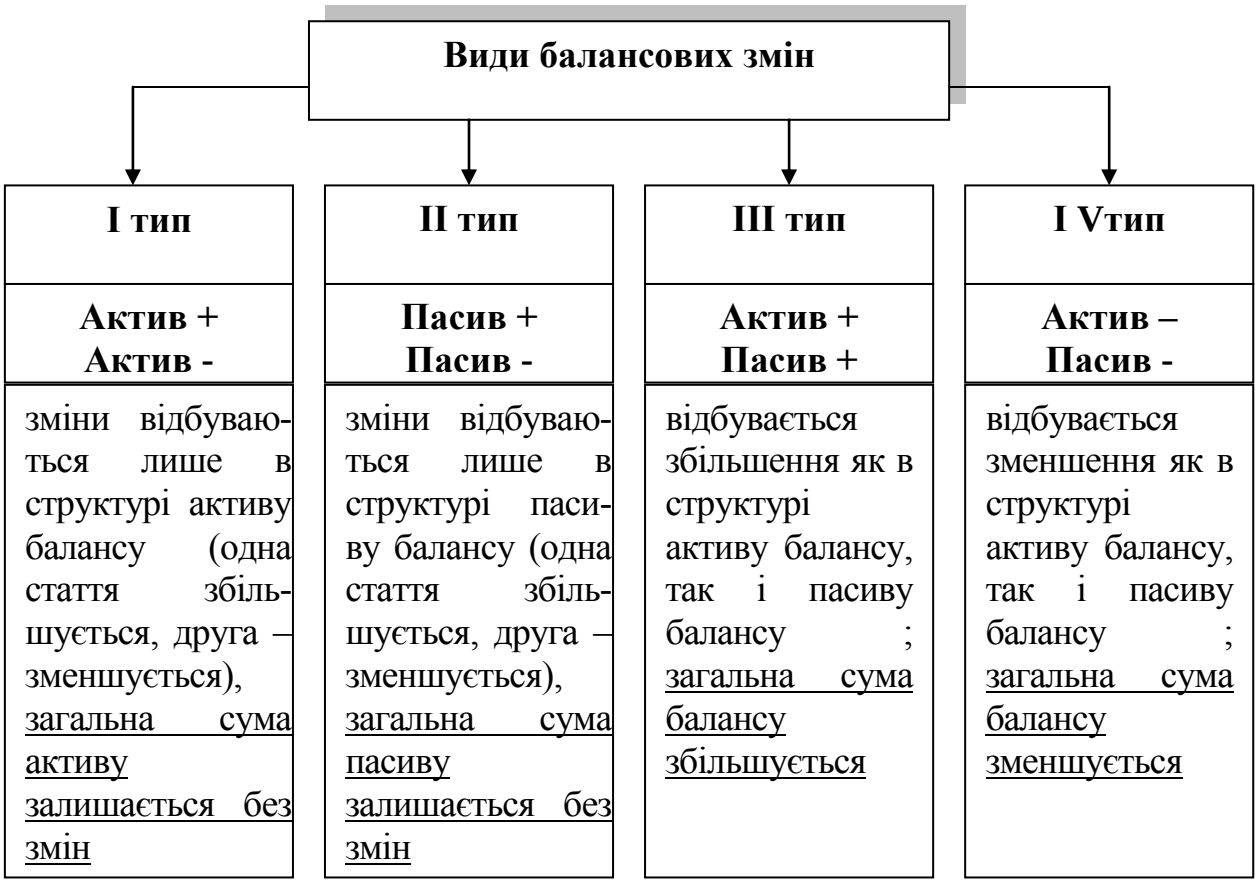


Рис. 4.8. Типи балансових змін

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

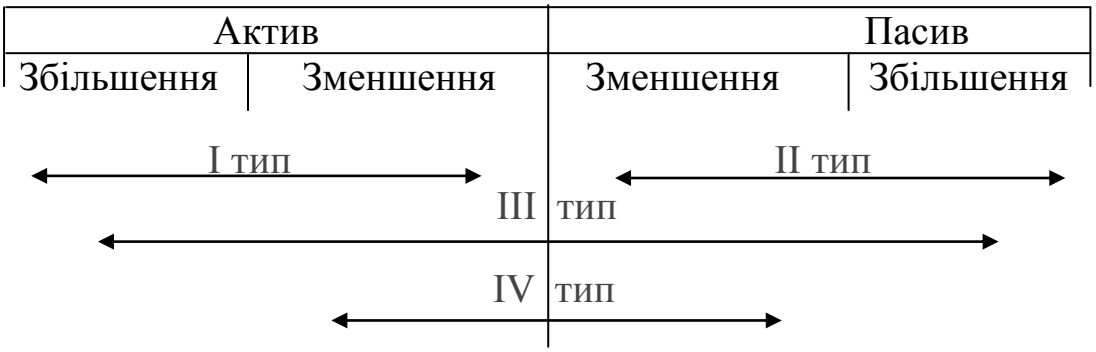


Рис. 4.9. Схема чотирьох типів операцій та їх вплив на зміни в балансі

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)

Актив	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду	***Пасив***	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 постачальниками	11 000	
Усього за розділом II	72000		Усього за розділом III	33 000	
Баланс	*222 000*		*Баланс*	*222 000*	

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)

Актив	***Сума, грн.***	***Пасив***	***Сума, грн.***
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)

Актив	***Сума, грн.***	***Пасив***	***Сума, грн.***
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)

Актив	***Сума, грн***	***Пасив***	***Сума, грн***
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)

Актив	***Сума, грн.***	***Пасив***	***Сума, грн.***
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)

Актив	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду	***Пасив***	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 I	189 000	189 000
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	12 000	9 000	III. Поточні зобов'язання		
Грошові кошти та їх еквіваленти : - в національній валюті	51 000	44 000	Кредити банків	22 000	12 000
			Розрахунки з постачальниками	11 000	18 000
Усього за розділом II	72000	119 000	Усього за розділом III	33 000	30 000
Баланс	*222 000*	*219 000*	*Баланс*	*222 000*	*219 000*

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

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

Лекція 1

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

План

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 debet, що означає винен*)*, праву – *кредитом (*від латинського credit, що означає вірити) (рис. 5.1).

Рахунок ……..назва

Дебет	Кредит

Рис. 5.1 – Схематична модель побудови рахунка бухгалтерського обліку

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

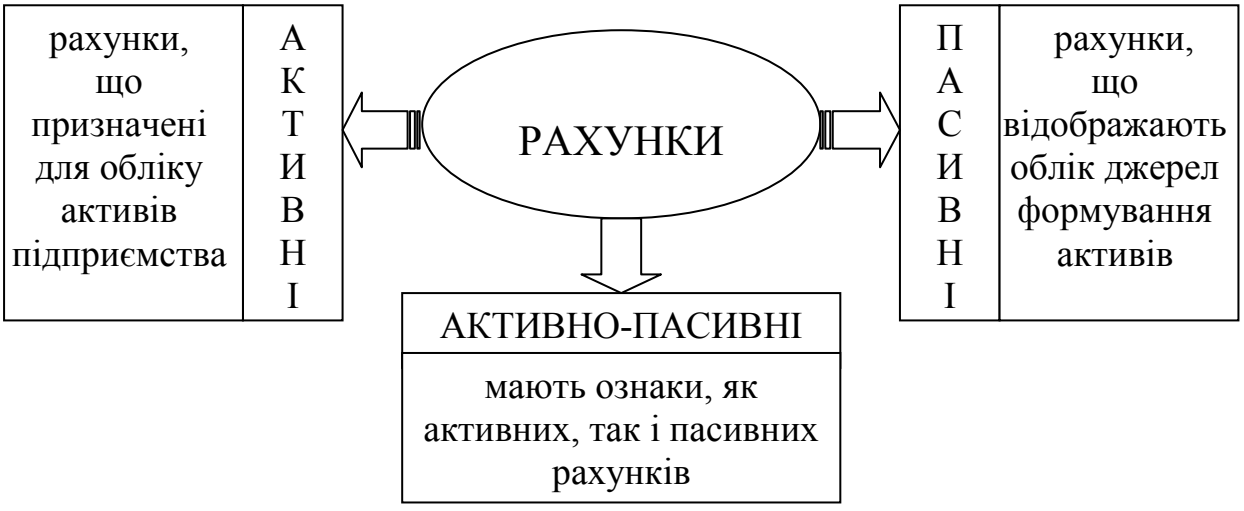


Рис. 5.2 – Види рахунків бухгалтерського обліку

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

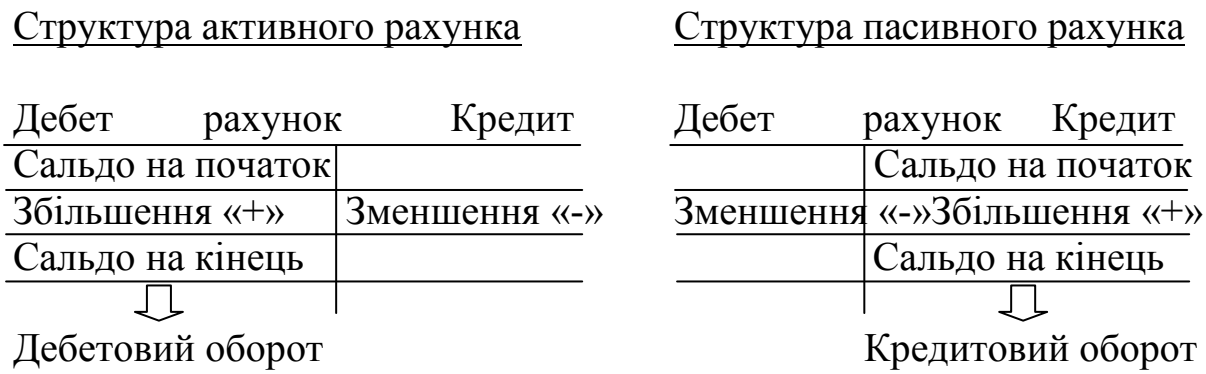


Рис. 5.3 – Загальна система активного та пасивного рахунку

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 рахука, 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 → $С_{\text{на кінець}} = С_{\text{на початок}} + \text{оборот за дебетом} - \text{оборот за кредитом}$

У пасивних рахунках → $С_{\text{на кінець}} = С_{\text{на початок}} + \text{оборот за кредитом} - \text{оборот за дебетом}$

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)

Таблиця 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).

Таблиця 5.3.

Структура Плану рахунків

№ класу	*Найменування рахунка*
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 класа 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 веденя 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.

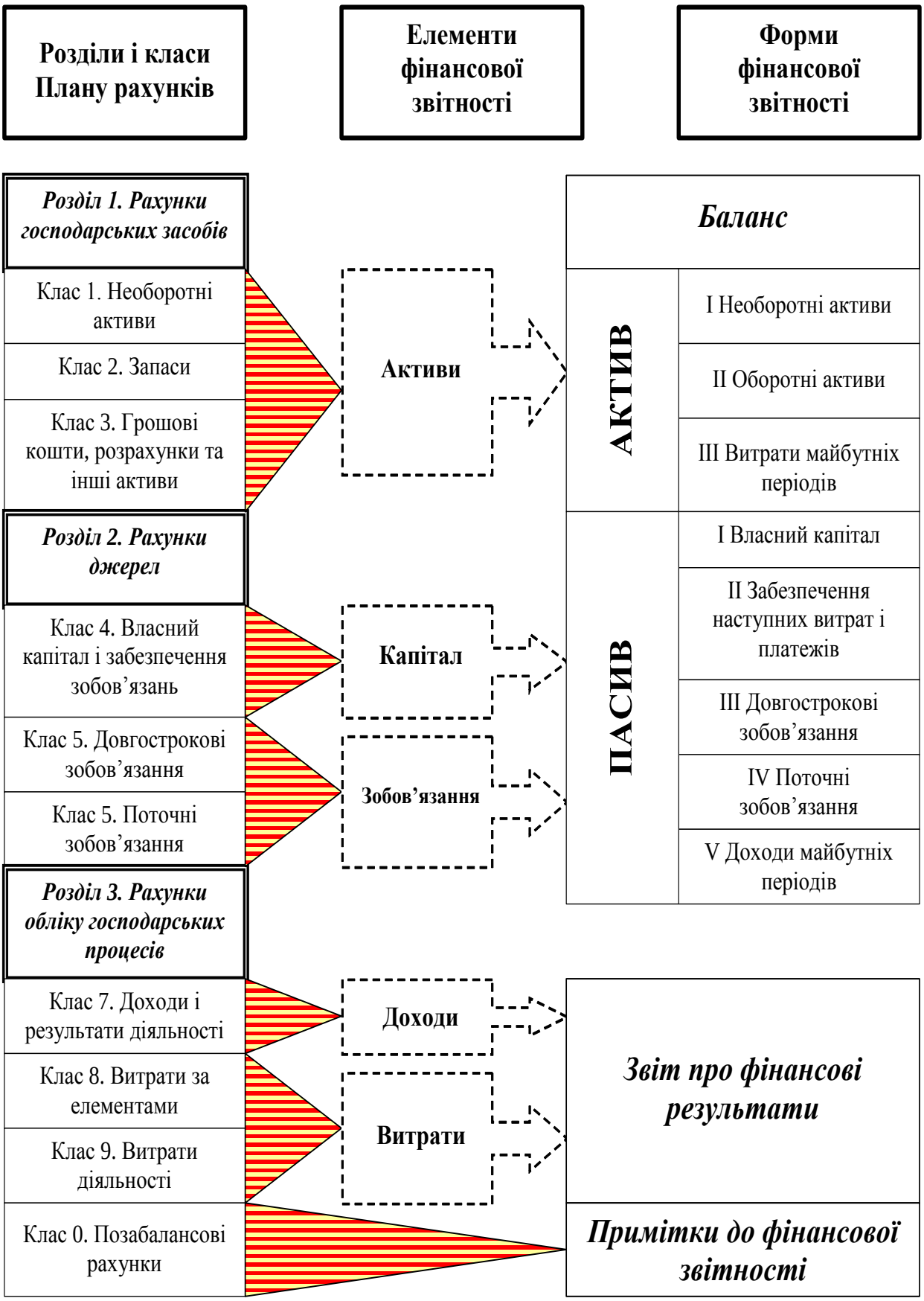


Рис. 5.4 – Відповідність Плану рахунків показникам фінансової звітності

Таблиця 5.4

Характеристика та призначення рахунків бухгалтерського обліку

Клас	*Назва*	*Характеристика*
1	*2*	*3*
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:

- доповнюючи рахунки;
- контрарні рахунки.

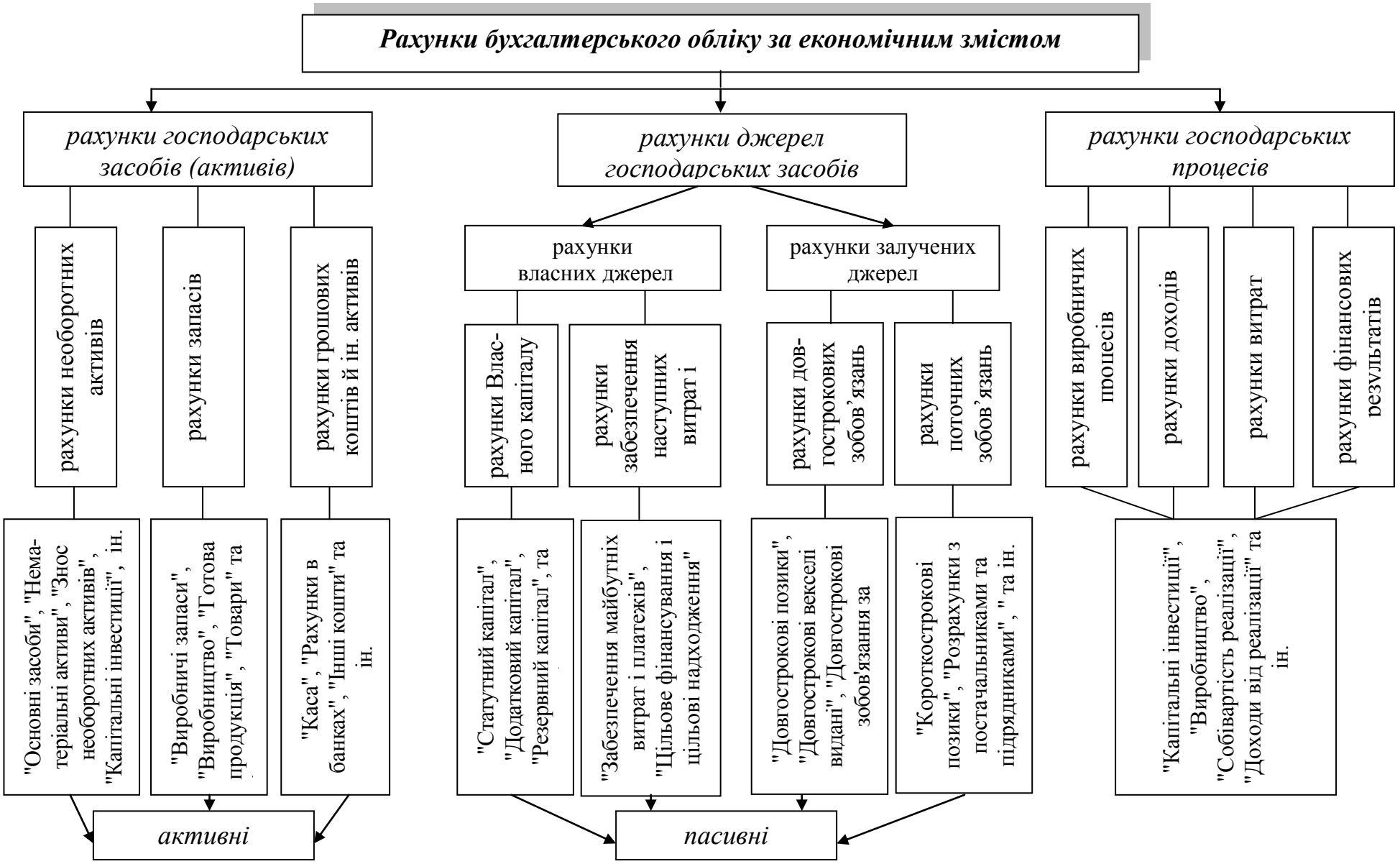


Рис. 5.5. Класифікація рахунків за економічним змістом

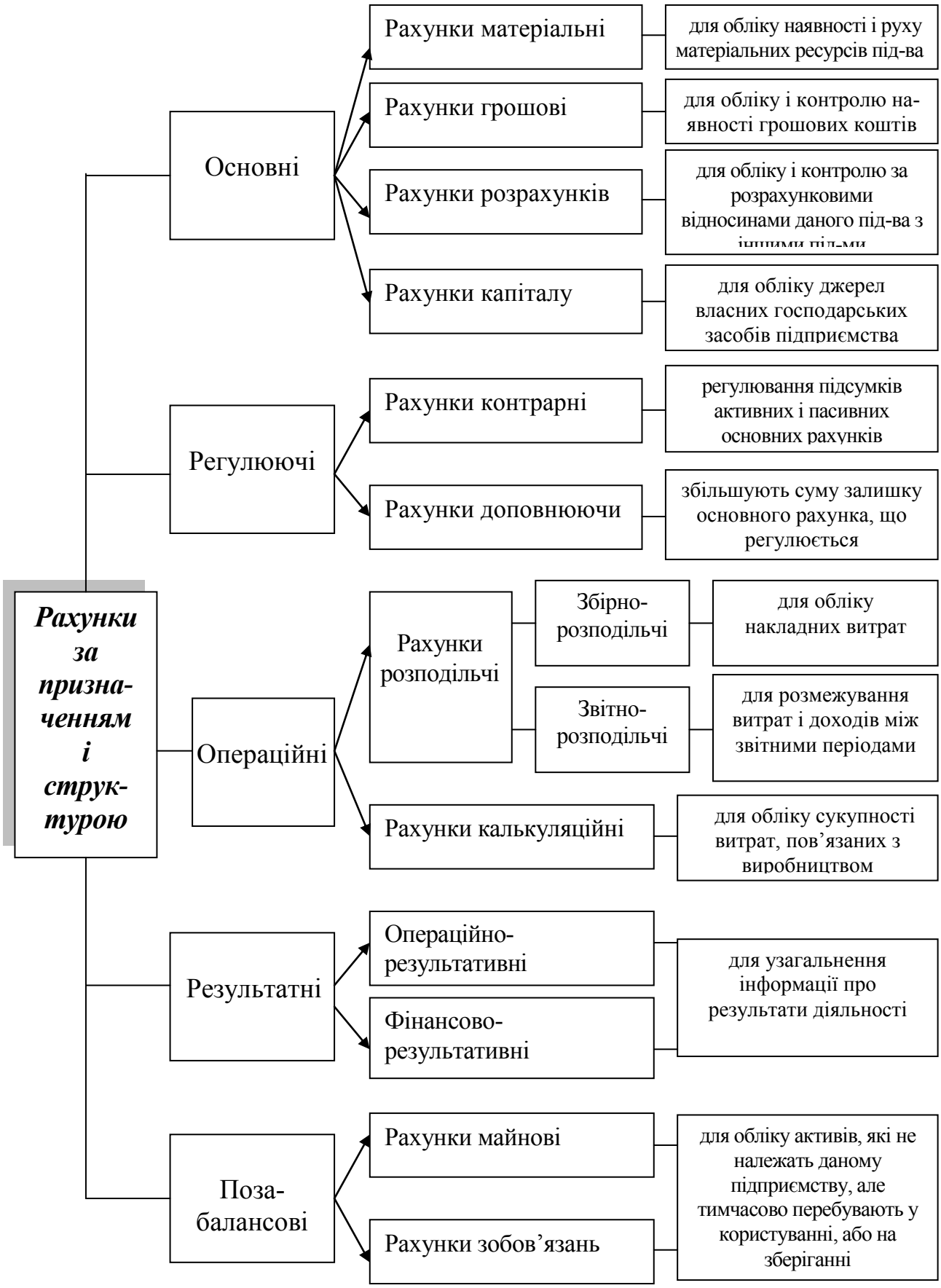


Рис. 5.6 - Класифікація рахунків за структурою та їх призначенням

Доповнюючи 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"	
Д-т	К-т
Сальдо 20 000	(+)

Рах. "Транспортно-заготівельні витрати"	
Д-т	К-т
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" (рахунка "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
Сальдо - 300 000	(–)

Д-т	К-т
	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 списанням 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 о 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"

Д-т	К-т
Сальдо - 100 000	(–)

Субрах. "Прибуток нерозподілений"

Д-т	К-т
	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).

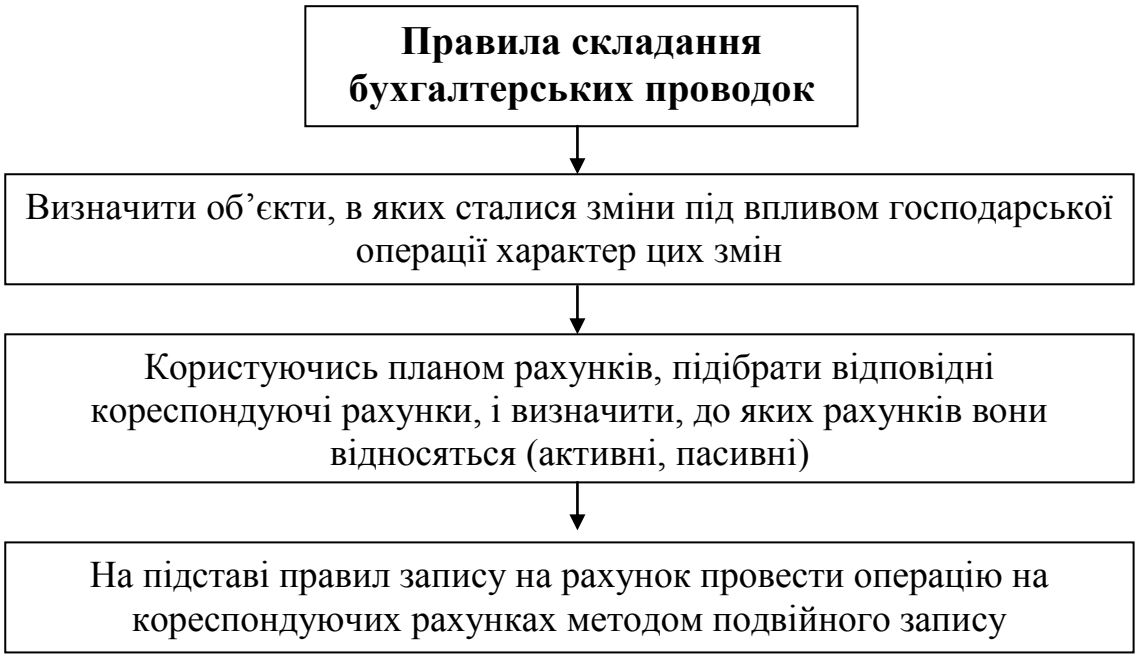


Рис. 5.7 – Правила складання бухгалтерських проводок

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

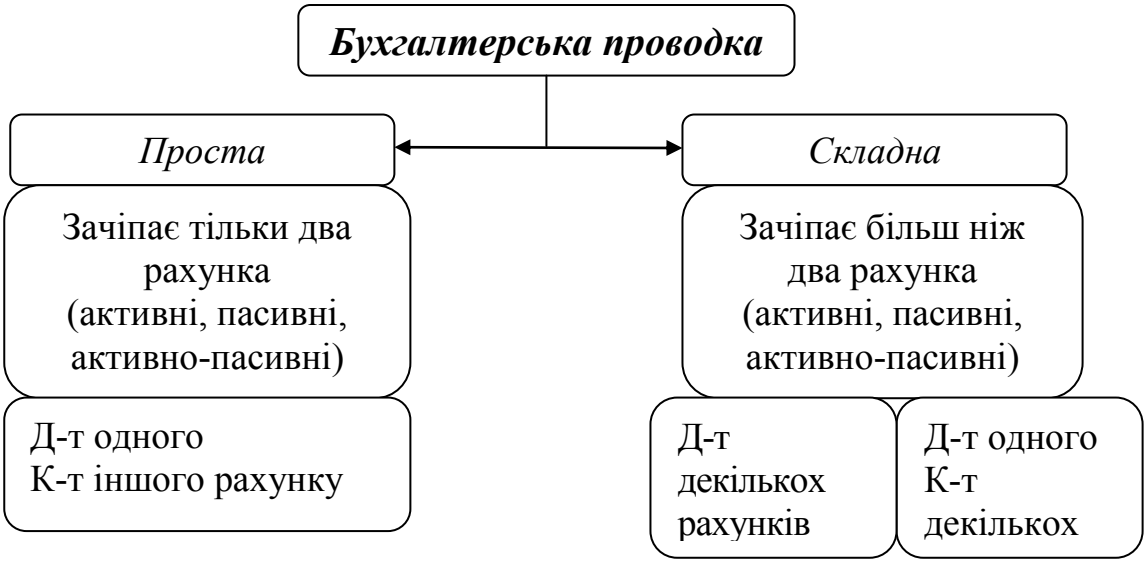


Рис. 5.8 – Види бухгалтерських проводок

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):

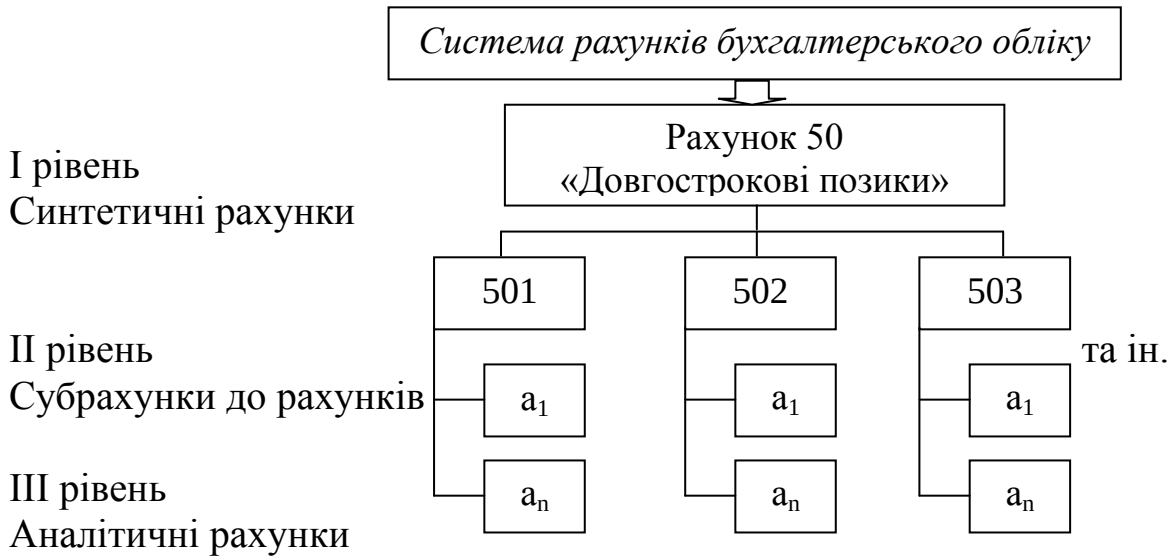


Рис. 5.10 – Вертикальна структура обліку

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 20.07: 300,00	12.07: 200,00 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).

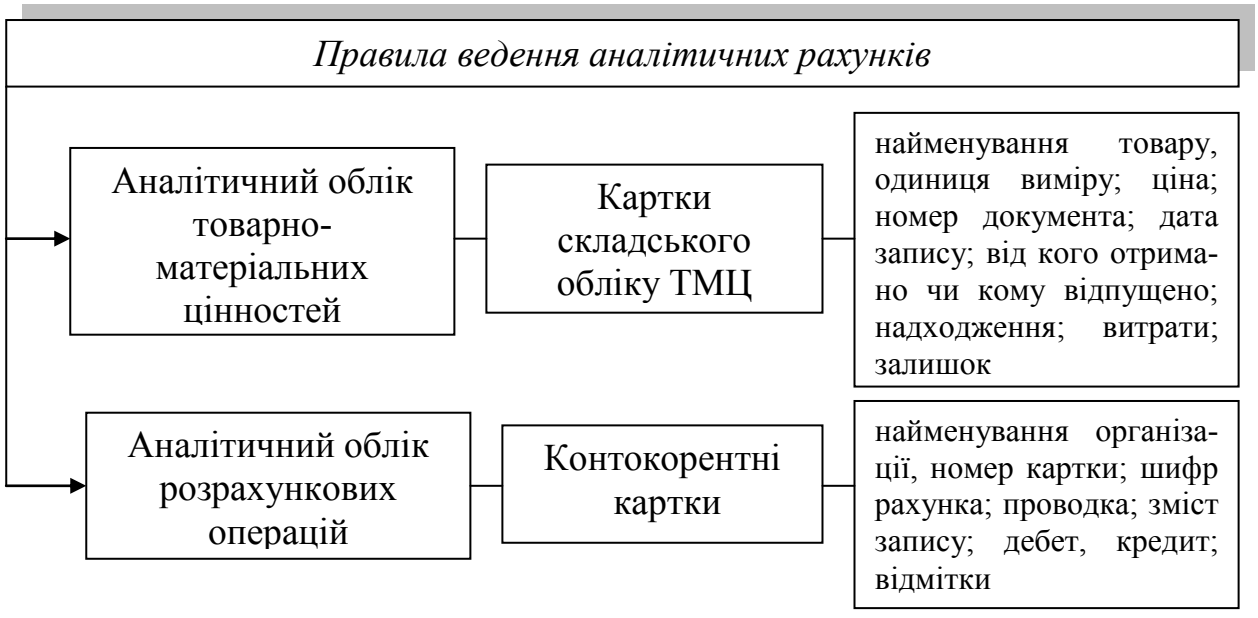


Рис. 5.11 – Порядок здійснення записів на аналітичних рахунках

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).

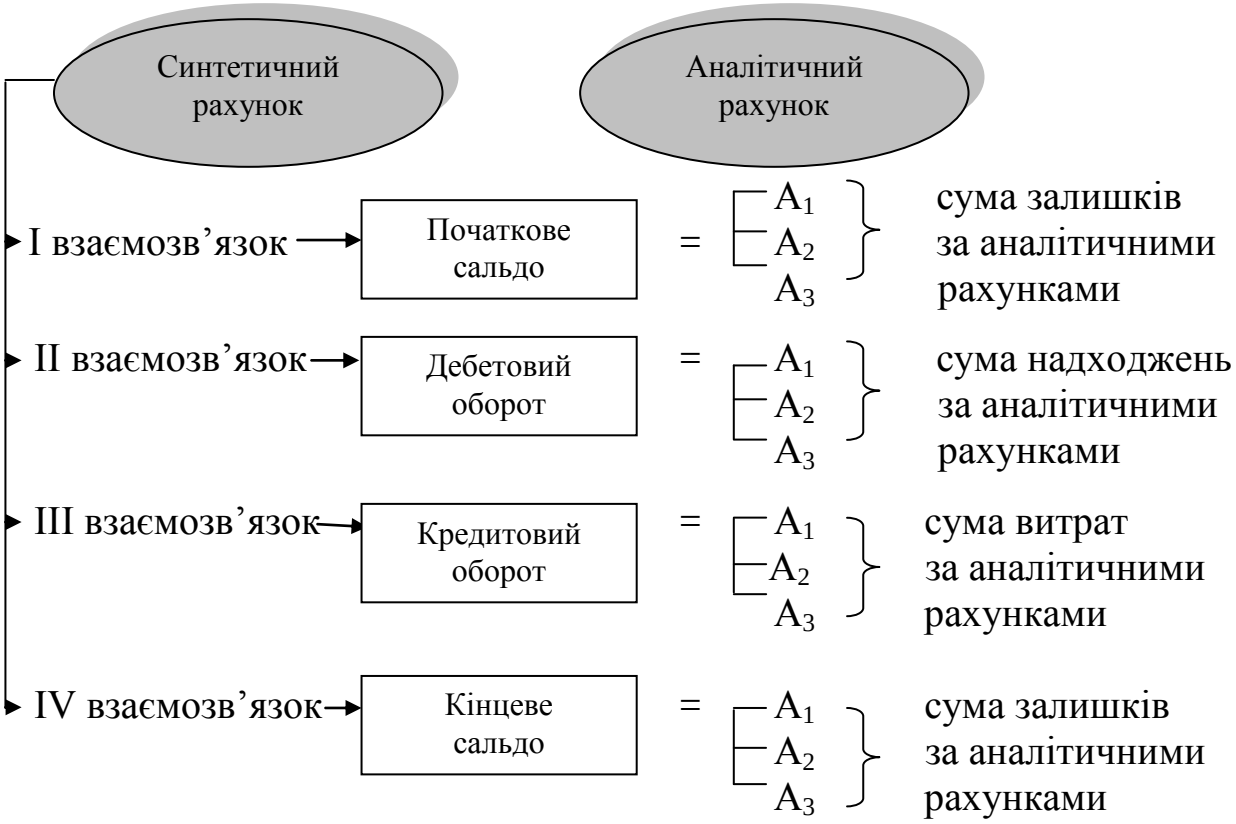


Рис. 5.12 – Взаємозв'язок аналітичного та синтетичного обліку

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).

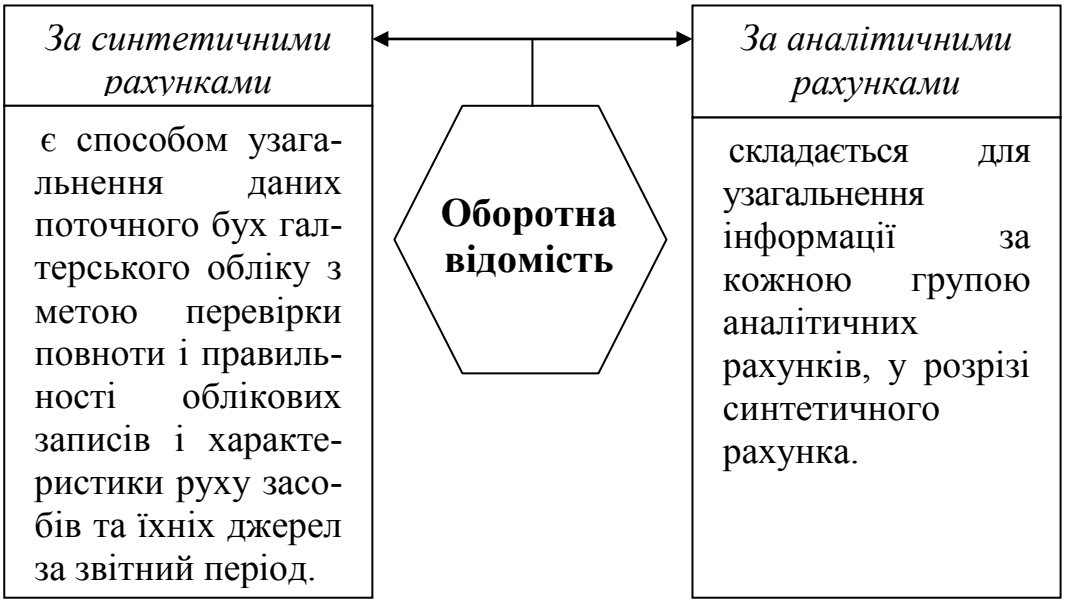


Рис. 5.14 – Види оборотних відомостей

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

— початкових сальдо;

— оборотів;

— кінцевих сальдо (рис. 5.15).

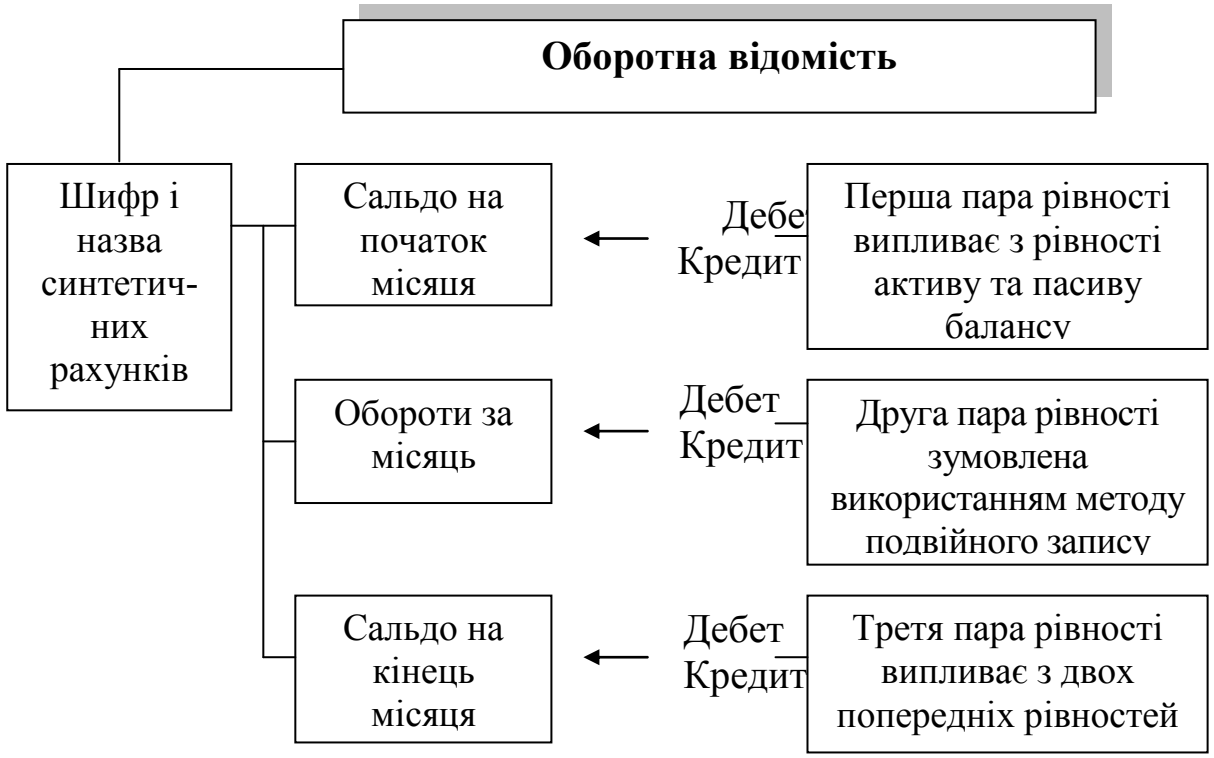


Рис. 5.15 – Три пари рівностей оборотної відомості

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	
						Надійшло		Вибуло			
				К-ть	Сума	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

Таблиця 5.9.

Оборотна відомість за розрахунковими рахунками

Рахунки	Сальдо на початок періоду		Обороти за місяць		Сальдо на кінець періоду	
	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
Підприємство А		2400	2000	400		800
Підприємство Б		3600	3000	2000		2600
Разом	—	6000	5000	2400	—	3400

Оборотну відомість наведеної форми (табл. 5.9.) застосовують для узагальнення даних аналітичного обліку розрахунків з дебіторами, кредиторами, підзвітними особами, робітниками та службовцями підприємства та ін.

Крім того, що оборотна відомість за рахунками аналітичного обліку дозволяє здійснювати контроль за правильністю ведення бухгалтерського обліку, вона має дуже важливе оперативне значення для своєчасного прийняття відповідних управлінських рішень, а також здійснення контролю за діяльністю матеріально-відповідальних осіб підприємства.

В кінці звітного періоду необхідно здійснити розгорнуте зведення інформації з зазначенням не тільки сальдо та оборотів за звітний період, але й кореспонденції рахунків.

Таке узагальнення називається «*Головною книгою*» (табл. 5.10).

Таблиця 5.10.

Головна книга

Рахунок 28 «Товари»

Місяця	Оборот за дебетом рахунку 28 «Товари» з кредитом рахунків					Оборот за кредитом	Дебетове сальдо
	63	30	…	…	Всього за дебетом		
Залишок на 01.01							10 000
Січень	3000	2000			5000	4000	11000
Лютий							
…							

ТЕМА 6: ДОКУМЕНТАЦІЯ ТА ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ (2 год.)

Лекція 1

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

План

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 кожну 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.

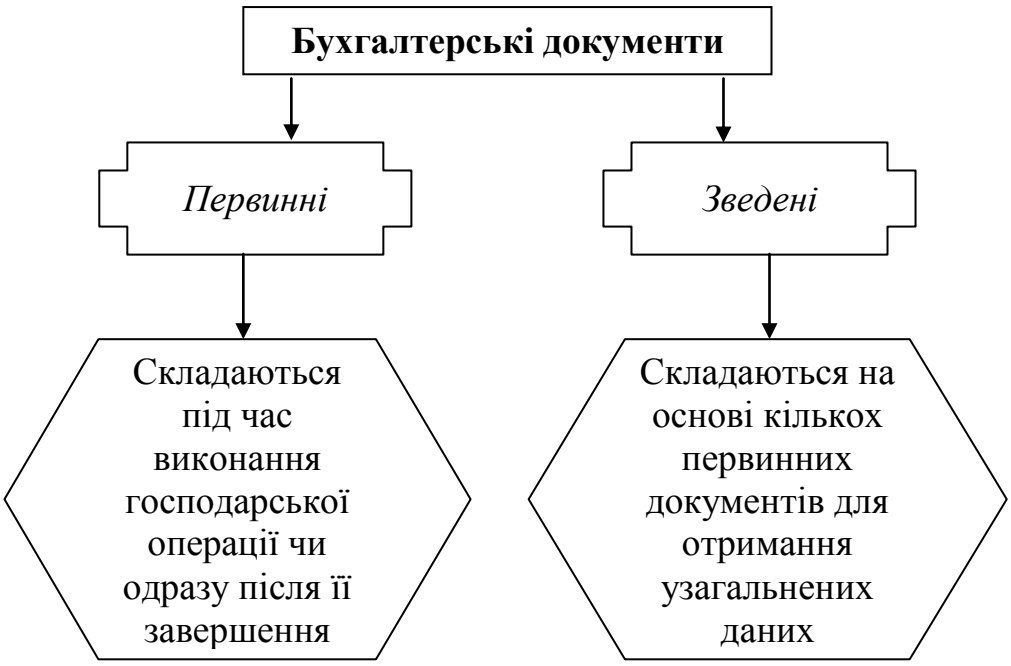


Рис. 6.1 –Бухгалтерські документи підприємства

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. *N*° 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.

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.).

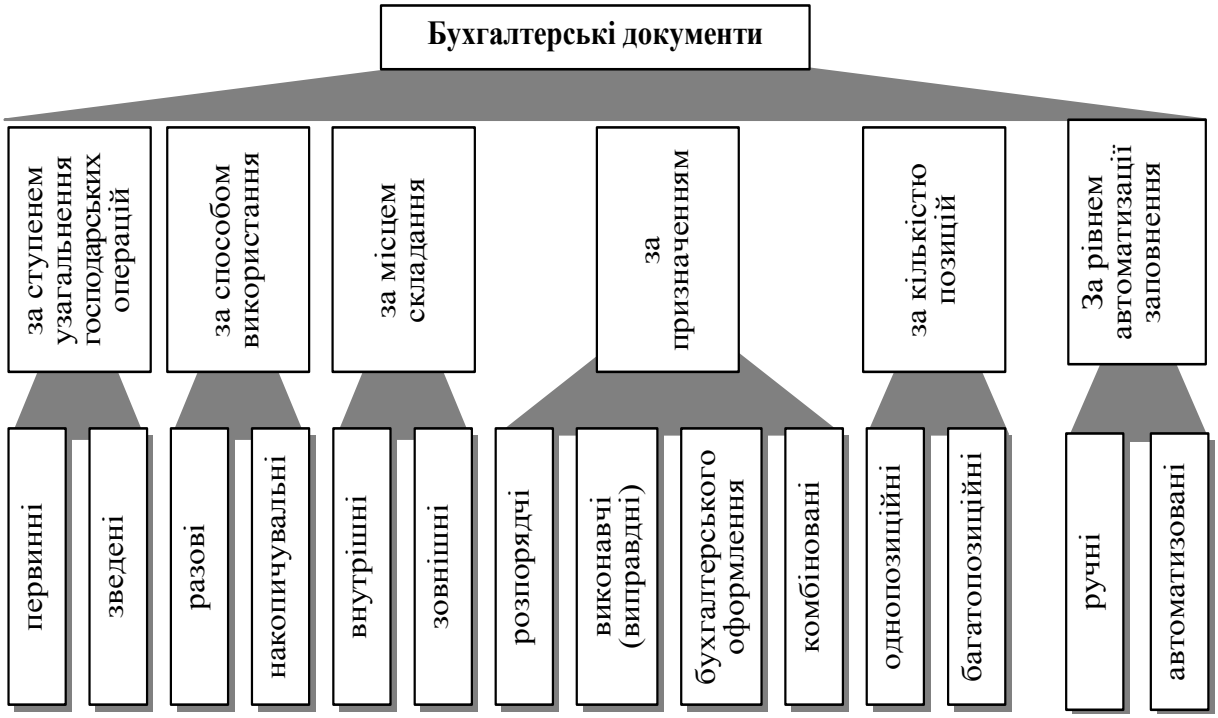


Рис. 6.2 – Класифікація бухгалтерських документів

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.

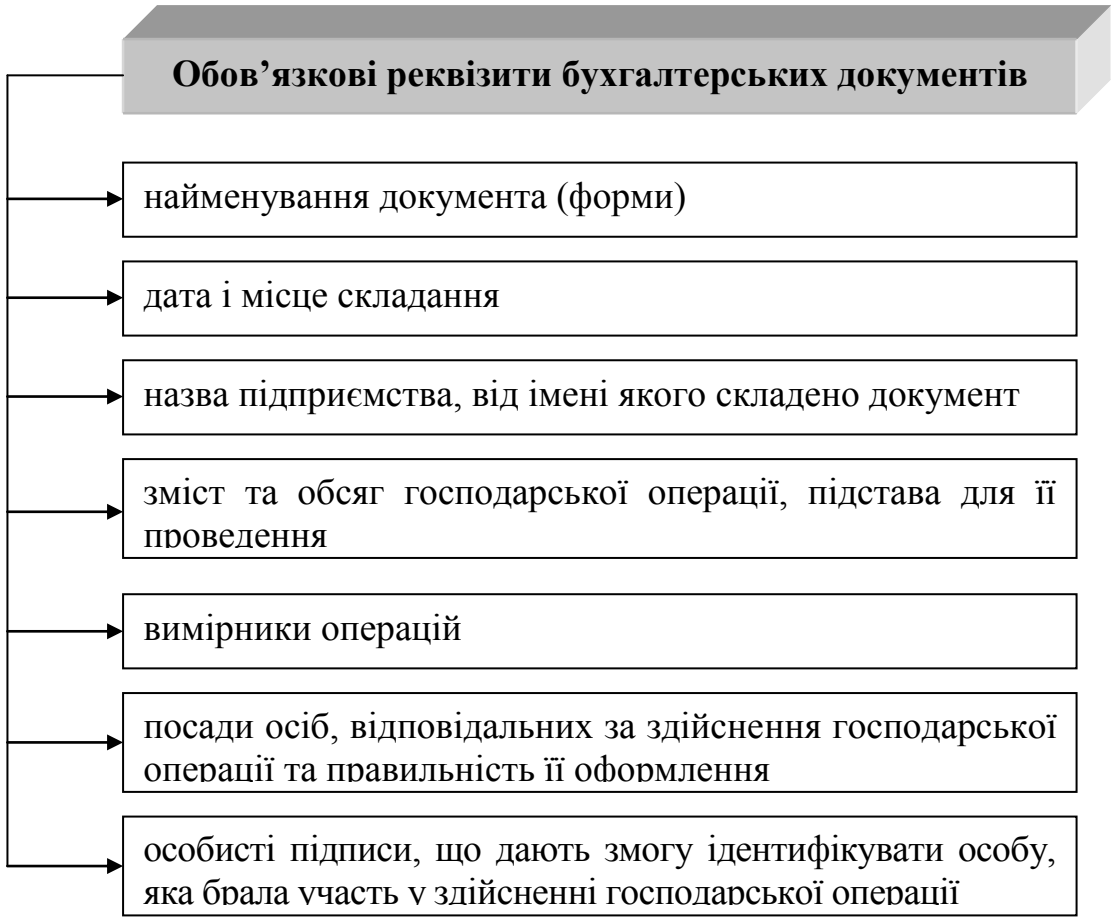


Рис. 6.3 – Обов’язкові реквізити бухгалтерських документів

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 регістрах бухгалтерського обліку та зберігання документів, регістрів і звітів установлено 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).

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.

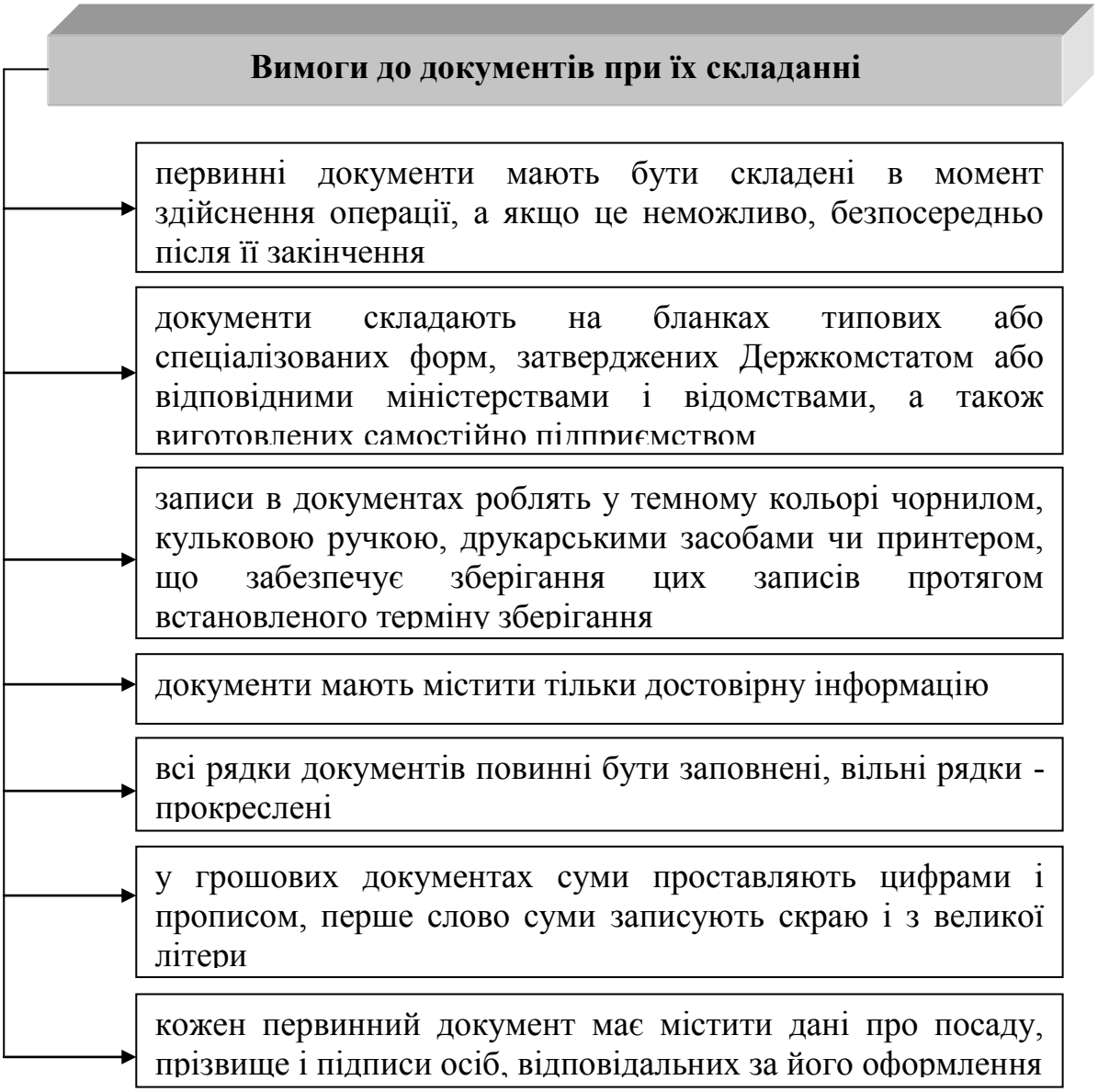


Рис. 6.4 – Обов’язкові реквізити бухгалтерських документів

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 рискою 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).

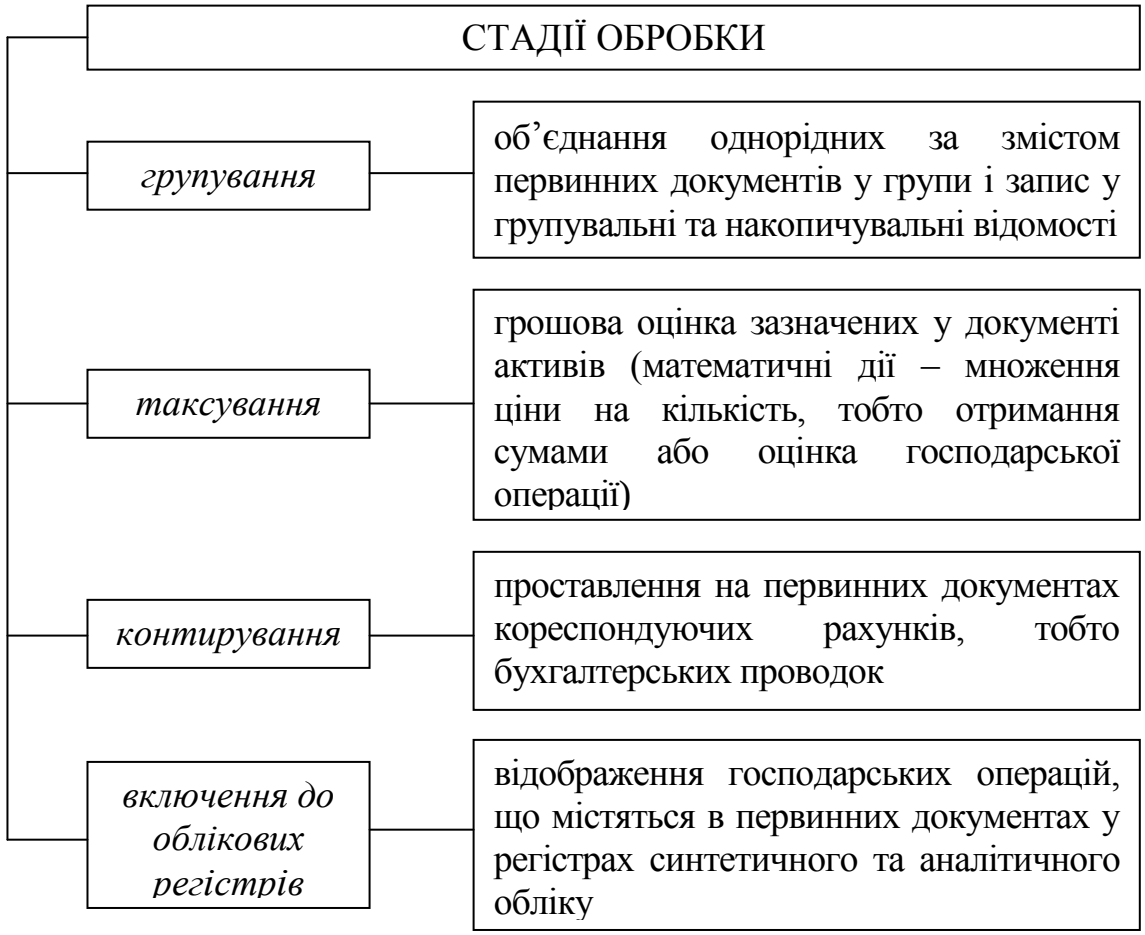


Рис. 6.5 – Стадії бухгалтерської обробки документів

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.

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.

Відповідно до Переліку, затвердженого вищезазначеним наказом управління від 20 липня 1998 р. № 41, документи поіменовані в розд. 42. Бухгалтерський облік та звітність зберігаються від 3 до 5 років

Документи з моменту їх складання або одержання від інших підприємств до передачі в архів на зберігання проходять певний шлях, що складає документооборот підприємства.

Документооборотом називаються порядок і шляхи руху документів з моменту їх складання або надходження до моменту здачі в архів.

Для обліку руху документів на підприємстві складається графік документообороту (табл. 6.1).

Графік документообороту повинен сприяти покращенню облікової роботи та посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку. Недотримання графіку призводить до відставання в обліку, до ослаблення контролю.

Таблиця 6.1

Графік документообороту підприємства

Назва документа	Створення та оформлення документа		Перевірка документа		Обробка документа		Передача на зберігання в архів	
	Виконавець	Термін виконання	Виконавець	Термін виконання	Виконавець	Термін виконання	Виконавець	Термін виконання
Вимога-накладна	Завідувач складу	Понеділок Середа	Бухгалтер цеху	День надходження документа	Бухгалтер матеріального сектору бухгалтерії	Протягом трьох днів	Заступник головного бухгалтера	Протягом десяти днів після складання річного звіту
і т.д.								

3. Інвентаризація, її види та значення.

Первинна документація не завжди може охопити всі господарські явища в момент їх здійснення (природні втрати, викликані усушкою, утрускою, використовуванням 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).

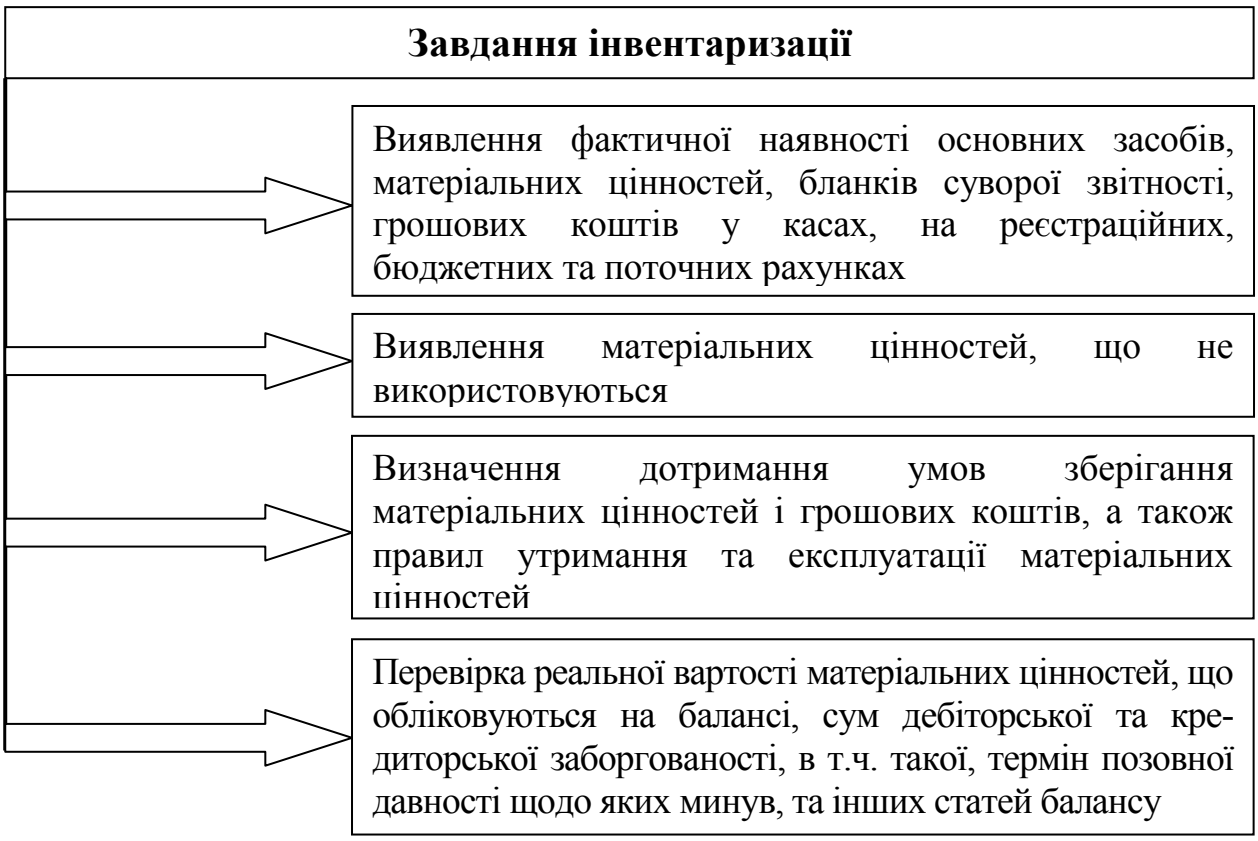


Рис. 6.6 – Основні завдання інвентаризації

За повнотою охоплення перевіркою засобів, коштів і розрахунків, інвентаризацію поділяють на повну і часткову. *Залежно від характеру* інвентаризацію поділяють на планову і позапланову (рис. 6.7).

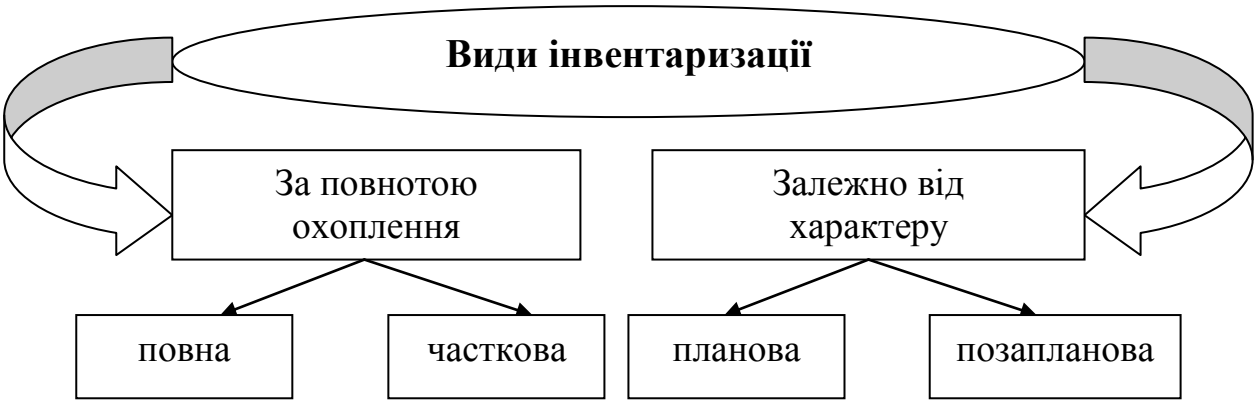


Рис. 6.7 – Види інвентаризацій

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 широку 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 *раптові 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):

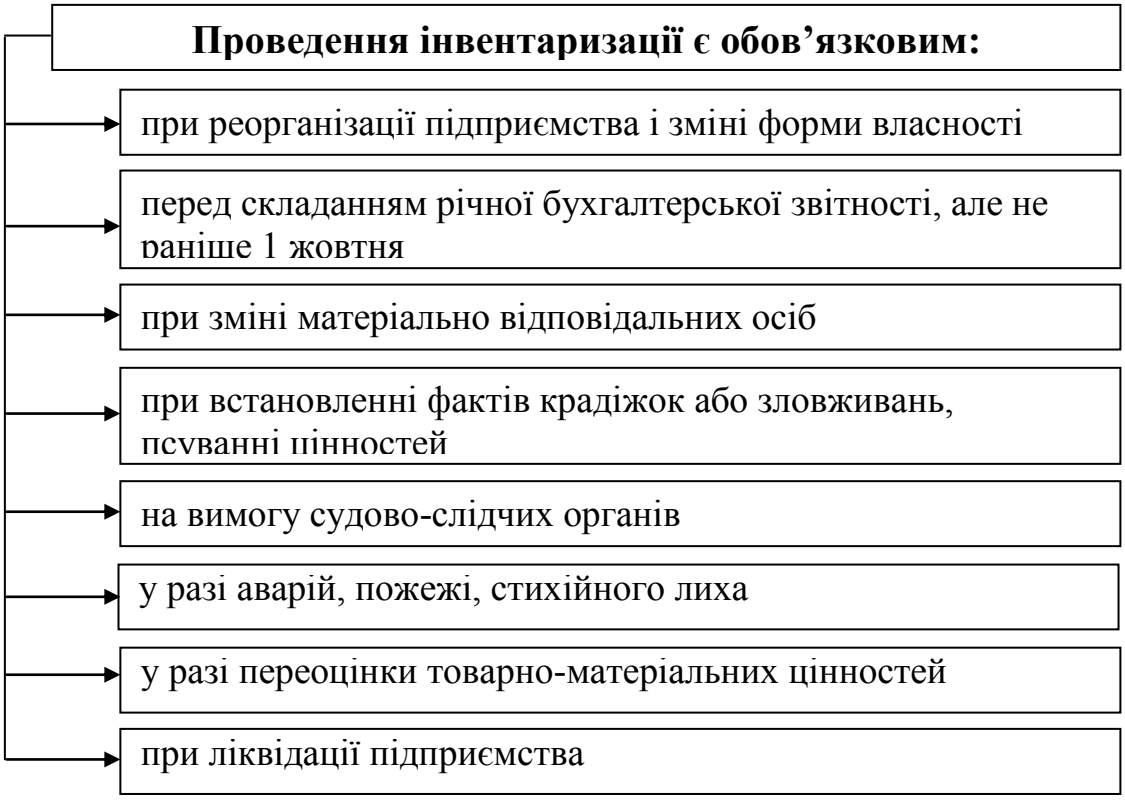


Рис. 6.8 – Випадки, коли проведення інвентаризації є обов'язковим

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.

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 регістрів та їх значення в бухгалтерському обліку.

Питання для розгляду

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

1. Облікові регістри та їх класифікація.

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

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

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

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

В обліковій практиці застосовують регістри різних форм.

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

За зовнішнім виглядом регістри 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 регістри в яких відображено результати групувань і підрахунків відповідних облікових даних шляхом комп'ютерної обробки облікової інформації.

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

Хронологічні – регістри, 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; табель відпрацьованого часу та ін.).

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

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

Рис. 7.1 – Класифікація облікових регістрів

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

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

Аналітичні – регістри, 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, одностроковi та двостроковi, багатографні.

Шахові - регістри 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).

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

Двостроковi – регістри, 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 - регістри, в яких одна з граф (найчастіше дебетова) поділена на кілька граф (Журнал-ордер, Головна книга).

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

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

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

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

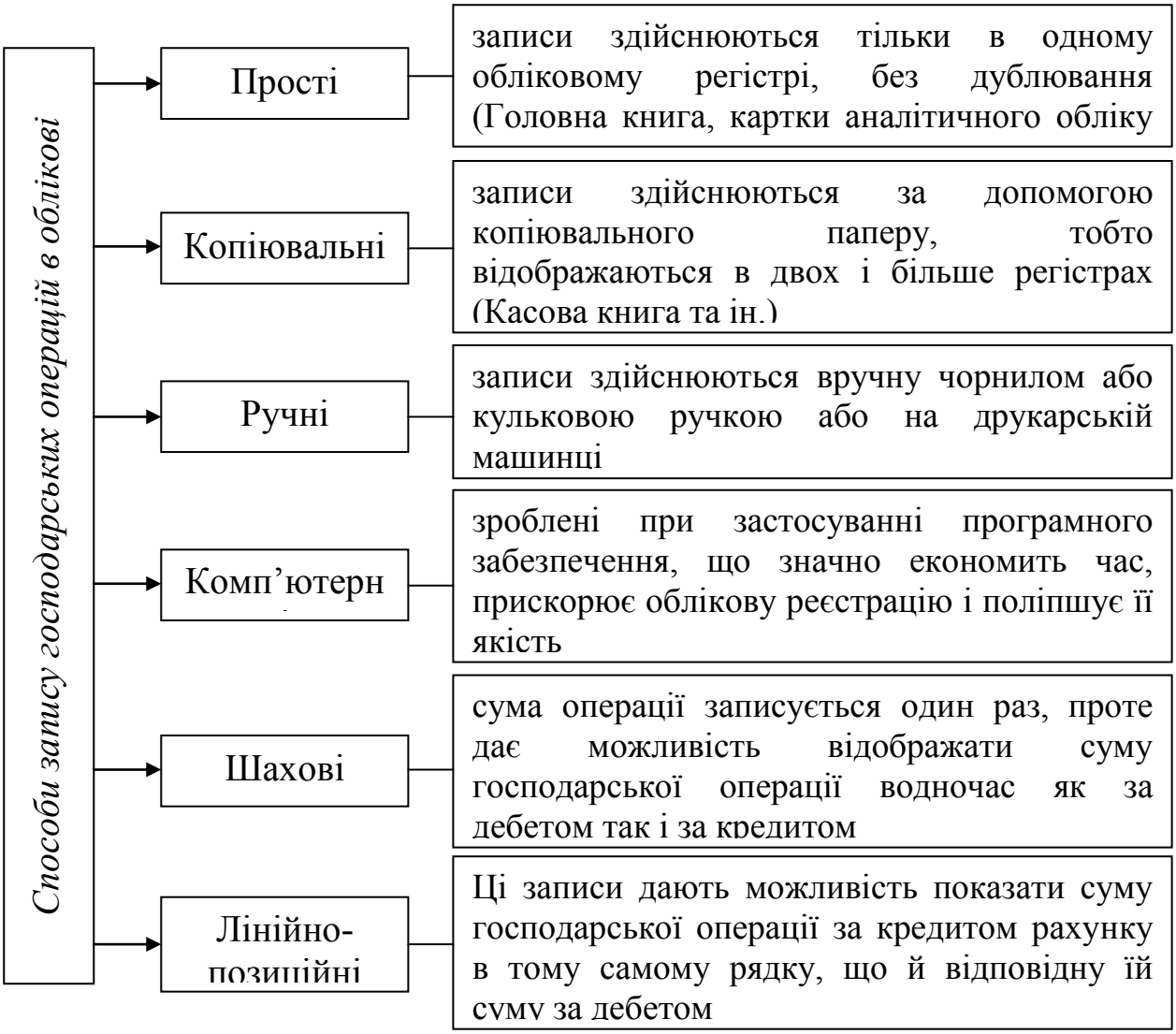


Рис. 7.2 – Способи запису господарських операцій в облікові регістри

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 регістр синтетичного обліку – Головну книгу (табл. 7.3).

Таблиця 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	…	Всього
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.

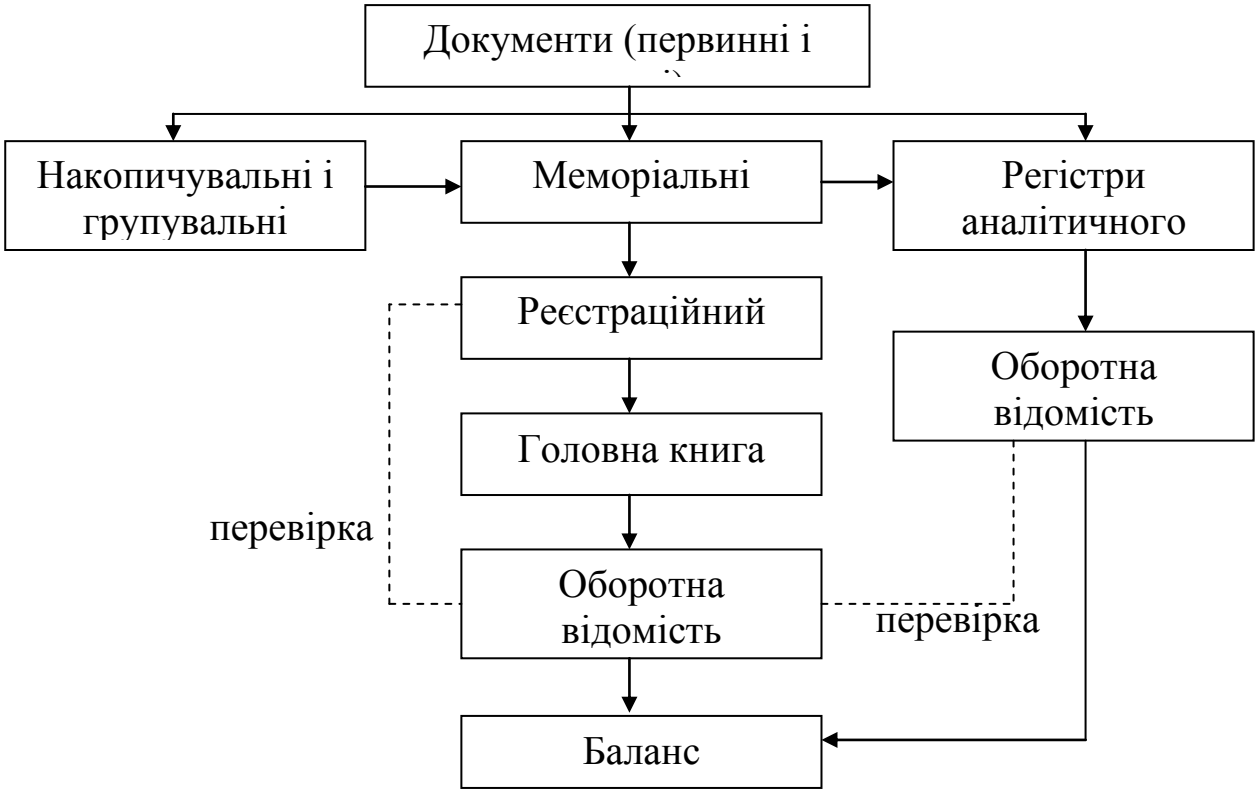


Рис. 7.3 – Меморіально-ордерна форма бухгалтерського обліку

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

Таблиця 7.4.

Меморіально-ордерна форма	
Переваги	*Недоліки*
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.

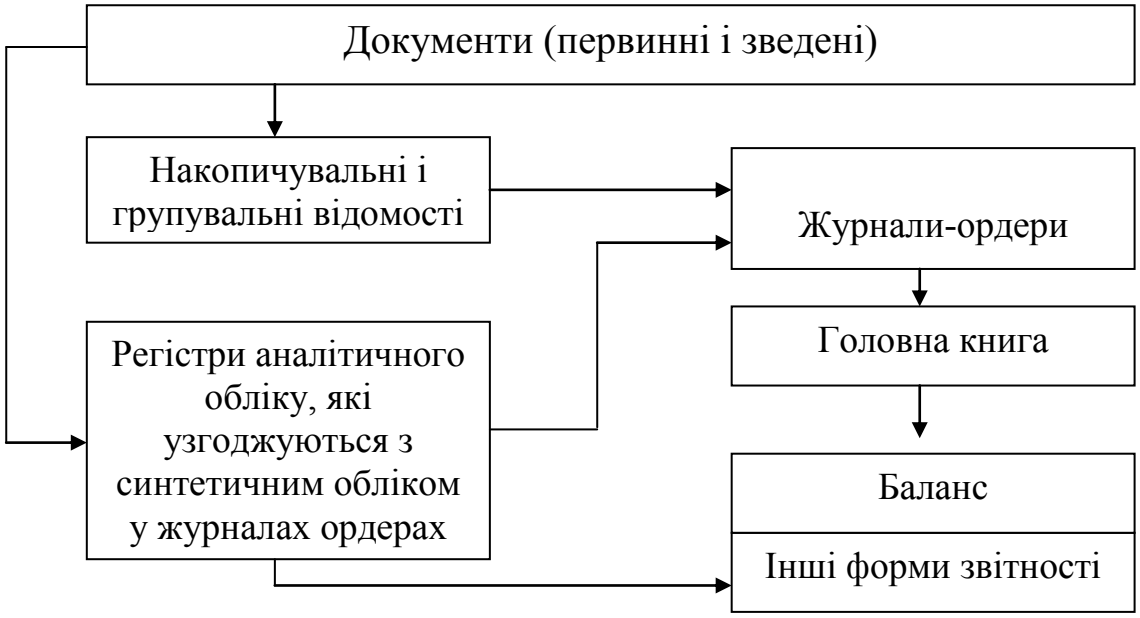


Рис. 7.4 – Журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку

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

Таблиця 7.5.

Журнально-ордерна форма	
Переваги	*Недоліки*
скорочення кількості облікових регістрів	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) регістрів 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 регістрі – 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 регістри 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).

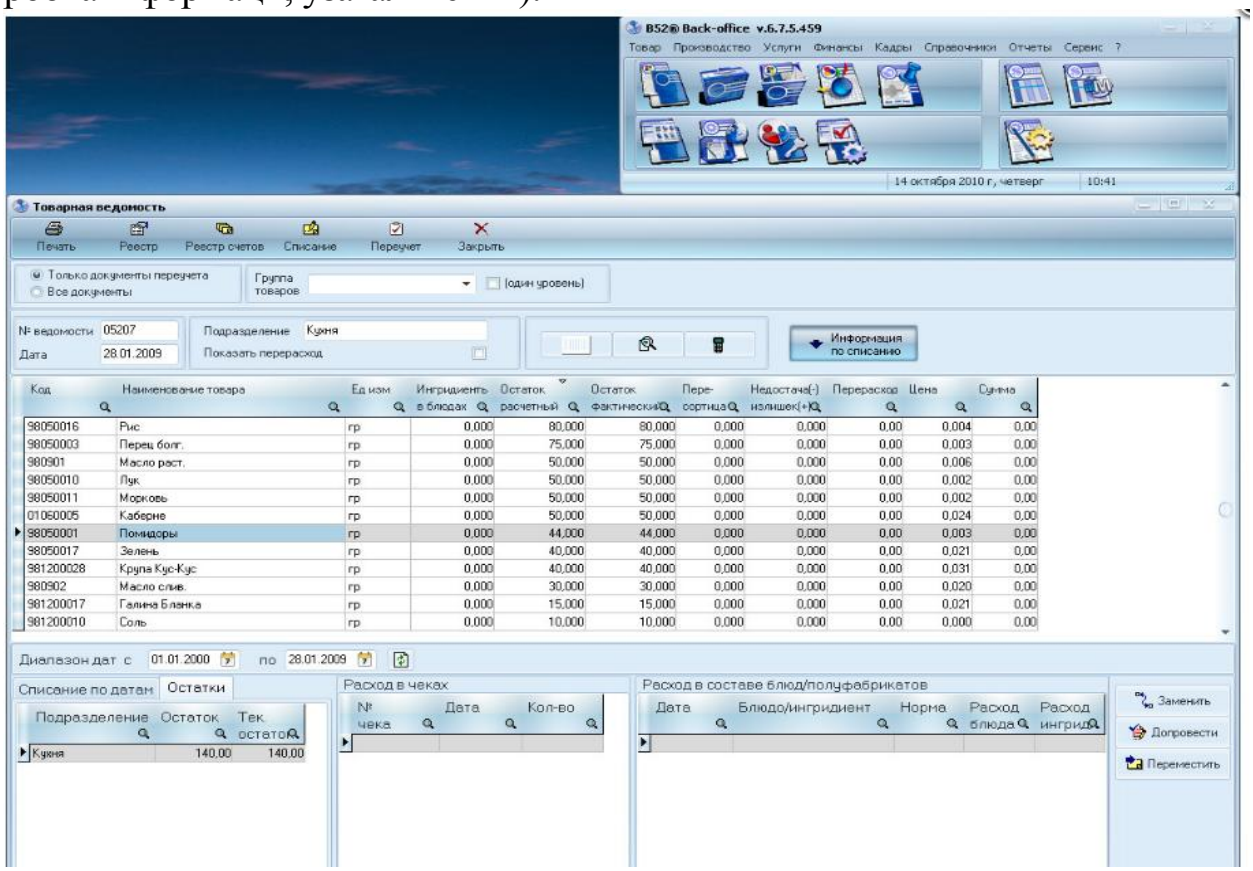


Рисунок 7.5 – Форма «Товарна відомість» у програмі B52®Ресторан

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; Инотек-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, управлння 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 настройок
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 бух гал-тера (CD-Windows)	Інформаційно-консультаційна система для організації та ведення бухгалтерського обліку
15	Помічник керівника (DOC)	Автоматизація звітів для керівника по майже любих 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 чиного законодавства несе повну відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення реєстрації фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження документів, регістрів 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).

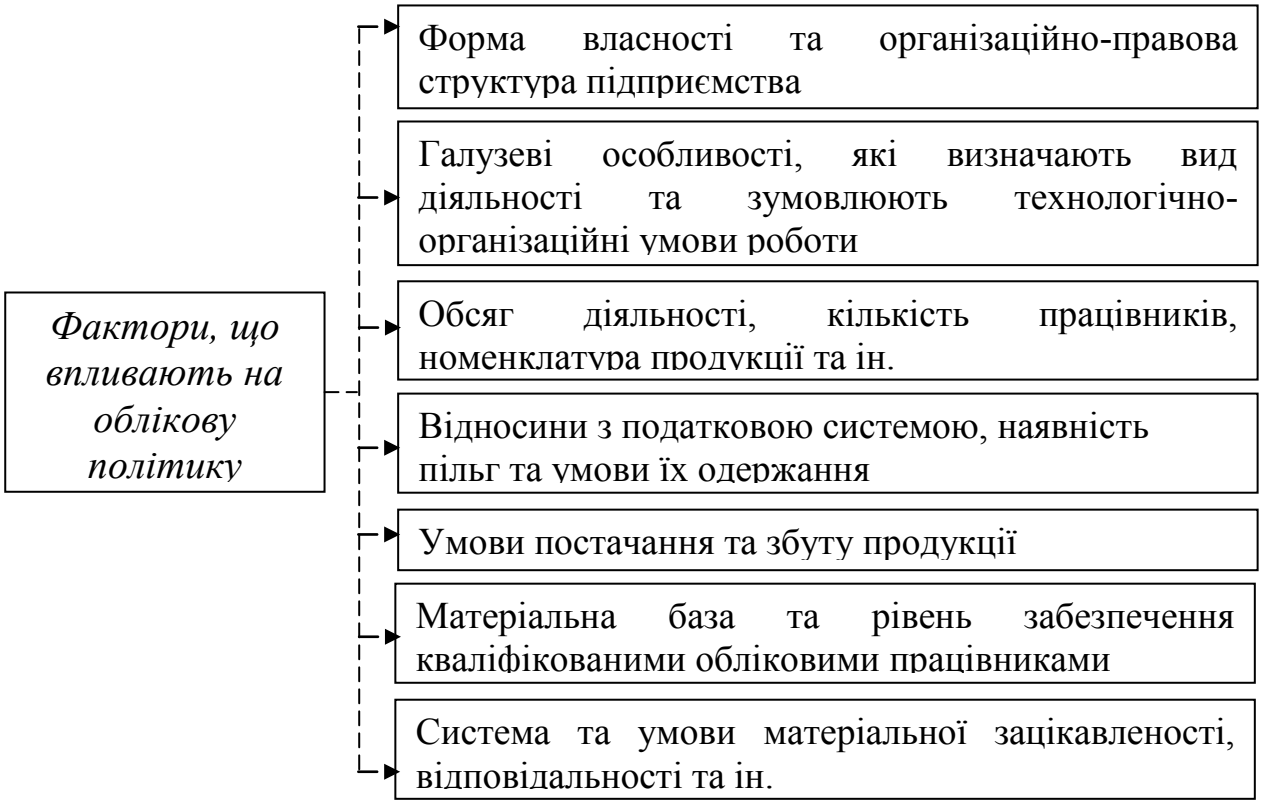


Рис. 7.5 – Фактори впливу на облікову політику підприємства

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

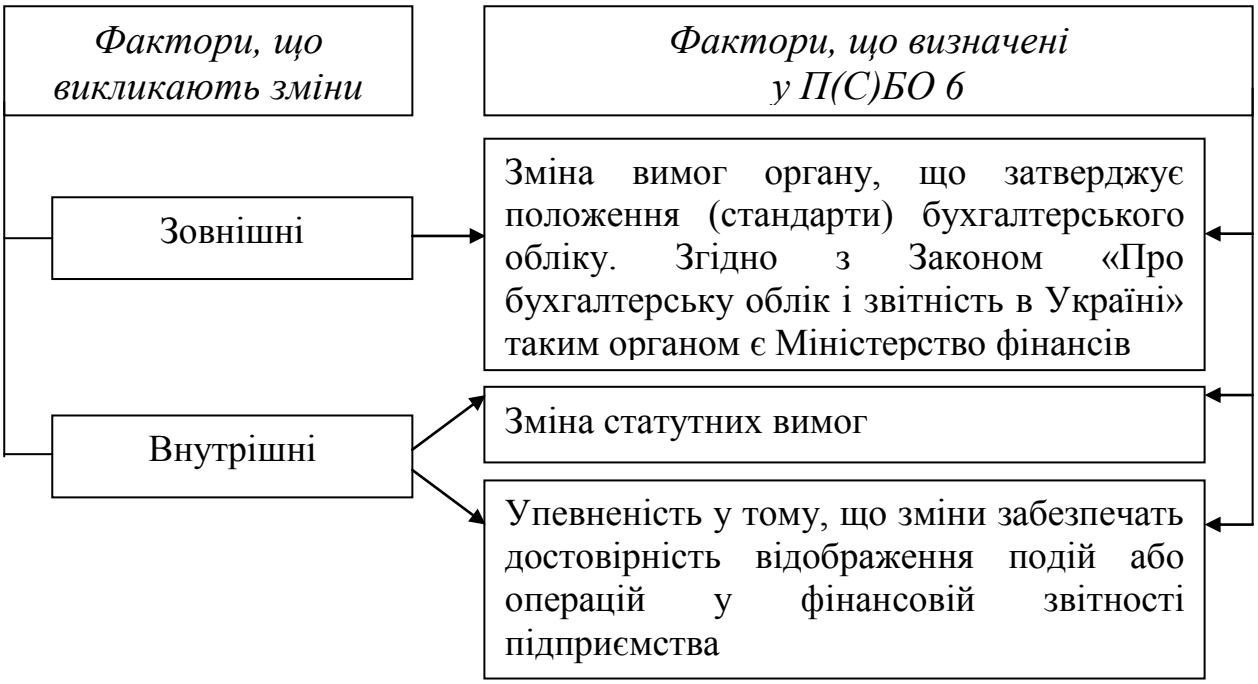


Рис. 7.6 – Фактори, що впливають на зміну облікової політики

Складовими облікової політики є:
1) організаційний;
2) технічний;
3) методичний аспекти (рис. 7.7).

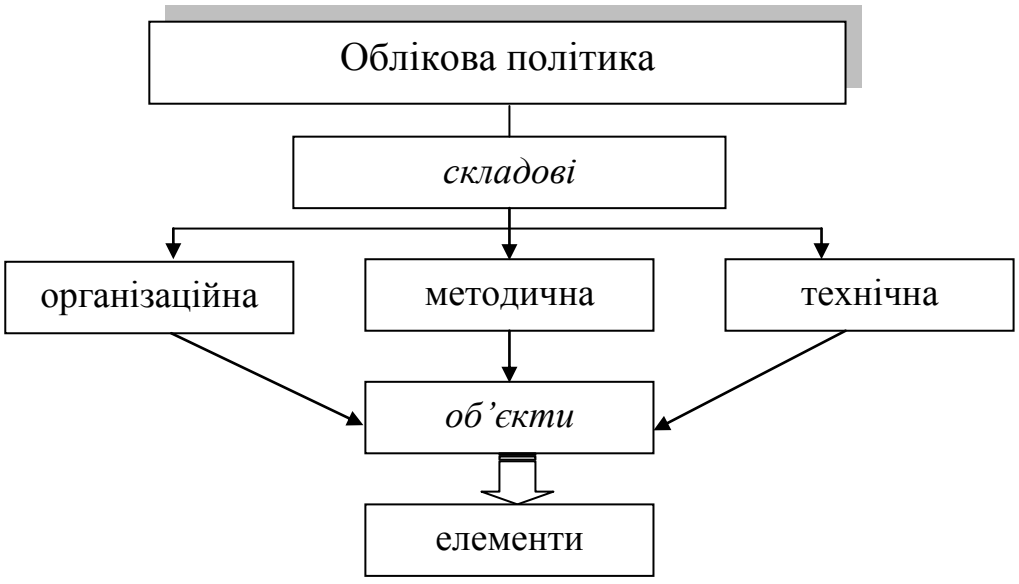


Рис. 7.7 – Складові облікової політики

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 використовування 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 оприбутковуванні на баланс підприємства;

28) перелік пов'язаних сторін;

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

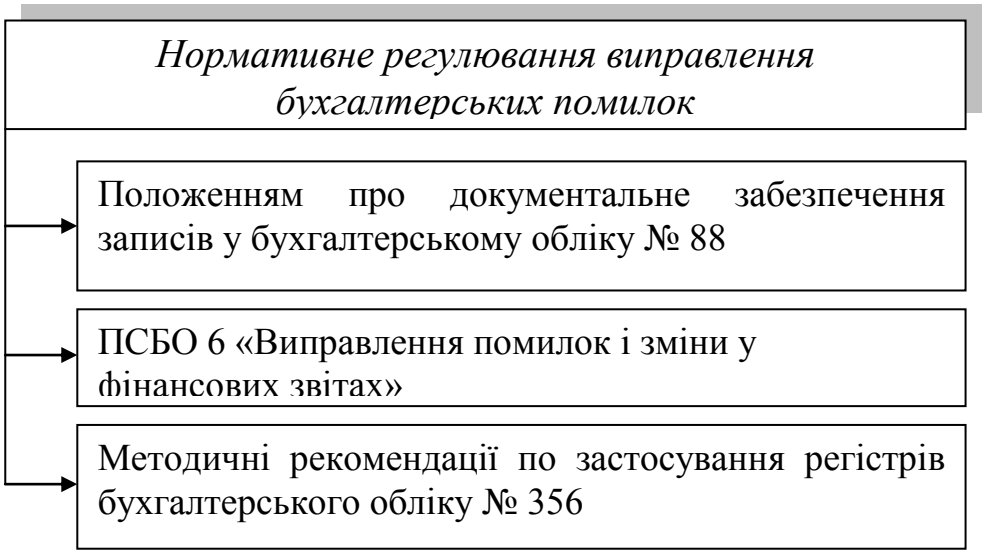
Оскільки підприємство самостійно визначає свою облікову політику, її ефективність цілком залежить від керівництва компанії.

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 застосування регістрів 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, регістрах, 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.).

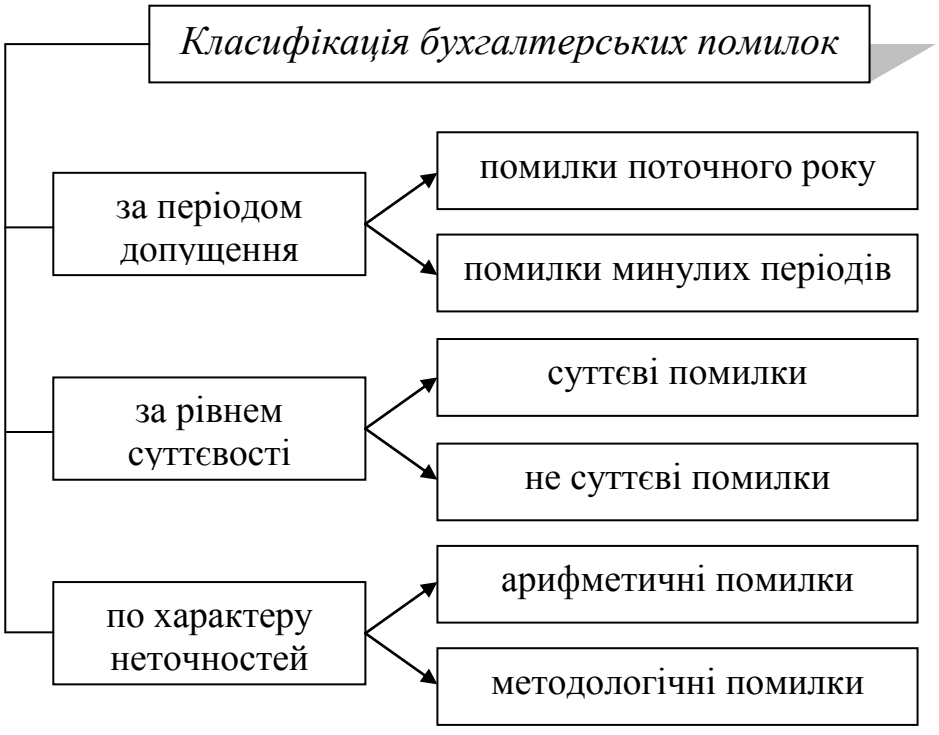


Рис. 7.9 – Класифікація бухгалтерських помилок

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).

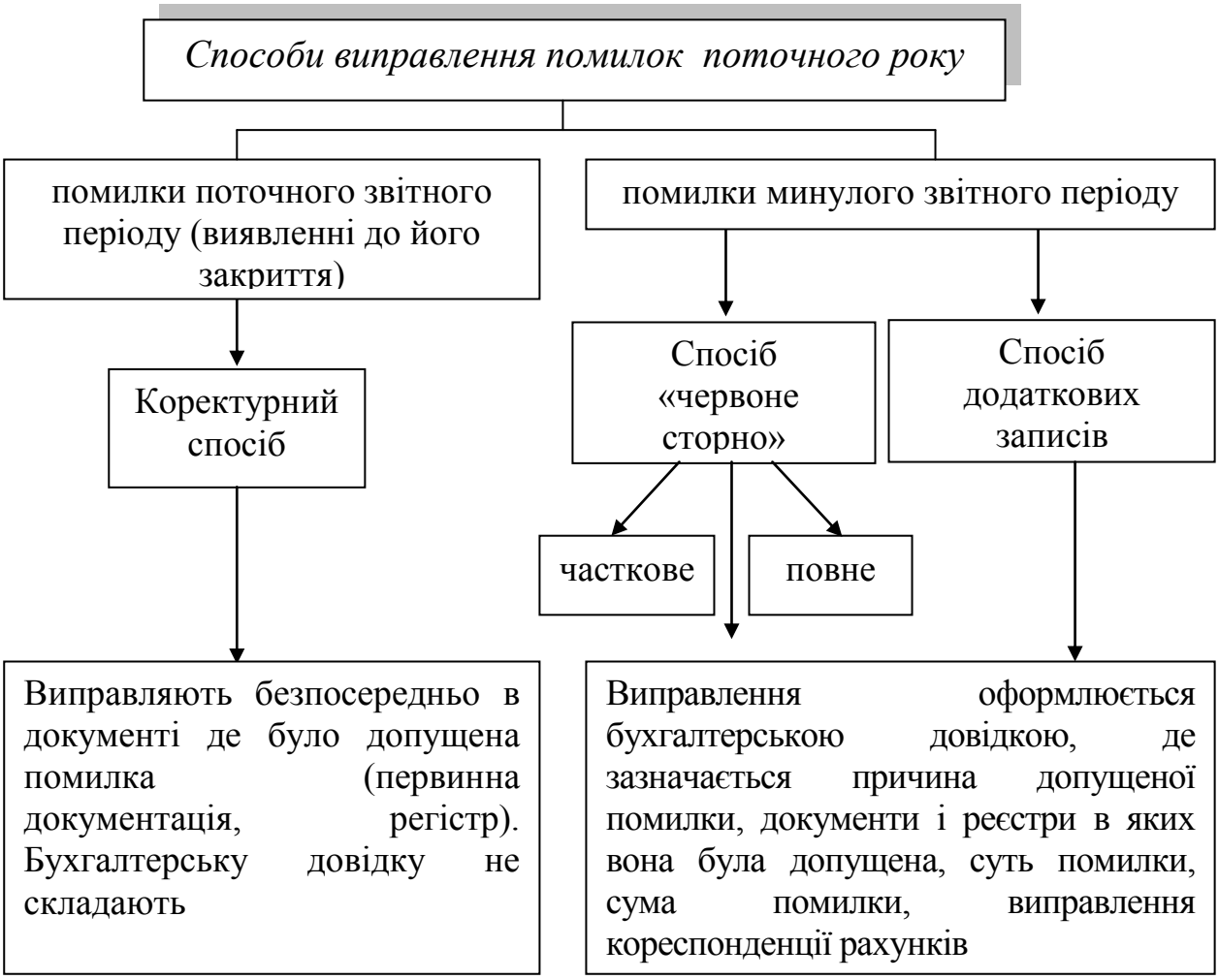


Рис. 7.10 – Виправлення бухгалтерських помилок поточного року

Коректурний спосіб застосовується для виправлення погрішностей як в первинних документах, складених на підприємстві, так і в регістрах бухгалтерського обліку. Виключення становлять – касові, банківські документи і документи, які призначенні 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 рискою так, щоб можна було прочитати попередній запис. Це виправлення супроводжується надписом «виправлено» та підтверджується підписами осіб, що підписали документ чи ведуть даний регістр із зазначенням дати виправлення.

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.

Причина помилки

Помилка спричинена неуважністю при відображені бухгалтерських проводок: замість проводки Дт 901 – Кт 26 показано проводку Дт 943 – Кт 26 на суму «Х». Це призвело до викривлення показників Журналу 5, Головної книги, Звіту про фінансові результати за результатами півріччя 2016 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	901	26	65000

	списання собівартості реалізованої готової продукції			

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.

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.

МОДУЛЬ 2

ТЕМА 1. ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ ТА ЇХ ЕКВІВАЛЕНТІВ

Лекція 1 (2 год).

Мета: дослідити порядок організації та методики обліку операцій з грошовими коштами та грошовими документами в національній та іноземній валютах.

План.

1. Порядок організації та ведення касових операцій.
2. Облік операцій на поточних рахунках в банку (в національній валюті).
3. Облік операцій на інших рахунках в банку.
4. Облік операцій з іноземною валютою.

1. Порядок організації та ведення касових операцій.

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.

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.

Для приймання, зберігання і витрачання готівки, підприємство має касу.

Рух готівки на підприємстві наведено на рис. 1.

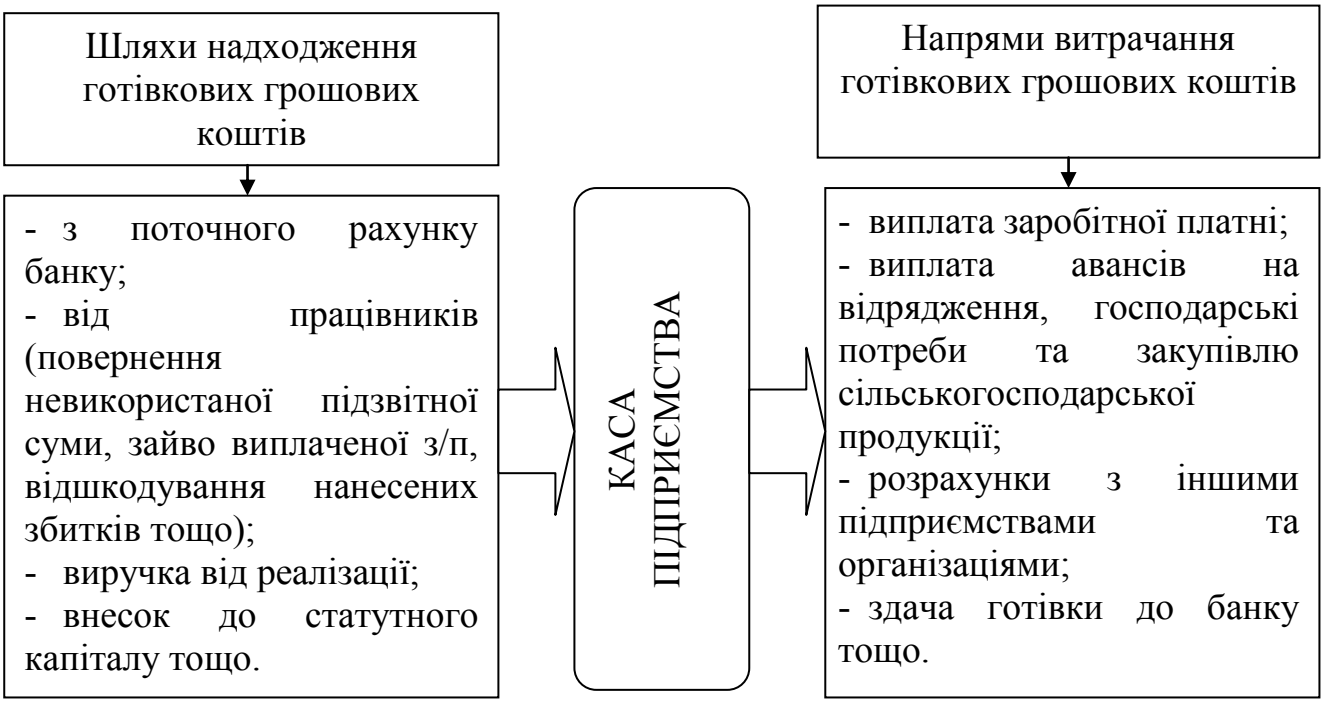


Рис. 1 - Шляхи надходження та вибуття готівкових грошових коштів на підприємстві.

Під час розрахунків підприємства з іншими підприємствами (підприємцями) готівкою сума платежу не повинна перевищувати протягом одного дня за одним або декількома платіжними документами розміру 10 тис. грн.

Підприємства мають права використовувати свою виручку від реалізації на:

- виплату заробітної платні за умов відсутності податкового боргу;
- забезпечення потреб, що виникли в процесі функціонування;
- розрахунки з бюджетом та державними цільовими фондами щодо обов'язкових платежів.

Розмір залишку готівкових коштів у касі повинен відповідати ліміту (граничному розміру суми готівки, яка може залишатися в касі у неробочій час).

Готівка, яка перевищує встановлений ліміт каси, обов'язково здається до банку для її зарахування на банківські рахунки.

Банкам і підприємцям ліміт каси не встановлюється.

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 (протягом трьох робочих днів. включаючи день надходження).

Строки здачі підприємствами готівки до банку визначаються підприємством та погоджуються з банком (щоденно або на наступний день за днем надходження готівки).

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.

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 інкасаторські 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 (третій примірник).

Вся готівка, яка надходить до каси, повинна бути вчасно та в повній сумі оприбуткована – здійснення обліку готівки в повній сумі її надходження у касовій книзі на підставі прибуткових касових ордерів, а при використанні реєстратора розрахункових операцій – фіскальних звітних чеків.

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).

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. 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.

Виплати, пов’язані з оплатою праці, здійснюються касиром по платіжним відомостям або по видатковим касовим ордерам. На титульному аркуші зазначених відомостей роблять дозвільний надпис про видачу готівки за підписом

керівника та головного бухгалтера та вказують строк видачі готівки (за підписом керівника) і суми (гривень словами, копійок цифрами).

Після закінчення строків по виплаті заробітної платні касир зобов'язаний:

1) в платіжні відомості напроти прізвищ осіб, які не отримали з/п, поставити штамп «Депоновано»;

2) скласти реєстр депонованих сум;

3) в кінці відомості вказати фактично виплачену суму та недоотриману суму, яка підлягає депонуванню, звірити ці суми з підсумком та поставити свій підпис;

4) виписати видатковий касовий ордер на фактично виплачену суму, проставити на відомості штамп «видатковий касовий ордер КО № …» та зробити відповідний запис в касовій книзі.

Усі касові ордери після їх використання касир підписує, а додані до них документи для запобігання повторного використання погашає штампом «Одержано», «Сплачено» із зазначенням дати.

До передачі у касу касові ордери реєструють в журналі реєстрацій прибуткових та видаткових касових документів (№ КО-3).

Всі надходження та видача готівки обліковують у касовій книзі (№ КО-4). 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 підтверджуючи касові документи (касові ордери тощо).

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.

Схема документального відображення надходження та витрат готівкових грошових коштів підприємства наведена на рис. 2.

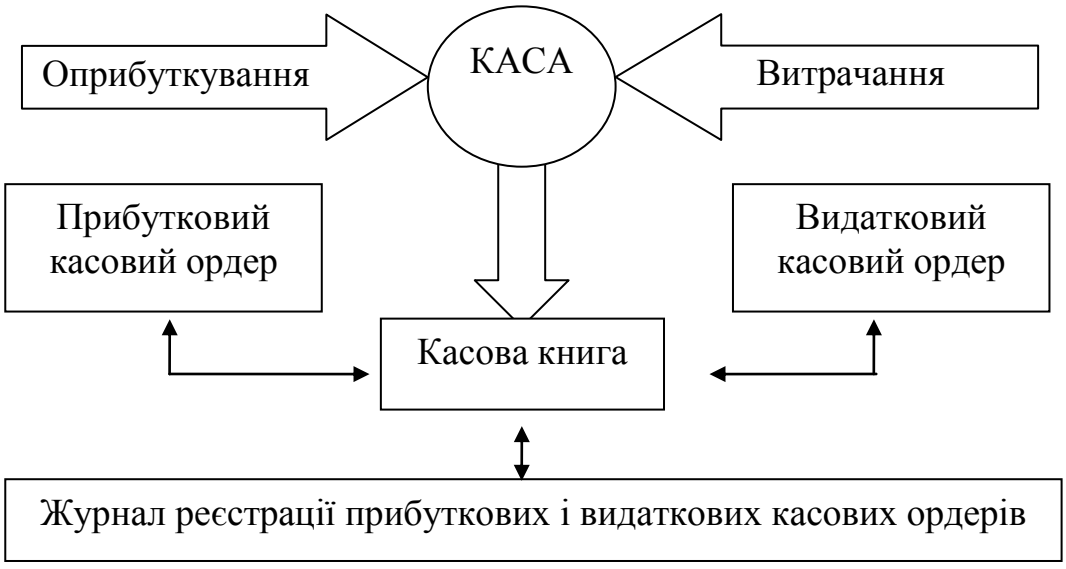


Рис. 2 - Схема документування операцій з готівкою

Відповідальність за виконання касової дисципліни полягає на керівника підприємства, головного бухгалтера та касирів.

Узагальнення інформації по готівку та рух грошових коштів в касі підприємства відображається на активному рахунку 30 «Каса». За дебетом рахунку 30 відображують надходження готівки до каси, а за кредитом – її видачу.

Рахунок 30 «Каса» має такі субрахунки:

301 «Каса в національній валюті»;

302 «Каса в іноземній валюті»;

303 «Операційна каса в національній валюті»;

304 «Операційна каса в іноземній валюті».

Останні два субрахунки відкривають на підприємствах, де працюють операційні каси (продаж квитків, оплата послуг зв'язку, обмін валюти).

Рух грошових коштів у касі відбувається під час здійснення операцій, які відображуються в обліку наступними записами (таблиця 1):

Таблиця 1 – Типові бухгалтерські записи з обліку руху грошових коштів в касі

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Надійшла до каси готівка з рахунку в банку	30 «Каса»	31 «Рахунки в банках»
2.	Надійшла до каси виручка від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг		70 «Доходи від реалізації»
3.	Погашено дебіторську заборгованість готівкою		36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»
4.	Надійшов до каси невикористаний залишок підзвітної суми	30 «Каса»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
5.	Засновники внесли до каси готівку в рахунок їх вкладів до статутного капіталу		46 «Неоплачений капітал»
6.	Оприбутковані в касу лишки грошових коштів		719 «Інші доходи від операційної діяльності»
7.	Оплачено готівкою придбані товари	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	30 «Каса»
8.	Готівка з каси здана на поточний рахунок	31 «Рахунки в банках»	
9.	Виплачена працівникам заробітна платня	661 «Розрахунки за заробітною платою»	
10.	Відображено інкасацію	333 «Грошові кошти в	

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
	грошових коштів	доході в національній валюті»	
11.	Виявлена нестача грошових коштів у касі	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	

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. Записи в журнал-ордер і відомість до нього здійснюють на підставі звіту касира та доданими до нього документами. В кінці місяця дані журналу-ордеру №1 і відомості до нього підраховують, сальдо на початок і кінець місяця звіряють з залишком касової книги. Дані журналу-ордеру переносять в головну книгу, а відомість є підставою для перевірки обороту по дебету рахунку 30 «Каса».

2. Облік операцій на поточних рахунках в банку (в національній валюті).

Вільні грошові кошти підприємств повинні обов'язково зберігатися в банку, який підприємство обирає самостійно та відкриває у ньому рахунок.

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. 3):

Рис. 3 - Основні види банківських рахунків та їх призначення

Між банком і клієнтом укладається в письмовій формі договір банківського рахунку. Для відкриття поточного рахунку підприємства подають установам банків наступні документи (рис. 4):

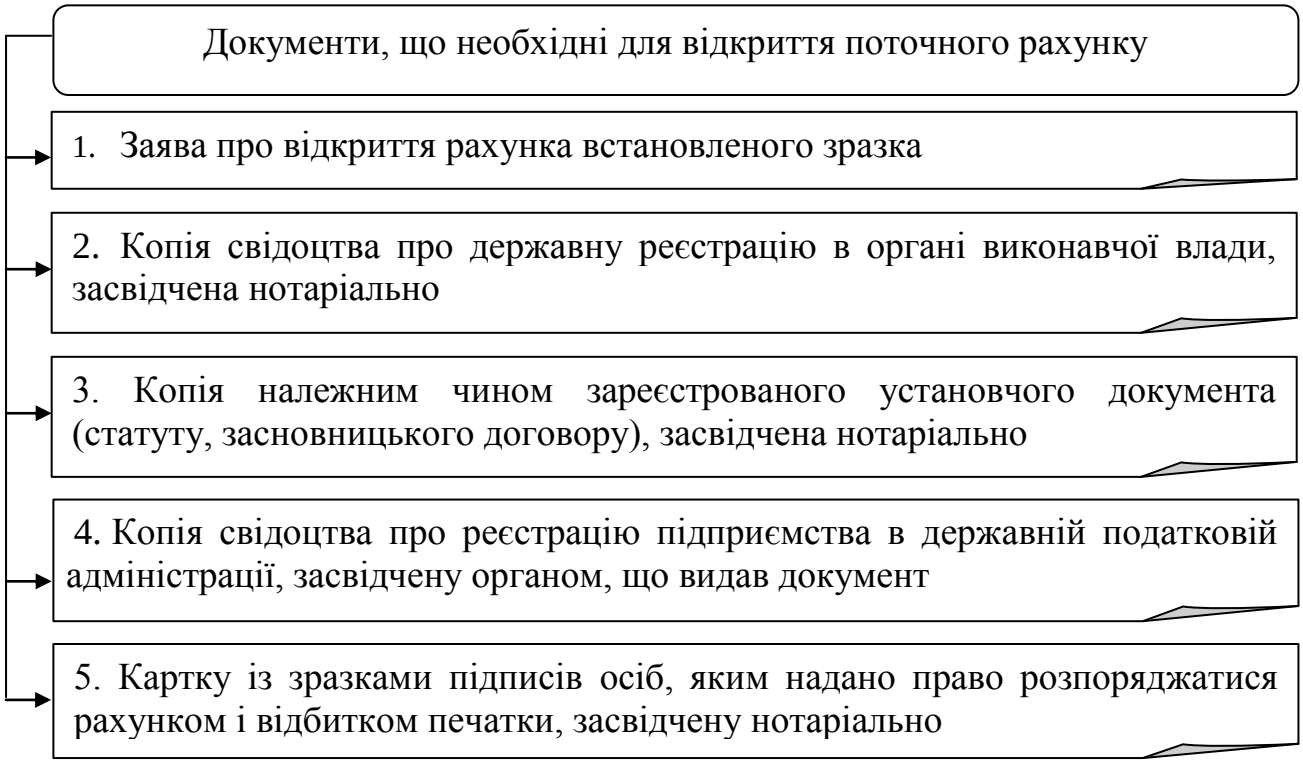


Рис. 4 – Перелік документів, що необхідно подати у банк для відкриття поточного рахунку

Під час відкриття у банку рахунку відкривається особовий рахунок підприємства з наданням номеру у двох екземплярах: один для банку, другий – у вигляді виписки з банку – видається підприємству.

Виписка банку – документ, що видається банком підприємству і відображає рух коштів на поточному рахунку.

До виписки додаються документи, за якими здійснені операції з надходження і списання коштів з поточного рахунку. В кожній виписці обов’язково передбачаються позиції для дати, номерів рахунків дебітора та кредитора.

В банківській виписці за дебетом відображено списання грошових коштів з поточного рахунку, а за кредитом – надходження грошових коштів на поточний рахунок.

Виписка з рахунку підлягає перевірці та обробці, яка полягає в наступному:

1) відбираються документи, що підтверджують факт здійснення господарської операції, а також перевіряється наявність виправдовуючих документів, отриманих від інших підприємств, на підставі яких зараховані або списані кошти;

2) перевіряється відповідність записів у виписці банку та наданих документах;

3) проставляються у розрахункових документах та виписці банку шифри кореспондуючих рахунків згідно характеру операцій;

4) здійснюється окрема за дебетом і кредитом групування сум шляхом підрахунку за однорідними операціями за однойменними кореспондуючими рахунками, коди яких проставлені у виписці;

5) здійснюються записи оборотів за дебетом рахунку 311 «Поточні рахунки в національній валюті» в відомість 1.2 та за кредитом рахунку 311 «Поточні рахунки в національній валюті» у журнал-ордер №1.

Облік наявності та руху грошових коштів, що знаходяться на рахунках банку, які можуть бути використані для поточних операцій 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.

Рух безготівкових грошових коштів на рахунках банку відображається в бухгалтерському обліку наступними записами (таблиця 2):

Таблиця 2 – Типові бухгалтерські записи з обліку руху безготівкових грошових коштів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Надійшла готівка з каси на рахунок в банку	31 «Рахунки в банках»	30 «Каса»
2.	Зарахування готівки зданої в банк через інкасатора		333 «Грошові кошти в доході в національній валюті»
3.	Отримано кошти від покупців		36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»
4.	Зараховано суми, що надійшли за претензіями		374 «Розрахунки за претензіями»
5.	Зараховано суми одержаних кредитів		50 «Довгострокові позики», 60 «Короткострокові позики»
7.	Перерахована передоплата постачальникам	371 «Розрахунки за виданими авансами»	31 «Рахунки в банках»
8.	Погашена заборгованість за кредитами	50 «Довгострокові позики», 60 «Короткострокові позики»	

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
9.	Погашена заборгованість перед постачальниками (іншими кредиторами)	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» (685 «Розрахунки з іншими кредиторами»)	
10.	Погашена заборгованість перед бюджетом за податками	641 «Розрахунки за податками»	
11.	Сплачено внески до фондів соціального страхування	65 «Розрахунки за страхуванням»	

3. Облік операцій на інших рахунках в банку.

Залежно від потреб та умов розрахункових операцій суб'єкти підприємницької діяльності можуть відкривати в установах банків інші рахунки:

1) акредитиви в національній валюті;
2) лімітна чекова книжка;
3) спеціальний картковий рахунок;
4) поточний рахунок філії.

За кожним з цих рахунків відкривають окремий субрахунок на рахунку 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті», залежно від мети відкриття такого рахунку.

Рух коштів на інших рахунках банку відображається за допомогою наступних бухгалтерських записів (таблиця 3):

Таблиця 3 – Типові бухгалтерські записи з обліку операцій на інших рахунках банку

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Відкрито акредитив, лімітовану чекову книжку за рахунок власних коштів Або перераховано кошти на корпоративний картковий рахунок підприємства чи картрахунок для виплати заробітної платні працівникам	313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
2.	Відкрито акредитив або лімітовану чекову книжку за рахунок довгострокової або короткострокової позики		50 «Довгострокові позики», 60 «Короткострокові позики»
3.	Проведено розрахунок із	63 «Розрахунки з	313 «Інші рахунки в

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
	постачальниками (іншими кредиторами) за рахунок акредитива або розрахунковим чеком	постачальниками та підрядниками» (685 «Розрахунки з іншими кредиторами»)	банку в національній валюті»
4.	Переведено невикористані залишки коштів на інших рахунках на поточний рахунок	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	
5.	Перераховано кошти на картрахунок працівників	661 «Розрахунки за заробітною платою»	

4. Облік операцій з іноземною валютою.

Для розрахунків за операціями в іноземній валюті згідно із законодавством України підприємства відкривають поточні банківські рахунки в іноземній валюті. Порядок відкриття рахунків в іноземній валюті регулює Інструкція № 492.

Операції в іноземній валюті підчас первинного визнання відображаються в валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції – дата визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів та витрат. Подальше відображення в обліку операцій в іноземній валюті обумовлено їх віднесенням до монетарних або немонетарних статей.

Монетарні – це статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи і зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій сумі грошей або їх еквіваленті.

Немонетарні – це статті, інші ніж монетарні.

Методологічні засади формування в обліку інформації про операції в іноземних валютах та відображення показників статей фінансової звітності господарських одиниць за межами України у грошовій одиниці України визначає П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».

Курсова різниця – різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах (при змінні курсів НБУ).

Позитивна курсова різниця по перерахунку активів і зобов'язань підприємства відображається на рахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці».

Негативна курсова різниця відображається на рахунку 945 «Витрати від операційної курсової різниці».

Для кожного найменування іноземної валюти відкривається окремий рахунок в банку. Відповідно по кожному з них банком надається окрема виписка, де суми вказані в іноземній валюті та в гривнях по курсу НБУ на дату здійснення операції.

Приклад 1. На початок звітного періоду курс НБУ становив 5,00 грн. за 1дол. США, на кінець – 5, 10 грн. за 1 дол. США.

Сальдо за рахунками: 312 – 10 тис. дол. США, 602 – 200 тис. дол. США.

а) Курсова різниця від перерахунку коштів на валютному рахунку:

(5,10-5)*10000 = 1000 грн. В обліку: Дт 312 Кт 714 на 1000 грн.

б) Курсова різниця від перерахунку заборгованості за короткострокову позику в іноземній валюті складе: (5,10-5)*200000 = 20000 грн.

В обліку Дт 945 Кт 602 на 20000 грн.

Приклад 2. На початок звітного періоду курс НБУ становив 5,05 грн. за 1 дол. США, на кінець – 5 грн. за 1 дол. США. Сальдо по рахунку 362 – 50000 грн. і на рахунку 632 – 140000 грн.

а) Курсова різниця від перерахунку дебіторської заборгованості:

(5,05-5)*50000 = 2500 грн. В обліку Дт 945 Кт 362 на 2500 грн.

б) Курсова різниця від перерахунку кредиторської заборгованості:

(5,05-5)*140000 = 7000 грн. В обліку Дт 632 Кт 714 на 7000 грн.

В процесі господарської діяльності підприємства можуть здійснювати операції, пов’язані з купівлею безготівкової іноземної валюти. Згідно чинного законодавства під час купівлі іноземної валюти необхідно сплатити до пенсійного фонду 1% від суми, що купується (по безготівковим розрахункам).

Розглянемо методику обліку операцій з купівлі іноземної валюти за допомогою даних наведених у таблиці 4.

Таблиця 4 – Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з купівлі іноземної валюти

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків			
		Дт	Кт	Сума, грн	Сума, дол. США
1	Перераховано банку для купівлі іноземної валюти за попереднім розрахунком за курсом НБУ 5,07 грн/дол. США	333	311	36000	7000
2	Зарахована валюта на валютний рахунок за курсом НБУ 5,05 грн/дол. США	312	333	35350	7000
3	Різниця між курсом купівлі 5,07 грн. і курсом НБУ на дату зарахування валюти 5,05 грн. ((5,07-5,05)*7000)	949	333	140	
4	Відображено суму збору до пенсійного фонду, фактично перераховану уповноваженому банку 1%. (7000*5,07*0,01).	651	333	354,90	
5	Адміністративні витрати	92	651	354,90	
6	Повернена банком сума різниці. (36000-35350-354,9-140).	311	333	155,10	

Облік операцій, пов’язаних із продажем іноземної валюти розглянемо за допомогою наступних даних.

Підприємством прийнято рішення про продаж 30000 долл. США, курс НБУ на дату продажу 5,06 грн/дол. США, ринковий курс продажу валюти 5,2 грн/дол. США. Комісійна винагорода банку 100 грн.

В обліку підприємства будуть зроблені бухгалтерські записи наведені у таблиці 5.

Таблиця 5 – Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з продажу іноземної валюти

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		
		Дт	Кт	Сума,
1	Списано валюту для продажу за курсом 5,06 грн/дол. США	334	312	30000 151800
2	Визнано дохід на суму зарахованих коштів на поточний рахунок за курсом продажу (з урахуванням суми комісійної винагороди) (30000*5,2 = 156000грн.);	311	711	156000
3	Визнано дохід на суму комісійної винагороди, утриманої із доходу від продажу валюти	685	711	100
4	Відображена собівартість реалізованої валюти	942	334	151800
5	Віднесено на собівартість реалізованої валюти суму комісійної винагороди	942	685	100

ТЕМА 2: ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ

Лекція 2 (2 год).

Мета: дослідити порядок організації та методики обліку операцій з довгостроковими та короткостроковими фінансовими інвестиціями.

План.

1. Фінансові інвестиції: основні поняття, види та нормативне регулювання обліку.
2. Види та методика бухгалтерського обліку довгострокових фінансових інвестицій.
3. Облік поточних фінансових інвестицій в акції, ощадні сертифікати та облігації.

1. Фінансові інвестиції: основні поняття, види та нормативне регулювання обліку.

Основними нормативно-законодавчими актами, що регулюють операції з фінансовими інвестиціями, є: Господарський кодекс України (№ 436 від 16.01.03р.), П(С)БО 2 «Баланс» та П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції».

Згідно з П(С)БО 2, фінансові інвестиції – це активи, які підприємство утримує з метою збільшення прибутків (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора.

Фінансові інвестиції визнаються активом та відображаються на рахунках обліку та в балансі за умови того, що:

1) очікується одержання в майбутньому економічних вигод, пов’язаних з їх використанням;

2) їх оцінка може бути достовірно оцінена.

Відповідно до П(С)БО 12 фінансові інвестиції поділяються на:

1) інвестиції, що надають право власності;

2) інвестиції, які його не надають.

Короткострокові (поточні) інвестиції – це інвестиції на строк, що не перевищує 1 рік, які можна вільно реалізувати в будь-який момент (крім інвестицій, які є еквівалентом грошових коштів).

Еквівалент грошових коштів – це короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, що вільно конвертуються у певні суми грошових коштів, які характеризуються незначним ризиком зміни вартості.

Довгострокові фінансові інвестиції – це інвестиції, які здійснюються на період більше 1 року, а також це всі інвестиції, які не можна вільно реалізувати у будь-який момент (акції, облігації, внески до статутних капіталів інших підприємств тощо).

Класифікація інвестицій підприємства за різними ознаками наведена нижче (рис. 5).

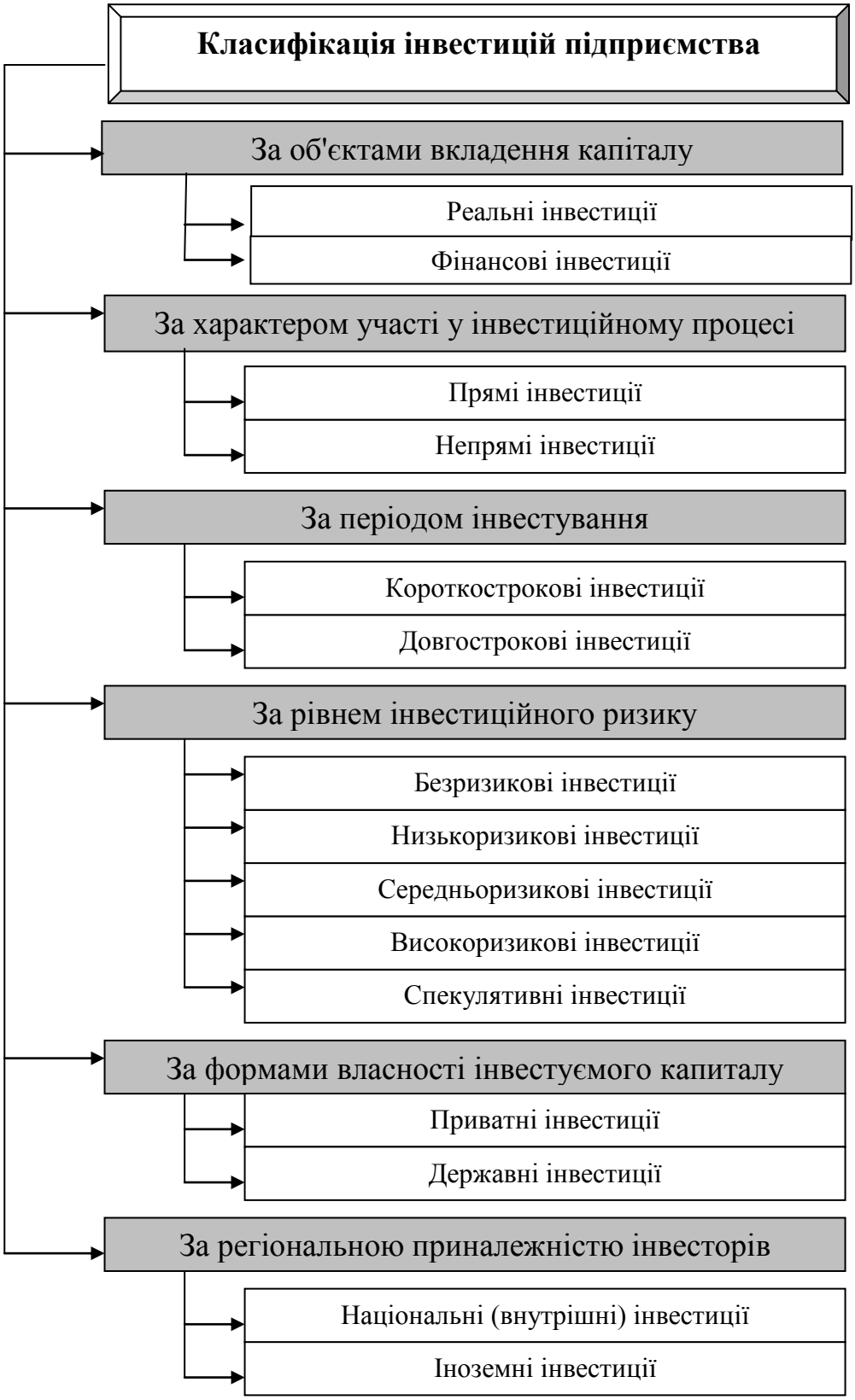


Рис. 5 – Класифікація фінансових інвестицій за різними ознаками.

Методи оцінки фінансових інвестицій на дату балансу є наступними:
1) за первісною вартістю;
2) за справедливою вартістю;
3) за амортизованою собівартістю;

4) за методом участі у капіталі.

Оцінку фінансових інвестицій доцільно здійснювати на кожному етапі їхнього обліку у інвестора (рис. 6).

Фінансові інвестиції спочатку оцінюються за первісною вартістю, яка в залежності від способу її придбання включає:

1) придбання за кошти:

- собівартість інвестицій у складі ціни її придбання;
- комісійних винагород;
- мита;
- податкових платежів;
- та ін. витрат, безпосередньо пов'язаних із придбанням фінансових інвестицій;

2) придбання в обмін на цінні папери власної емісії: справедлива вартість переданих цінних паперів;

3) придбання на інші активи (крім коштів): справедлива вартість активу, що обмінюється.

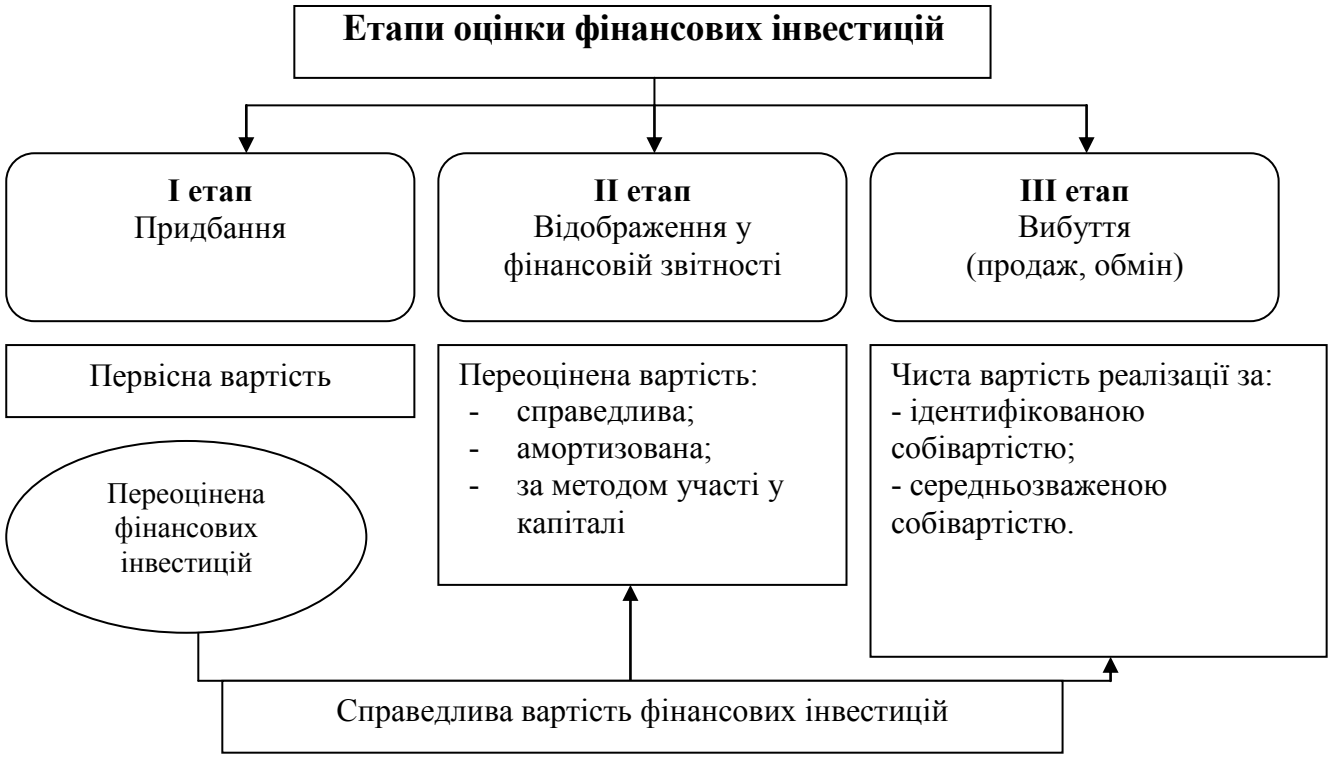


Рис. 6 - Етапи оцінки фінансових інвестицій.

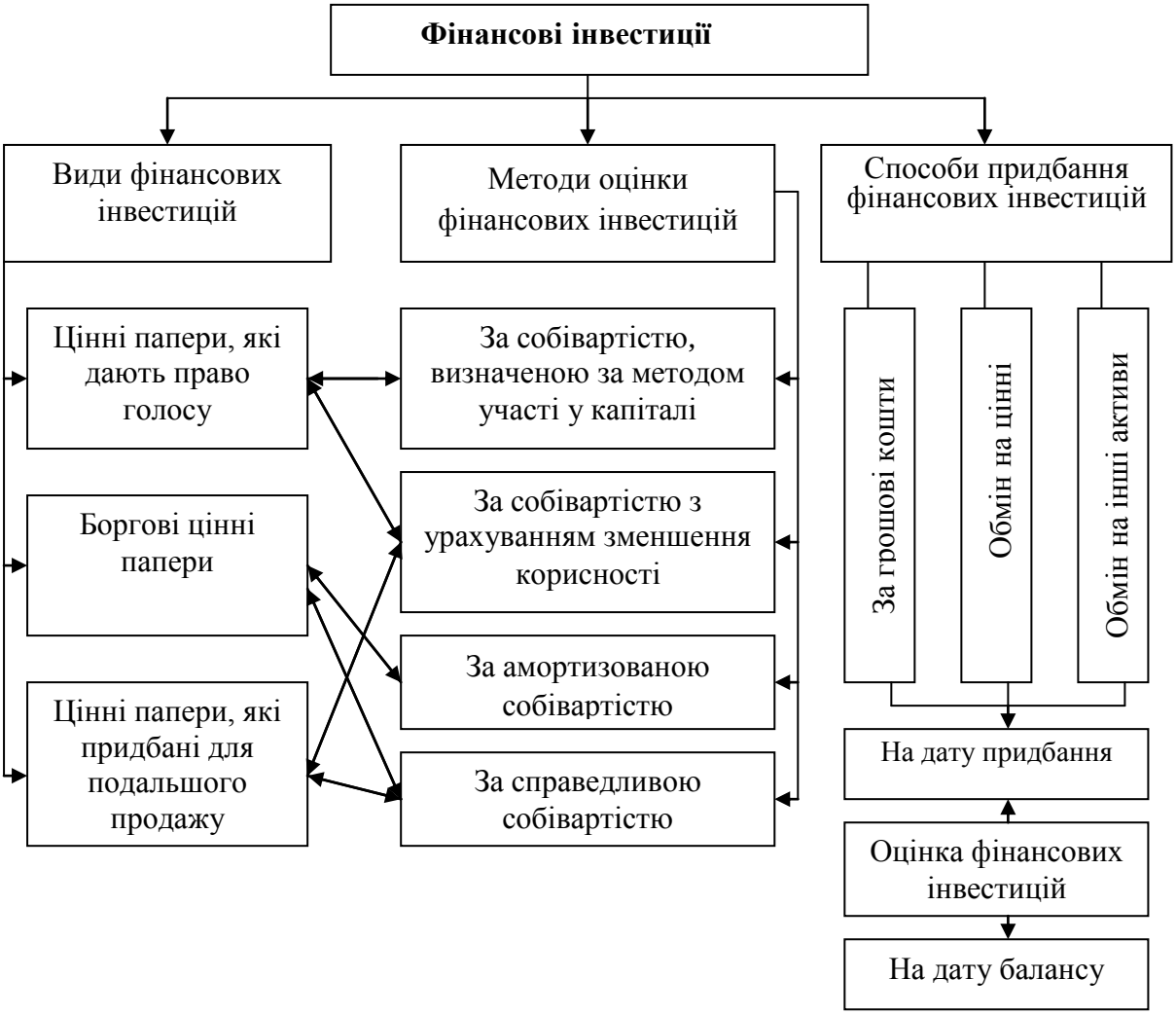


Рис. 7 – Методи оцінки фінансових інвестицій.

Підприємства можуть придбавати та продавати фінансові інвестиції, виходячи з вартості:

- номінальної;
- нижче номінальної (з дисконтом);
- вище номінальної (з премією).

Справедлива вартість фінансових інвестицій – це сума, яку можна отримати від продажу фінансових інвестицій на активному ринку.

Фінансові інвестиції, які утримуються підприємством до їх погашення відображаються на дату балансу по амортизованій собівартості – це собівартість фінансових інвестицій з урахуванням часткового їх списання у результаті зменшення корисності, яка збільшується (зменшується) на суму накопичення амортизаційного дисконту (премії).

Зазначені методи застосовуються в залежності від об’єктів фінансового інвестування, за якими фінансові інвестиції можуть бути здійсненні:

1) винятково для продажу (переважно поточні інвестиції);

2) для їхнього погашення;

3) в асоційовані дочірні підприємства й у загальну діяльність зі створенням юридичної особи (спільне підприємство);

4) у спільну діяльність без створення юридичної особи.

Якщо інвестиції оцінюються за методом участі в капіталі, на дату балансу вони оцінюються з урахуванням зміни прибутковості підприємства емітенту, тобто його власного капіталу.

Оцінка фінансових інвестицій на дату балансу здійснюється наступним чином (рис. 8).

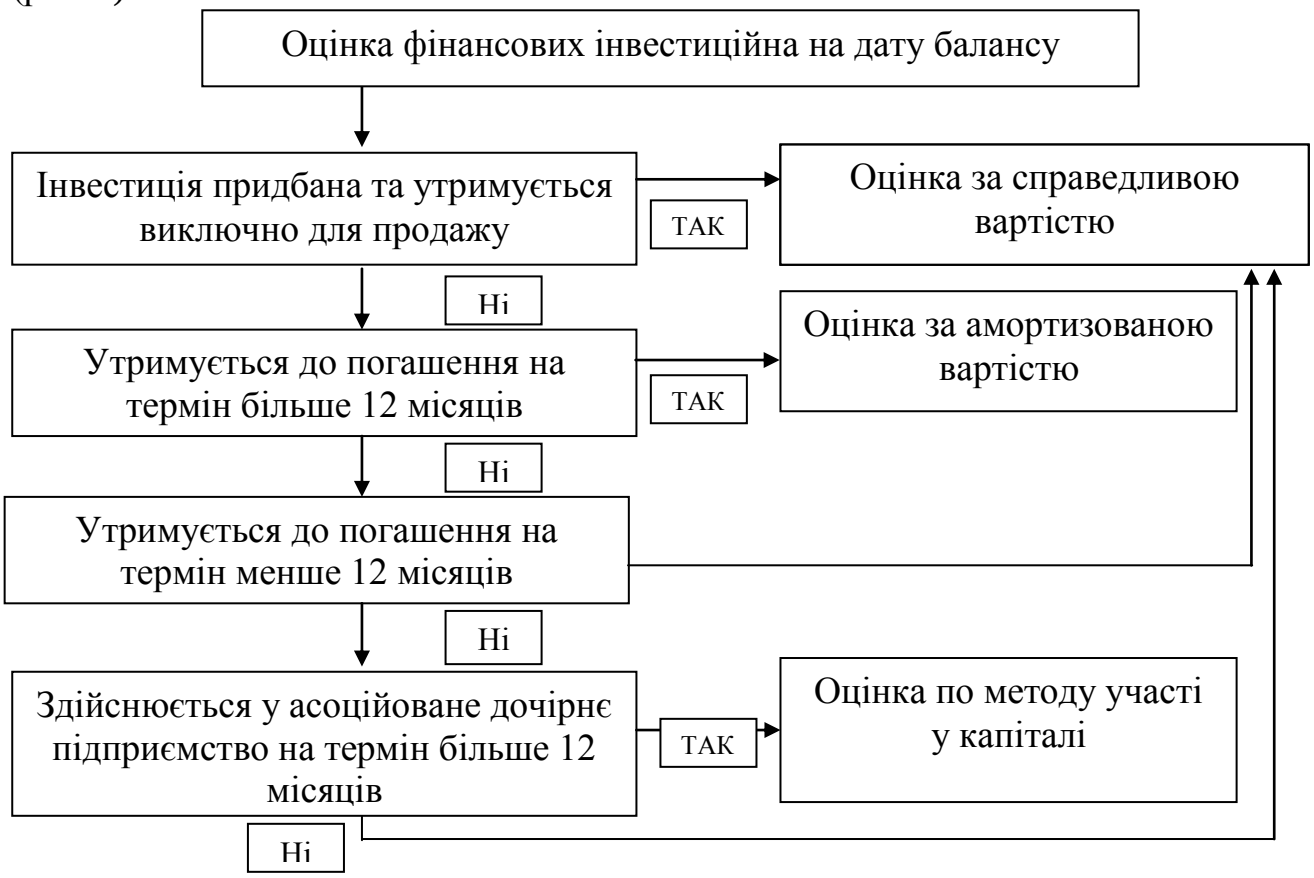


Рис. 8 – Оцінка фінансових інвестицій на дату балансу.

2. Види та методика бухгалтерського обліку довгострокових фінансових інвестицій.

Довгострокові фінансові інвестиції розглядаються в обліку як необоротні активи.

Для обліку довгострокових фінансових інвестицій призначено рахунок 14 з однойменною назвою, до якого відкрито наступні субрахунки:

141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом участі у капіталі»;

142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам»;

143 «Інвестиції непов'язаним сторонам».

За дебетом рахунку 14 відображають: вартість довгострокових фінансових інвестицій в цінні папери інших підприємств, облігації державних та місцевих позик; статутні капітали інших підприємств.

За кредитом рахунку 14 відображають: вибуття (списання) або зменшення вартості довгострокових фінансових інвестицій; отримання дивідендів від об'єкту інвестування, коли облік інвестицій ведеться за методом участі у капіталі.

Розподіл рахунка 14 ґрунтується на двох категоріях: пов'язаності сторін і методу обліку інвестицій. При цьому під пов'язаними сторонами розуміються підприємства, відносини між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу чи впливати на прийняття фінансових і оперативних рішень іншою стороною.

Під контролем розуміють вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства з метою одержання вигод від його діяльності.

Згідно з П(С)БО 12 фінансові інвестиції поділяються на ті, що обліковуються за методом участі у капіталі та інші інвестиції.

В основі обліку довгострокових фінансових інвестицій за методом участі у капіталі є припущення, що результати діяльності підприємства безпосередньо впливають на стан справ його інвестора, навіть якщо у звітному періоді розподіл прибутку не здійснюється та дивіденди не були отримані.

Балансова вартість фінансових інвестицій збільшується (зменшується) на суму, яка є часткою інвестора у чистому прибутку (збитку) об'єкта інвестування за звітний період, із включенням цієї суми до складу доходу (збитку) від участі в капіталі.

Приклад. На 01.01.06. балансова вартість фінансових інвестицій підприємства А у підприємство В дорівнює 600 тис. грн., що складає 40 % статутного капіталу об'єкта інвестування. За підсумками роботи підприємства В визначено такі зміни:

1) збільшився додатковий капітал за рахунок дооцінки необоротних активів на 30 тис. грн.

2) отримано прибуток 160 тис. грн.

3) виплачено дивіденди 70 тис. грн.

Відображення в обліку змін у власному капіталі асоційованого підприємства є наступним:

1) балансова вартість інвестицій на 01.01.06. – 600 тис. грн. – відображається по дебету рах.141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом участі у капіталі».

2) частка інвестора у чистому прибутку асоційованого підприємства в обліку відображається:

Дт 141 160 * 40% = 64 тис. грн.;

Кт 721

3) частка інвестора у дивідендах, які виплачуються асоційованим підприємством:

Дт 373 70 * 40% = 28 тис. грн.;

Кт 141

4) балансова вартість (залишок) інвестицій на 31.12.06:

Дт 141 636 тис. грн.

Приклад. Використаємо дані попереднього прикладу, але за умови що, за звітний період отримано збиток – 170 тис. грн.

Тоді,частка інвестора у збитках асоційованого підприємства:

Дт 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» 170 * 40% = 68 тис. грн.

Кт 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом участі у капіталі»

Збільшення резервного капіталу асоційованого підприємства не призводить до змін балансової вартості фінансових інвестицій інвестора, оскільки таке збільшення здійснюється за рахунок прибутку.

Облік довгострокових фінансових інвестицій непов'язаним сторонам відображається в обліку наступним чином:

Фінансові інвестиції, вкладені в цінні папери, придбані як внесок до статутного капіталу в обліку відображають:

Дт 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам».

Кт 46 «Неоплачений капітал»

На суму перевищення справедливої вартості фін. інвестицій над номінальною під час переоформлення своїх акцій на інше підприємство в обліку роблять запис:

Дт 143, 352

Кт 421 «Емісійний дохід»

Під час оцінки фінансових інвестицій на дату балансу можуть виникати відхилення між справедливою вартістю та вартістю, відображеною раніше в обліку, які призводять до збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій з одночасним відображенням таких відхиленням у складі інших доходів або інших витрат діяльності.

Приклад. Вартість прийнятих на облік фінансових інвестицій непов'язаним сторонам складає 13000 грн. На дату складання балансу їх справедлива вартість склала 14200 грн. Таким чином, виникає дохід, який в обліку відображають наступним чином:

Дт 143 14200 – 13000 = 1200 грн.

Кт 746

Якби на дату складання балансу справедлива вартість склала 11000 грн., то в обліку відобразили б:

Дт 975 11000 – 13000 =2000 грн.

Кт 143

Таким же проведенням (Дт 975 Кт 143) в обліку відображають втрати вартості фінансових інвестицій, пов'язані зі зменшенням їх корисності (П(С)БО № 12).

Фінансові інвестиції, які утримуються підприємством до їх погашення оцінюються при складанні фінансової звітності по амортизованій собівартості. До цієї групи відносяться в основному облігації державних чи місцевих (муніципальних) позик і облігації підприємств (корпоративні облігації). Процедура доведення вартості інвестиції, купленої з дисконтом чи премією, до номінальної вартості (вартості погашення) є амортизацією дисконту чи премії.

Амортизація дисконту (премії) здійснюється за методом ефективної ставки відсотку, за яким сума амортизації визначається як різниця між доходом за фіксованою ставкою відсотка та добутком ефективної ставки та амортизованої вартості на початок періоду, за який нараховується відсоток.

Ефективна ставка відсотку обчислюється за формулами

- у випадку придбання за ціною нижче номіналу, тобто з дисконтом:

$$\frac{(\text{Номінальна вартість} * \text{фіксована ставка \%}) + (\text{сума дисконту: термін погашення})}{(\text{Вартість придбання} + \text{Номінальна вартість придбання}) : 2} * 100 ;$$

- у випадку придбання за ціною вище номіналу, тобто з премією:

$$\frac{(\text{Номінальна вартість} * \text{фіксована ставка \%}) - (\text{сума премії : термін погашення})}{(\text{Вартість придбання} + \text{Номінальна вартість придбання}) : 2} * 100 ;$$

Типові бухгалтерські записи з обліку фінансових інвестицій в облігації наведені у таблиці 8.

Таблиця 8 – Кореспонденція рахунків з обліку облігацій, придбаних із дисконтом

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1.	Оприбутковані облігації	143	685
2.	Перераховані кошти в погашення вартості облігацій	685	311
3.	Нараховані відсотки за облігаціями до одержання	373	732
4.	Відображено суму амортизації дисконту	143	733
5.	Відображено суму амортизації премії	952	143
6.	Передані облігації для погашення	377	143
7.	Надійшли кошти від погашення облігацій	311	377

3. Облік поточних фінансових інвестицій.

Для обліку поточних інвестицій застосовують рахунок 35 «Поточні фінансові інвестиції», який має 2 субрахунки:

351 «Еквіваленти грошових коштів»;

352 «Інші поточні фінансові інвестиції».

За дебетом рахунку 35 відображають придбання (надходження) поточних інвестицій та збільшення їх балансової вартості. За кредитом - вибуття (списання) поточних інвестицій та зменшення їх балансової вартості.

Поточні фінансові інвестиції, як правило, здійснюють в акції, ощадні сертифікати та облігації.

Акція – це цінний папір, який випускає акціонерне товариство (емітент); вона показує дольову участь її власника в статутному капіталі підприємства. Акція наділяє її власника правом на отримання дивідендів, на участь в управлінні та в розділі майна при ліквідації акціонерного товариства.

Підприємства купують акції не власної емісії з метою отримання частини доходу акціонерного товариства у вигляді дивідендів, а також на участь в управлінні товариством.

Вартість придбаних акцій (одержання доходів до року) в обліку відображають: Дт 352 «Інші поточні фінансові інвестиції» та Кт 311, 301.

Акції первісно оцінюються та відображаються в обліку за собівартістю, яка складається з:

1) ціни придбання акцій;
2) комісійної винагороди;
3) податків;
4) інших витрат, безпосередньо пов'язаних з їх придбанням.

Облігація – це цінний папір, що засвідчує внесення його власником грошових коштів і підтверджує зобов'язання відшкодувати йому номінальну вартість цього цінного паперу у передбачений в ньому термін фіксованого відсотка, якщо інше не передбачене умовами випуску.

При використанні облігацій в обліку використовують наступні кореспонденції (таблиця 9):

Таблиця 9 – Кореспонденція рахунків з обліку поточних фінансових інвестицій в облігації

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Оприбутковано облігації	352 Інші поточні фінансові інвестиції»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
2	Перераховано кошти в погашення облігацій	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточний рахунок в національній валюті»
3	Нараховано відсотки за облігаціями	373	732
4	Передано облігації до погашення	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	352 Інші поточні фінансові інвестиції»
5	Надходження грошей від погашення облігацій	311 «Поточний рахунок в національній валюті»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»

Ощадний сертифікат – це письмове свідоцтво кредитної установи (банку) про депонування грошових коштів, що засвідчує право вкладника на одержання по закінченню встановленого терміну депозиту і відсотків по ньому.

Ощадні сертифікати видаються банком під визначений договором відсоток на визначений термін або за вимогою. Такі сертифікати не можуть бути розрахунковим або платіжним документом.

Підприємства купують сертифікати за рахунок коштів, які надійшли у їх розпорядження після сплати податків та відсотків за банківський кредит.

Дохід за ощадним сертифікатом сплачується під час пред'явлення їх до оплати у банк, який їх випустив. Коли власник сертифікату достроково пред'явить його до оплати в банку, йому сплачується номінальна вартість сертифікату і нараховані за зменшеною ставкою відсотки за фактичну кількість повних років володіння сертифікатом.

ТЕМА 3. ОБЛІК ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

Лекція 3 (2 год).

Мета: засвоїти критерії визнання, класифікацію та оцінку дебіторської заборгованості; розглянути загальну систему рахунків, що застосовують для її обліку та дослідити методику бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості.

План.

1. Поняття, класифікація та оцінка дебіторської заборгованості.
2. Облік одержаних короткострокових та довгострокових векселів.

1. Поняття, класифікація та оцінка дебіторської заборгованості.

Дебіторська заборгованість визначається як сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату.

Дебіторами можуть бути юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів.

Методологічні засади формування в обліку інформації про дебіторську заборгованість та її розкриття у фінансовій звітності визначається П(С)БО №10 «Дебіторська заборгованість». Крім того, необхідно враховувати вимоги інших нормативних актів: Господарський кодекс України, П(С)БО № 1, 2, 14, 19 тощо.

Оскільки дебіторська заборгованість визначається у складі активів, вона повинна в майбутньому приносити економічну вигоду, яка полягає в тому, що підприємство в результаті її погашення розраховує в майбутньому отримати грошові кошти. Відповідно дебіторську заборгованість визнають активом тільки тоді, коли існує ймовірність її погашення боржником. Коли така ймовірність відсутня, її необхідно списати. Класифікація дебіторської заборгованості за різними ознаками наведена у таблиці 10.

Згідно П(С)БО 10 дебіторська заборгованість поділяється на: довгострокову та короткострокову (поточну) (рис. 8).

Для обліку сум дебіторської заборгованості застосовують декілька видів оцінок. Поточна дебіторська заборгованість оцінюється за первісною та чистою реалізаційною вартістю.

На дату виникнення поточна дебіторська заборгованість оцінюється за первісною вартістю, яка залежить від виду заборгованості та особливостей її визнання.

В підсумок балансу заборгованість включається за чистою реалізаційною вартістю, яка являє собою різницю між первісною вартістю поточної дебіторської заборгованості, та сумою резерву сумнівних боргів.

Таблиця 10 - Класифікація дебіторської заборгованості за різними ознаками

Ознаки	Вид заборгованості
1. Термін погашення	1. Довгострокова 2. Короткострокова чи поточна 3. Поточна частина довгострокової заборгованості
2. Характер виникнення	1. Заборгованість, що виникла в ході нормального операційного циклу 2. Заборгованість, що не виникає в ході нормального операційного циклу 3. Заборгованість, пов'язана з порушенням фінансової дисципліни
3. Економічний зміст розрахункових операцій	1. Товарна заборгованість: за продукцію, товари, послуги та роботи; 2. Нетоварна заборгованість: з оплати праці; по господарсько-адміністративних потребах, податках і зборах, фінансових операціях, виконавчих листах і т.п.
4. Контрагенти	1. Покупців і замовників за товари, роботи, послуги; 2. Постачальників по виданих авансах; 3. Інших контрагентів: працівників, бюджету, позабюджетних фондів, учасників, власників, по внутрішніх розрахунках та ін.
5. Валюта розрахунків	1. Національна 2. Іноземна
6. Забезпеченість	1. Незабезпечена; 2. Забезпечена векселем, заставою, страховою угодою, гарантією.
7. Дотримання умов договору	1. Заборгованість, термін оплати якої не наступив; 2. Відстрочена заборгованість; 3. Заборгованість із продовженим терміном погашення; 4. Прострочена заборгованість (з минулим терміном погашення)
8. Імовірність погашення	1. Нормальна заборгованість 2. Сумнівна заборгованість 3. Безнадійна заборгованість

Довгострокова дебіторська заборгованість, на яку нараховані відсотки, оцінюється та відображається в балансі за її теперішньою вартістю.

Теперішня вартість – це дисконтова на сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування) яка, як очікується, буде отримана для погашення цієї заборгованості. Визначення теперішньої вартості залежить від виду заборгованості та умов її погашення.

Рис. 8 – Види та визначення дебіторської заборгованості

Відображення дебіторської заборгованості на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності наведено на рис. 9.

Рис. 9 – Система рахунків бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості

Типові бухгалтерські записи з обліку розрахунків з підзвітними особами наведено у таблиці 11.

Таблиця 11 – Типова кореспонденція рахунків з обліку розрахунків з підзвітними особами

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Видача сум в підзвіт готівкою або перераховано на картку	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	30 «Каса», 313 «Інші грошові кошти»
2	Оприбуткування запасів, придбаних підзвітною особою	20 «Виробничі запаси», 22 «МАЛОЦІННІ ШВИДКОЗНОШУВАЛЬНІ ПРЕДМЕТИ», 26 «Готова продукція», 28 «Товари»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
3	Розрахунки з фізичними особами з закупівлі ТМЦ	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	
4	Списання згідно авансового звіту витрат з відрядження	91 «Загально виробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут»	
5	Повернення невикористаних підзвітних сум	30 «Каса»	
6	Утримання неповернутих підзвітних сум із заробітної плати	661 «Розрахунки з оплати праці»	

Операції з обліку розрахунків за претензіями відображаються наступним чином (таблиця 12).

Таблиця 12 – Типова кореспонденція рахунків з обліку розрахунків за претензіями

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Відображення суми претензій до постачальника	374 «Розрахунки за претензіями»	63 «Розрахунки з постачальниками»
2	Відображення суми, помилково зняті банком з рахунку підприємства		31 «Рахунки в банках»
3	Погашення заборгованості за претензіями	20 «Виробничі запаси», 28 «Товари», 30 «Каса», «Рахунки в банках»	374 «Розрахунки за претензіями»
4	Списання сум претензій за відмовленими платежами	944	

Розглянемо облік розрахунків за виданими авансами на наступному прикладі (таблиця 13).

Таблиця 13 – Відображення на рахунках бухгалтерського обліку розрахунків за виданими авансами

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		
		Дт	Кт	Сума, грн
1	Зроблено передоплату постачальнику за сировину	371	311	12000
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	642	644	200
3	Оприбутковано сировину від постачальника	201	631	10000
4	Відображено ПДВ	644	631	2000
5	Зроблено взаємозалік заборгованості	631	371	12000

Заборгованість, яка відображається на рах. 377 «Розрахунки з іншими дебіторами», включає в себе різні за економічним змістом розрахунки з юридичними та фізичними особами (таблиця 14).

Таблиця 14 – Типова кореспонденція рахунків з обліку розрахунків з іншими дебіторами

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Видача позики працівнику	377	30
2	Продана працівнику підприємства продукція в кредит		701
3	Відображено дохід від реалізації МАЛОЦІННІ ШВИДКОЗНОШУВАЛЬНІ ПРЕДМЕТИ тощо	377	712
4	Нараховано дивіденди по інвестиціях непов'язаним сторонам	313	377

2. Облік одержаних короткострокових та довгострокових векселів.

Вексель – письмово оформлене боргове зобов'язання, встановленого зразка, яке засвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедавця сплатити після настання строку певну суму грошей власнику векселя (векселедержателю).

Види:

1) простий (соло) – письмовий документ який містить просте і нічим не обумовлене зобов'язання векселедавця (боржника) сплатити векселедержателю (кредитору) зазначену грошову суму у визначений строк і у визначеному місці.

2) переказний (тратта) – письмовий документ, який містить простий і нічим не обумовлений наказ векселедавця платнику сплатити певну суму грошей отримувачу у визначений строк і у визначеному місці. Тобто, це вимога кредитора до позичальника сплатити кошти третій особі - ремітенту.

Заборгованість по розрахунках, що забезпечена отриманими векселями, обліковується на рахунках:

162 “Довгострокові векселі одержані” – ведуть облік векселів, отриманих у забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості для визнання якої необхідно виконання наступних умов:

1. заборгованість виникла в ході нормального операційного циклу;

2. заборгованість буде погашена після 12 місяців з дати балансу.

34 “Короткострокові векселі одержані” – ведуть облік векселів отриманих у забезпечення поточної дебіторської заборгованості для визнання якої необхідна наявність одного із наступних критеріїв:

1. заборгованість виникла в ході нормального операційного циклу;

2. заборгованість буде погашена після 12 місяців з дати балансу.

За дебетом цих рахунків відображається одержання векселя.

За кредитом – одержання коштів у погашення векселя, погашення отриманим векселем кредиторської заборгованості та реалізація векселя третій стороні.

Операції з векселями одержаними в обліку відображають наступним чином.

Таблиця 15 – Кореспонденція рахунків з обліку операцій з векселями

Дебет рахунку	Кредит рахунку	Господарські операції
34,162	36,377	Одержано вексель від покупців та інших дебіторів у забезпечення заборгованості
31	34,162	Погашено вексель
63,685	34,162	Передано вексель у погашення кредиторської заборгованості
50,60	34,162	Передано одержаний вексель в погашення позики банку
97	34,162	Відображено дисконтні операції по одержаному векселю

Векселедержатель може одержати відсотки за відстрочку платежу. Порядок їх відображення в обліку залежить від того як вказана сума зобов’язання по векселю, скільки процентів за відстрочку можуть бути нараховані у вигляді процентів на основну суму заборгованості або вказані у вигляді фіксованої суми. В першому випадку заборгованість буде оформлена процентним векселем, в другому – безпроцентним (сума проценту закладена у номінальну вартість векселя). Нараховані відсотки по процентному векселю векселедержатель повинен відображати в обліку щомісяця. Дт 373 Кт 732 та одночасно на суму ПДВ Дт 373 Кт 641.

ТЕМА 4. ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

Лекція 4 (2 год).

Мета: дослідити види необоротних активів підприємства**,** порядок відображення в обліку операцій, пов'язаних з капітальним будівництвом основних засобів власними силами та підрядним способом, методику обліку операцій з руху основних засобів та організацію їх документального відображення.

План.

1. Сутність, класифікація та оцінка основних засобів та нематеріальних активів.
2. Облік капітальних інвестицій.
3. Документальне оформлення та облік руху основних засобів.

1. Сутність, класифікація та оцінка основних засобів і нематеріальних активів.

Нормативне регулювання обліку основних засобів та нематеріальних активів визначається:

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

П(С)БО: 7 "Основні засоби";

8 «Нематеріальні активи»;

14 «Оренда»;

27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»;

28 «Зменшення корисності активів»;

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 із П(С)БО 7 «основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство тримає з цілю використання їх в процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здачі в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних та соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більш одного року (або операційного циклу, якщо від довше року)».

Критеріями визнання об'єктів основних засобів активами є:

1) існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання;

2) вартість може бути достовірно визначена.

Об'єкт основних засобів визначають як:

1) закінчений пристрій;

2) окремий предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій;

3) відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів;

4) інший актив, що відповідає визначенню основного засобу або частина такого активу.

В системі бухгалтерського обліку основні засоби класифікують наступним чином (рис. 10).

Згідно П(С)БО 8 нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року або операційного циклу, використовується для виробництва, торгівлі, адміністративних цілей чи надання в оренду іншим особам.

Характерні риси нематеріальних активів:

1) відсутність матеріально-фізичної структури;

2) використовується для цілей виробництва продукції або управління фірмою;

3) можливість отримання доходу;

4) при нормальних умовах у користувача не виникає необхідності їх продати;

5) довго строковість функціонування.

Норми П(С)БО 7 та 8 застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами усіх форм власності крім бюджетних установ.

Характеристика вартісної оцінки необоротних активів наведена на рис. 10.

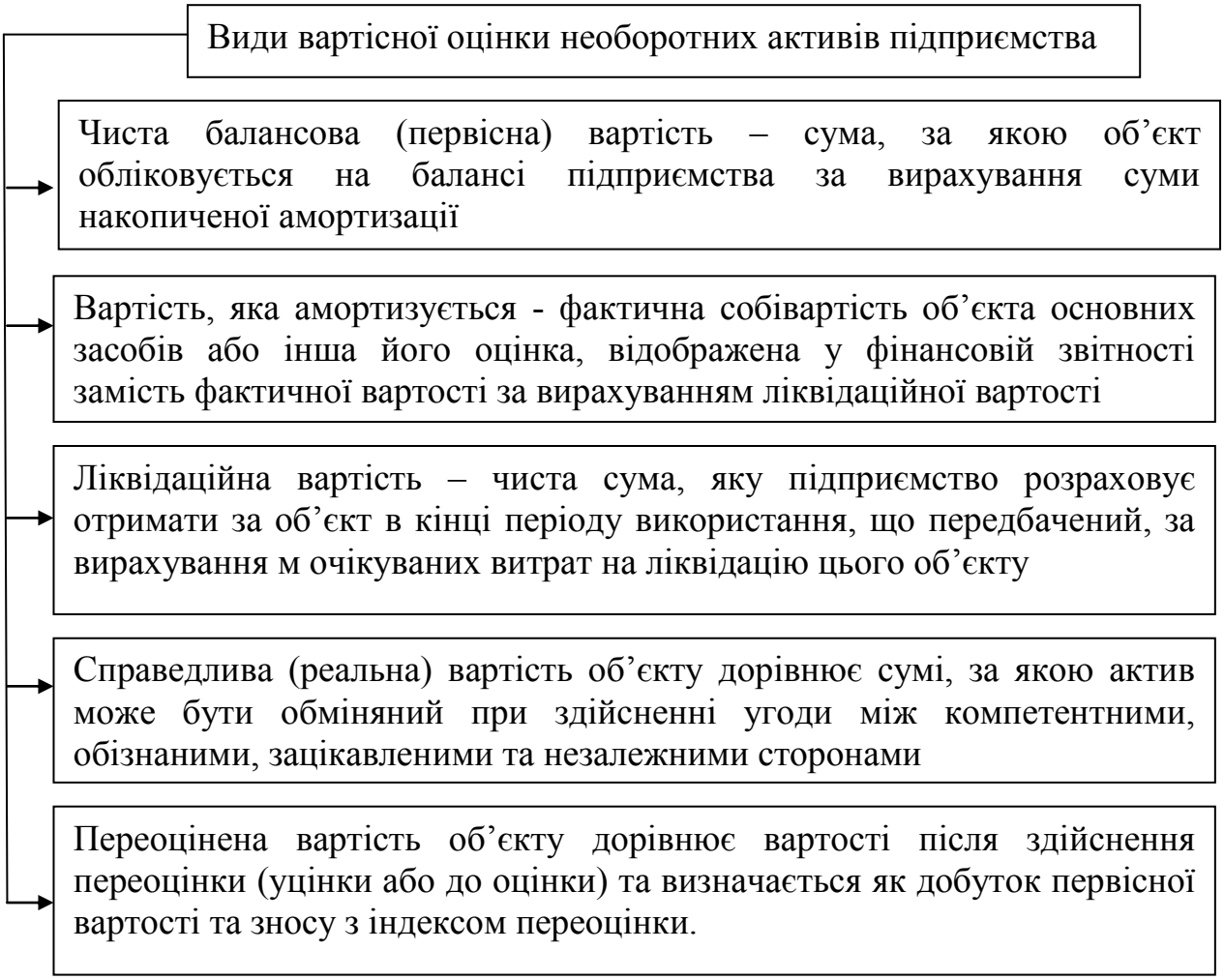


Рис. 11 – Види оцінки необоротних активів підприємства

Рис. 10 - Класифікація основних засобів

Складові формування первісної вартості об’єктів основних засобів наведена на рис.12.

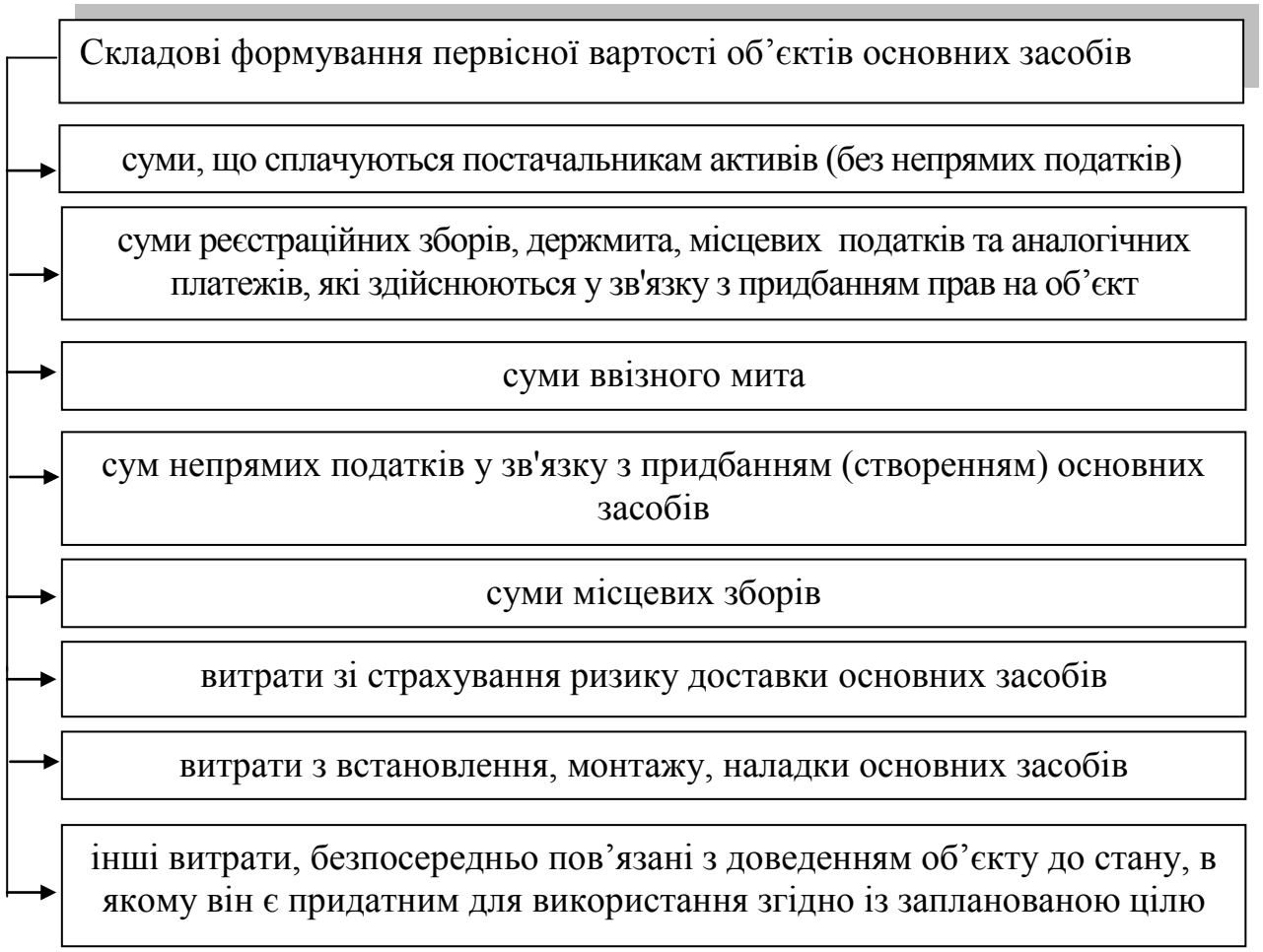


Рис. 12 - Формування первісної вартості основних засобів.

Порядок формування первісної вартості основних засобів залежить від джерел їх надходження, фомування первісної вартості основних засобів в результаті придбання докладно розглянуто на рис. 6, інші наведені на рис. 7.

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.

Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об’єкта за групами наведеними на рис 13.

Придбані нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Порядок та склад формування первісної вартості нематеріального активу залежно від джерел його надходження наведено на рис. 14.

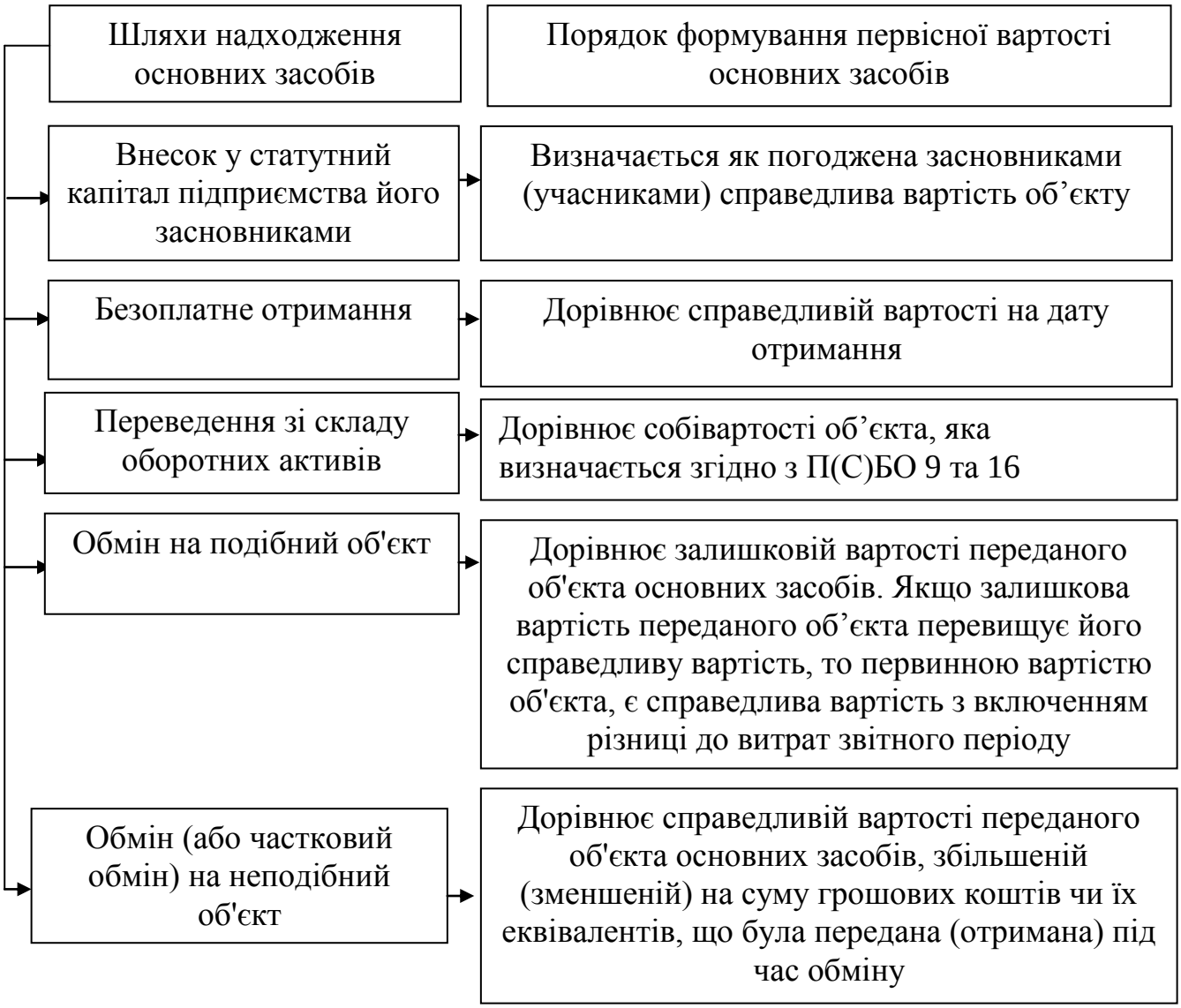


Рис. 13 - Порядок формування первісної вартості основних засобів залежно від джерел надходження основних засобів

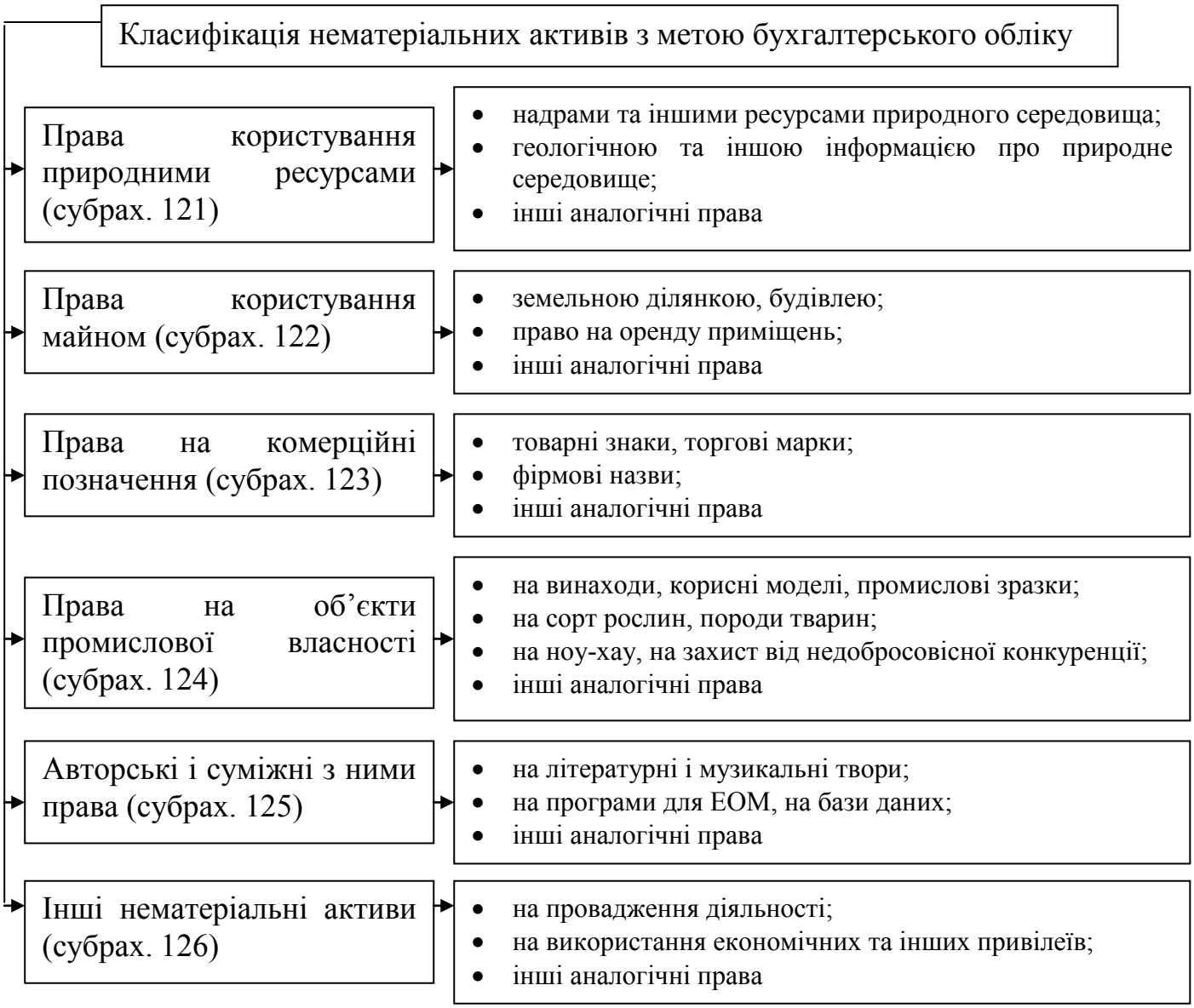


Рис. 14 - Групи нематеріальних активів.

Рис. 15 - Порядок та склад формування первісної вартості нематеріального активу залежно від джерел його надходження.

2. Облік капітальних інвестицій.

Більшість необоротних активів надходять на підприємство шляхом здійснення капітальних інвестицій.

Капітальні інвестиції – це сукупність витрат на відтворення і поліпшення якісного стану об'єкту необоротних активів.

Усі витрати підприємства на придбання або створення об'єктів необоротних активів, їх реконструкцію, реорганізацію, модернізацію, технічне переозброєння, що включаються до їх первісної вартості, накопичуються на

рахунку 15 “Капітальні інвестиції”, що призначений для обліку витрат на придбання або створення необоротних активів, має наступні субрахунки:

151 “Капітальне будівництво”;

152 “Придбання (виготовлення) основних засобів”;

153 “Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів”

154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»;

155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів».

За дебетом рахунку15 відображається збільшення понесених підприємством витрат на придбання або створення необоротних активів (підставою є супровідні документи постачальників, відповідні розрахунки бухгалтерії та інші первинні документи, що підтверджують понесені витрати).

За кредитом відображається їх зменшення у зв’язку з прийняттям в експлуатацію (підстава – Акт приймання-передачі).

Приклад відображення бухгалтерських записів з обліку капітальних інвестицій наведено у таблиці 16.

Таблиця 16 – Облік капітальних інвестицій

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський запис		
		Дт	Кт	Сума, грн
Приклад 1. Придбано основні засоби у постачальників на загальну суму 60000 грн з ПДВ, витрати з доставки склали 300 грн з ПДВ, нарахована заробітна плата та відрахування від неї працівникам підприємства за монтаж та установку об’єкта становить 100 та 40 грн відповідно.				
1.	Одержано основні від постачальника та відображено на суму вартості без ПДВ	152	631	50000
2.	Відображено податковий кредит з ПДВ за придбаними ОЗ	641	631	10000
3.	Зараховано до складу первісної вартості витрати на транспортування ОЗ	152	685	250
4.	Відображено податковий кредит з ПДВ на вартість послуг з транспортування	641	685	50
5.	Нараховано заробітну плату та нарахування на соціальні заходи за вантажно-розвантажувальні роботи	152	661 65	100 40
6.	Зараховано об’єкт до складу основних засобів	10	152	50390
Приклад 2. Створено об’єкт основних засобів власними силами. Вартість переданих на будівництво матеріалів складає 100000 грн. Вартість проектних робіт – 40000 грн. Заробітна плата працівникам підприємства – 18000 відрахування від неї – 7000 грн. Послуги сторонніх організацій – 30000 з ПДВ.				
1.	Передано на Будівництво будівельні матеріали	151	205	100000
2.	Списано вартість проектних робіт	151	631	40000
3.	Нараховано заробітну плату будівельникам	151	661, 65	18000 7000

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський запис		
		Дт	Кт	Сума, грн
4.	Відображено послуги сторонніх організацій	151	631, 685	25000 5000
5.	Введено в експлуатацію об’єкт основних засобів	103	151	190000

3. Документальне оформлення та облік руху основних засобів.

Всі операції, пов’язані з рухом основних засобів оформлюють первинними документами, типові форми яких затверджено наказом Мінстату України № 352 від 29.12.95 р. (таблиця 17).

Таблиця 17 – Зміст та призначення облікової документації з наявності, складу та руху основних засобів

Типова форма документу	Призначення
ОЗ-1 «Акт приймання-передачі внутрішнього переміщення основних засобів»	Є підставою для зарахування на баланс окремих об’єктів основних засобів; використовується для оформлення реалізації об’єктів основних засобів та їх безоплатного передавання іншим юридичним та фізичним особам; служить підставою для внутрішнього переміщення від однієї матеріально-відповідальної особи підприємства до іншої; оформлюється при передаванні об’єктів зі складу в експлуатацію, якщо вони потребують спеціального монтажу; складається під час оформлення операцій приймання-передачі об’єктів за договорами оперативної та фінансової оренди
ОЗ-2 «Акт приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об’єктів»	Використовується для оформлення вводу в експлуатацію основних засобів після їх капітального або поточного ремонту, реконструкції чи модернізації
ОЗ-3 «Акт на списання основних засобів»	Використовується для оформлення ліквідації окремих об’єктів (крім автотранспорту) або їх складових частин
ОЗ-4 «Акт на списання автотранспортних засобів»	Оформляється при списанні з балансу вантажних або легкових автомобілів, причепів тощо
ОЗ-5 «Акт про встановлення та демонтаж будівельних	Використовується будівельно-ремонтними підрозділами підприємства для оформлення демонтажу, передавання та запуску в

Типова форма документу	Призначення
машин»	експлуатацію будівельних машин
ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів»	Використовується для аналітичного (пооб'єктного) обліку основних засобів
ОЗ-7 «Опис інвентарних карток з обліку основних засобів»	Використовується для реєстрації інвентарних карток за класифікаційними групами основних засобів з метою контролю за наявністю
ОЗ-8 «Картка обліку руху основних засобів»	Щомісяця складається бухгалтерією з метою складання річної звітності: статистичної ф. 11 «Звіт про наявність та рух основних фондів, амортизаційні відрахування та фінансової - ф. 5 «Примітки до річної звітності»
ОЗ-9 «Інвентарний список основних засобів»	Використовується матеріально-відповідальною особою для контролю даних форми ОЗ-9 із формою ОЗ-6

Під час приймання основних засобів діє комісія, призначена наказом по підприємству. Для приймання-передачі об'єкта комісія складає Акт приймання-передачі внутрішнього переміщення основних засобів за формою ОЗ-1. Акт є первинним бухгалтерським документом, в якому вказується склад комісії, характеристика об'єкту, рік випуску та введення в експлуатацію, висновок комісії. Оформлений акт з доданою до нього технічною документацією передається до бухгалтерії.

На підставі акту бухгалтер відкриває інвентарну картку за формою ОЗ-6, яка передбачена для аналітичного обліку основних засобів. Кожному об'єкту основних засобів надається інвентарний номер. Облік об'єктів за місцем їх знаходження здійснюється в інвентарному списку за формою ОЗ-9 в розрізі осіб, відповідальних за їх збереженням.

Для списання об'єктів, що стали непридатними до експлуатації створюється комісія, яка складає Акт на списання основних засобів за формою ОЗ-3, ОЗ-4. В ньому також зазначаються витрати по ліквідації та вартість матеріалів, оприбуткованих після ліквідації.

На прийняті в оренду основні засоби інвентарні картки не відкриваються. Регістром аналітичного обліку у орендаря є отримана від орендодавця копія інвентарної картки, яка зберігається в бухгалтерії орендаря окремо.

Інвентарні картки, а також картки обліку руху основних засобів сумарно звіряються з даними синтетичного обліку основних засобів.

Для одержання аналітичних даних про наявність та рух основних засобів за їх класифікаційними ознаками бухгалтером за підсумковими даними записів за звітний місяць у інвентарних картках заповнюється «Картка обліку руху основних засобів» за формою ОЗ - 8.

Синтетичний облік основних засобів на підприємстві ведуть на рахунку 10 «Основні засоби» за субрахунками (таблиця 18).

Таблиця 18 – Субрахунки рахунку 10 «Основні засоби» та їх характеристика

Код и назва субрахунку	Характеристика основних засобів відповідно до субрахунку рахунку 10
100 “Інвестиційна нерухомість”	Ведеться облік наявності та руху об'єктів інвестиційної нерухомості у відповідності із П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»
101 “Земельні ділянки ”	Відображається вартість земельних ділянок, які було придбано відповідно до Указу Президента від 19.01.99р. №32/99 «Про продаж земельних ділянок несільськогосподарського призначення»
102 “Капітальні витрати на поліпшення земель”	До витрат на поліпшення земельних ділянок відносяться витрати на меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи
103 “Будівлі та споруди”	Обліковують архітектурно-будівельні об’єкти, призначенням яких є створення умов (захист від атмосферних явищ та ін.) для праці, житла, обслуговування населення та зберігання матеріальних цінностей. До складу будівлі входять всі комунікації необхідні для її експлуатації, а саме: - система опалення усередині будівлі, включаючи і котельний пристрій для опалення (якщо остання знаходиться в самій будівлі) ; - внутрішня мережа водо-, газопроводу та каналізації з усіма пристроями; - внутрішня мережа силової та освітлювальної електропроводки з усією освітлювальною арматурою; - внутрішні телефоні та сигналізаційні мережі, вентиляційні пристрої загально санітарного користування, підйомники. До споруд відносяться інженерно-будівельні об’єкти, призначенням яких є створення умов, необхідних для здійснення процесу виробництва або забезпечення досягнення будь-яких невиробничих цілей шляхом виконання тих або інших технічних функцій, не пов’язаних зі зміною предмету праці. Спорудами вважаються також передавальні пристрої, до яких відносяться пристрої для передачі електричної, теплової або механічної енергії, рідких або газообразних речовин від об’єкту до об’єкта, а саме: лінії електропередачі, лінії зв'язку, трансмісії та трубопроводи з усіма проміжними пристроями, необхідними для трансформації (зміни) та передачі енергії, переміщення по трубопроводах рідких речовин або газу. Інвентарним об’єктом по вказаному класу є кожна окрема

Код и назва субрахунку	Характеристика основних засобів відповідно до субрахунку рахунку 10
	будівля, яка має в якості конструктивних основних частин стіни та дах та кожна окрема споруда з усіма пристроями, які складають з нею одне ціле
104 “Машини та обладнання”	Машини - це технічні пристрої, за допомогою яких при виконанні окремих операцій технологічного процесу здійснюється безпосередній вплив на предмет праці, в результаті чого відбувається перетворення енергії, матеріалів. До обладнання відносяться пристрої які виробляють або перетворюють енергію та використанні для впливу електричної, теплової хімічної та інших енергій на матеріали. Інвентарним об’єктом по субрахунку 104 є кожна окрема машина, включаючи прилади та пристрої, які входять до її складу
105 “Транспортні засоби”	Транспортними засобами називаються об’єкти основних засобів, які передбачені для переміщення людей або матеріальних цінностей в просторі та рухаються при цьому самі. Тобто за субрахунком 105 обліковують: автотранспорт, суда, залізничний транспорт, апарати льотні, повітряні та космічні льотні апарати, веломототранспорт, електротранспорт та автотранспорт виробничий напільний безрейковий
106 “Прилади та інвентар”	Під приладом розуміють засоби вимірювання, аналізу, обробки та надання інформації, пристрої регулювання, автоматичні та автоматизовані системи керування. Інвентарем називають сукупність різних предметів господарського та виробничого призначення. Інструментом є засоби ручної праці або виконавчий механізм машини для виконання різних робіт.
107 “Продуктивний та робочий скот”	Продуктивний скот використовується для виробництва продукції природнім шляхом. Робочий скот використовується для виконання робіт, передусім пов’язаних з перевезенням, а також з охороною
108 “Багаторічні насадження”	Багаторічними насадженнями є рослини, які використовуються в процесі виробництва (наприклад, для вирощування плодів, ягід) для здачі в оренду або в соціально-культурних цілях (декоративні дерева)
109 “Інші основні	Обліковують основні засоби, які не включені до інших субрахунків рахунку 10 “Основні засоби”.

Код и назва субрахунку	Характеристика основних засобів відповідно до субрахунку рахунку 10
засоби”	В наказі про облікову політику підприємство самостійно обирає, які об’єкти обліковувати на субрахунку 109. Наприклад, можна вести облік меблі, офісного обладнання, інформаційних систем, а також побутових електромеханічних приладів та інструментів.

За дебетом рахунку 10 «Основні засоби» відображають:

- надходження основних засобів на баланс підприємства, які обліковуються за первісною вартістю;
- витрати, пов’язані із поліпшенням об’єкту, яке призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, що очікуються від його використання;
- дооцінку залишкової вартості об’єкта основних засобів
- створення забезпечення, зокрема на передбачену законодавством рекультивацію порушених земель.

За кредитом рахунку 10 “Основні засоби” відображають вибуття основних засобів в наслідок продажу, безоплатної передачі, ліквідації (повної або часткової), невідповідності критеріям визначення активу, а також суми уцінки основних засобів.

Аналітичний облік основних засобів ведеться за кожним інвентарним об'єктом. Окремим інвентарним об'єктом є закінчений пристрій зі всіма пристосуваннями і приладдям або конструктивно відособлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій. На підприємствах, що мають невелику кількість інвентарних об'єктів ведуться інвентарні книги.

Дані аналітичного обліку основних засобів на підприємстві класифікують за наступними ознаками: місцем знаходження об'єкту; матеріально відповідальними особами; методом нарахування амортизації; по групах і видах; за галузевою ознакою; за приналежністю; за ознакою використання, тощо.

Типова кореспонденція з обліку основних засобів наведена у таблиці 19.

Таблиця 19 - Типова кореспонденція рахунків з обліку основних засобів

№ з/п	Найменування операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Отримано основні засоби за договором поставки	152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
2	Відображено суму ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
3	Проведено оплату за договором поставки	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	31 "Рахунки в банках"

№ з/п	Найменування операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
4	Витрати на транспортування	152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
5	Відображено суму ПДВ у складі транспортних витрат	64 "Розрахунки за податками й платежами"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
6	Витрати зі складання і встановлення	152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"	66 "Розрахунки з оплати праці", 65 «Розрахунки за страхуванням»
7	Віднесено нараховане забезпечення до первісної вартості основних засобів	15 «Капітальні інвестиції»	478 «Забезпечення відновлення земельних ділянок»
8	Введено в експлуатацію основні засоби	10 «Основні засоби»	15 «Капітальні інвестиції»
9	Здійснено витрати на демонтаж, переміщення основних засобів та відновлення землі	478 «Забезпечення відновлення земельних ділянок»	20 «Виробничі запаси», 22 «МБП», 13 «Знос необоротних активів», 66 «Розрахунки з оплати праці», 65 «Розрахунки зі страхування», 68 «Розрахунки за іншими операціями»
10	Списано залишок за рахунок забезпечення: - кредитовий (витрати менші забезпечення) - дебетовий (витрати більші забезпечення)	478 «Забезпечення відновлення земельних ділянок»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»
		949 «Інші витрати операційної діяльності»	478 «Забезпечення відновлення земельних ділянок»
11	Фактичні витрати на спорудження та виготовлення основних засобів	152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"	23"Виробництво", 65 "Розрахунки за страхуванням", 66 "Розрахунки з оплати праці", 20 "Виробничі запаси" та ін.
12	Зарахування побудованого (виготовленого) об'єкта до складу основних засобів	10 "Основні засоби",	152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"
13	Отримання від учасника об'єкта основних засобів	10 "Основні засоби"	46 "Неоплачений капітал"
14	Знос основних засобів	13 «Знос необоротних активів»	10 "Основні засоби"

№ з/п	Найменування операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
15	Відображення результатів дооцінки основних засобів	10 "Основні засоби"	423 "Дооцінка активів"
		423 "Дооцінка активів"	13 «Знос необоротних активів»
16	Відображення результатів уцінки основних засобів, раніше доощнених	423 "Дооцінка активів"	10 "Основні засоби"
		13 «Знос необоротних активів»	
		975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій"	
17	Відображення результатів дооцінки основних засобів, раніше уцінених	10 "Основні засоби"	423 "Дооцінка активів"
		423 "Дооцінка активів"	13 «Знос необоротних активів»
		10 "Основні засоби"	746 "Інші доходи від звичайної діяльності"
18	Реалізація основних засобів (об’єкт переведено до складу необоротних активів, що утримуються з метою продажу)	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»	10 "Основні засоби"
19	Списання зносу об’єкту	13 «Знос необоротних активів»	
20	На суму перевищення залишкової вартості об’єкта над його справедливою вартістю (за умови, що необоротні активи, утримувані для продажу обліковували за чистою вартістю реалізації)	949 «Інші витрати операційної діяльності»	10 "Основні засоби"
21	Внесено основні засоби до статутного капіталу іншого підприємства	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	10 "Основні засоби"

22	Відображено дохід від продажу основних засобів	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками», 37 «Розрахунки з іншими дебіторами»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»
23	Нараховано податкові зобов’язання з ПДВ	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	641 «Розрахунки за податками»
24	Списано вартість реалізованого об’єкта	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»
25	Залишкова вартість ліквідованого об’єкту основних засобів	976 "Списання необоротних активів"	10 "Основні засоби"
26	Витрати, пов'язані з ліквідацією основних засобів	976 "Списання необоротних актинів"	65 "Розрахунки за страхуванням", 66 "Розрахунки з оплати праці", 20 "Виробничі запаси" та ін.
27	Надходження основних засобів у вигляді пайового внеску	10 "Основні засоби"	41 “Пайовий капітал”
28	Отримано об’єкт в погашення довго-строкової заборгованості за власність, яка була передана в оренду	10 "Основні засоби"	161 “Заборгованість за власність, передану у фінансову оренду”
29	Отримано об’єкт в погашення довго-строкової заборгованості по векселю	10 "Основні засоби"	162 “Довгострокові векселя отримані”
30	Отримано об’єкт у вигляді гуманітарної допомоги	10 "Основні засоби"	48 “Цільове фінансування та цільові надходження”
31	Відображена вартість цілісного вартісного комплексу, отриманого в довгострокову оренду	10 "Основні засоби"	53 “Довгострокові зобов’язання з оренди”
32	Списана залишкова вартість основних засобів, втрачених в результаті надзвичайних подій	99 “Надзвичайні витрати”	10 "Основні засоби"

Лекція 5 (2 год).

Мета: дослідити порядок документального оформлення та синтетичного обліку операцій з нематеріальними активами, вивчити методи нарахування амортизації необоротних активів.

План:

1. Документальне оформлення та синтетичний облік операцій з нематеріальними активами.
2. Методи нарахування амортизації необоротних активів.

1. Документальне оформлення та синтетичний облік операцій з нематеріальними активами.

Типові форми первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності як нематеріальних активів затверджені наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. № 732:

1) Ф № НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності як нематеріальних активів»;

2) Ф № НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності як нематеріальних активів»;

3) Ф № НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності як нематеріальних активів»;

4) Ф № НА-4 «Інвентарний опис об'єктів права інтелектуальної власності як нематеріальних активів».

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

Субрахунки:

121 «Права користування природними ресурсами»;

122 «Права користування майном»;

123 «Права на знаки для товарів і послуг»;

124 «Права на об'єкти промислової власності»;

125 Авторські та суміжні з ними права»;

127 «Інші нематеріальні активи».

Відповідно до Плану рахунків витрати на придбання або створення власними силами нематеріальних активів до їх введення в експлуатацію збираються на субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів». Основні бухгалтерські записи з обліку нематеріальних активів наведені у таблиці 20.

Таблиця 20 – Типова кореспонденція рахунків з обліку необоротних активів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Отримано нематеріальні активи за		63 "Розрахунки з постачальниками та

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
	договором поставки	154 «Придбання (виготовлення) нематеріальних активів	підрядниками"
2	Відображено витрати з транспортування		685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
3	Витрати з монтажу та налагодження		66 "Розрахунки з оплати праці", 65 «Розрахунки за страхуванням»
4	Відображення витрат на спорудження та виготовлення нематеріальних активів		23"Виробництво", 65 "Розрахунки за страхуванням", 66 "Розрахунки з оплати праці", 20 "Виробничі запаси" та ін.
5	Зарахування об'єкту до складу нематеріальних активів	12 «Нематеріальні активи»	154 «Придбання (виготовлення) нематеріальних активів”
6	Отримання немате-ріальних активів від учасника як внесок до статутного капіталу		46 "Неоплачений капітал"
7	Знос нематеріальних активів	13 «Знос необоротних активів»	12 «Нематеріальні активи»
8	Доходи від реалізації необоротних активів	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	742 "Доходи від реалізації необоротних активів"
		31 "Рахунки в банках"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"
9	Відображення суми ПДВ	742 "Доход від реалізації необоротних активів"	641 "Розрахунки за податками"
10	Списання залишкової вартості реалізованого нематеріального активу	972 "Собівартість реалізованих необоротних активів"	12 «Нематеріальні активи»
11	Визначення фінансового результату	793 "Результат іншої звичайної діяльності"	972 "Собівартість реалізованих необоротних активів"
		742 "Доход від реалізації необоротних активів"	793 "Результат іншої звичайної діяльності"
12	Залишкова вартість	976 "Списання	12 «Нематеріальні активи»

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
	ліквідованого немате-ріального активу	необоротних активів"	
13	Витрати, пов'язані з ліквідацією об’єкту	976 "Списання необоротних актинів"	65 "Розрахунки за страхуванням", 66 "Розрахунки з оплати праці", 20 "Виробничі запаси" та ін.
14	Отримано нематеріальні активи: - в погашення довго-строкової за боргова-ності за власність, що передана в оренду; - в погашення довгостро-кової за боргованості по векселю; - як гуманітарну допомогу	12 «Нематеріальні активи»	161 “Заборгованість за власність, передану у фінансову оренду” 162 “Довгострокові векселя отримані” 48 “Цільове фінансування та цільові надходження”

2. Методи нарахування амортизації необоротних активів.

Під методом нарахування амортизації розуміється розподіл вартості основних засобів за роками їх служби в певному системному порядку.

Знос основних засобів – сума амортизації об’єкта основних засобів, накопичена з початку строку їх корисного використання (рис. 16).

Строк корисної експлуатації основних засобів – це період, протягом якого підприємство передбачає використовувати відповідний об’єкт, або кількість одиниць продукції (послуг), яку підприємство очікує отримати від його використання.

Нарахування амортизації проводиться щомісячно. П(С)БО 7 припускає застосування наступних методів амортизації (таблиця 21).

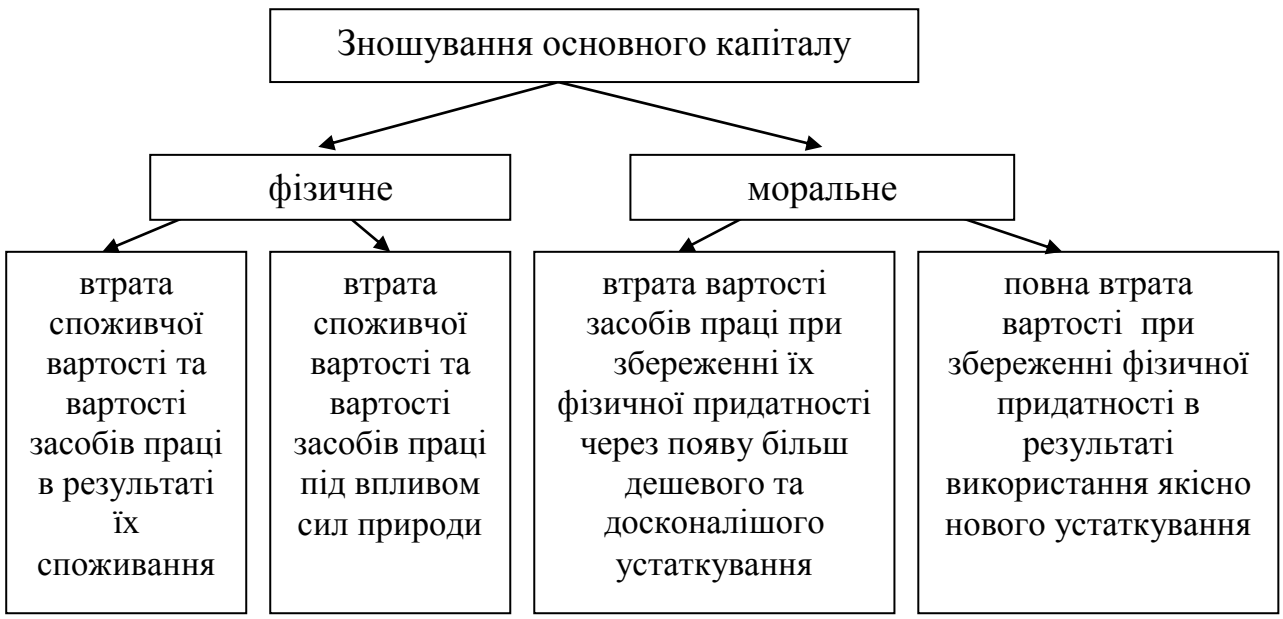


Рис. 16 - Форми зношування основного капіталу

Таблиця 21 - Методи нарахування амортизації основних засобів та особливості їх застосування

Метод амортизації	Формула розрахунку	Характеристика методу
Прямолінійний метод	$Агод = \frac{C_{аморт}}{T} = \frac{C_п - C_л}{T}$ Аріч – річна сума амортизаційних відрахувань; Саморт, *Сп*, Сл - вартість об'єкту основних засобів, що амортизується, первісна та ліквідаційна відповідно; *Т* – термін корисного використання	Простота розрахунку. Доцільний для необоротних активів знос яких не залежить від обсягів виробництва продукції (будови адміністративного призначення, виробничі цехи і т. ін)
Метод зменшення залишкової вартості	$A_{річ} = C_п \times \%Ам$ $\%Ам = 1 - \sqrt[T]{\frac{C_л}{C_п}}$ *%Ам* – річний відсоток амортизації	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
Кумулятивний метод	$A_{річ} = C_п \times K_К$ $K_К = \frac{T_{кон}}{\sum T}$ Кк – кумулятивний коефіцієнт; *Ткон* – кількість років, які залишилися до кінця очікуваного терміну використання об'єкту	Доцільно використовувати, якщо продуктивність устаткування в перші роки експлуатації значно вище, ніж у подальші
Метод прискореного зменшення залишкової вартості	$A_{річ} = C_п \times H_А$ $H_а = 2 \times H$ *На* – річна норма амортизації, яку розраховують виходячи з терміну корисного використання об'єкту	
Виробничий метод	$A_{год} = V_{вип} \times Ст_{вироб}$ $Ст_{виробв} = \frac{C_{вироб}}{V_{вип}}$ *Увип* – об'єм випуску продукції; *Ствироб* – виробнича ставка	Зручний коли інтенсивність використання об'єкту впливає на його експлуатаційні якості, за

Метод амортизації	Формула розрахунку	Характеристика методу
	амортизації	умови що може бути визначений обсяг продукції виготовленої з використанням певного об'єкту основних засобів
Податковий метод	$Б_а = Б_{а-1} + П_{а-1} - В_{а-1} - А_{а-1}$ Ба – балансова вартість групи на початок звітного періоду; $Б_{а-1}, П_{а-1}, В_{а-1}, А_{а-1}$ - дані за період, що передував звітному: про балансову вартість групи на початок періоду; сумі витрат на придбання основних фондів, здійснення капітального ремонту, реконструкції, модернізації та ін. поліпшень основних засобів; вартість основних засобів, що виведено з експлуатації; сума амортизаційних відрахувань відповідно. Квартальні норми амортизації: 1 група – 2% 2 група – 10% 3 група – 6% 4 група – 15%	Дозволяє зблизити фінансовий та податковий облік основних засобів, але слід зазначити, що розраховані суми амортизаційних відрахувань за податкового методу у фінансовому обліку не будуть збігатися із даними податкової амортизації

Амортизацію нематеріальних активів визначають окремо за кожним видом, норм нарахування амортизації не встановлено, і вона визначається, виходячи з строку використання нематеріальних активів (або зі строку функціонування підприємства), але не більше 20 років.

Для обліку амортизації (зносу) призначено контрактивний рахунок 13 «Знос необоротних активів». За кредитом якого відображається нарахування амортизації (щомісяця),за дебетом - її списання під час вибуття.

Амортизація є складовим елементом витрат підприємства (включається до собівартості) тому в обліку відображається за дебетом рахунків витрат (таблиця 22):

Таблиця 22 – Порядок відображення нарахування амортизації необоротних активів на рахунках бухгалтерського обліку

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт

Нарахована амортизація: - виробничого обладнання - необоротних активів загально-виробничого призначення; - офісної техніки - необоротних активів, що пов’язані зі збутом продукції; - інших необоротних активів	23 «Виробництво»	13 «Знос необоротних активів»
	91 «Загальновиробничі витрати»	
	92 «Адміністративні витрати»	
	93 «Витрати на збут»	
	94 «Інші витрати операційної діяльності»	

ТЕМА 5: ОБЛІК ЗАПАСІВ

Лекція 6 (2 год.)

Мета: розглянути документальне відображення та порядок обліку руху запасів на рахунках бухгалтерського обліку

План:

1. Документування і синтетичний облік надходження сировини і матеріалів на склад від постачальників.
2. Синтетичний облік вибуття запасів зі складу.
3. Особливості обліку руху малоцінних швидкозношуваних предметів (МШП).

1. Документування і синтетичний облік надходження сировини і матеріалів на склад від постачальників.

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

Запаси – це активи, які:

1) утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;

2) перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;

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

Критерії визнання запасів:

1) існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від використання запасів;

2) вартість запасів може бути достовірно визначена.

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).

Виробничі запаси: сировина і матеріали, зворотні відходи виробництва, малоцінні швидкозношувальні предмети, напівфабрикати, незавершене виробництво, брак, тара, паливо, допоміжні матеріали, запасні частини.

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

Оцінка запасів в обліку та звітності:

1) первісна вартість (справедлива) – вартість, за якою зараховуються на баланс підприємства придбані (отримані) або вироблені запаси;

2) чиста вартість реалізації – очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізації.

Шляхи надходження та склад первісної вартості запасів:

1) за плату: первісна вартість визначається фактичними витратами (сума згідно договору, транспортно-заготівельні витрати та ін.. витрати, пов'язані з придбанням);

2) виготовлення власними силами – виробнича собівартість згідно з П(С)БО 16 «Витрати»;

3) внесення до статутного капіталу – погоджена засновниками (учасниками) підприємства справедлива вартість з урахуванням додатково понесених витрат;

4) безоплатне отримання – справедлива вартість з урахуванням додатково понесених витрат;

5) обмін на подібні запаси – балансова вартість переданих запасів (якщо вона перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість);

6) обмін на неподібні запаси – справедлива вартість отриманих запасів.

Справедлива вартість – це сума, за якої може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами (П(С)СБО 19 «Об'єднання підприємств»).

Подібні активи – об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливу вартість.

Якщо на дату оприбуткування запасів неможливо достовірно визначити їх справедливу вартість, такі запаси можуть бути оцінені й відображені за справедливою вартістю з наступним корегуванням до первісної вартості.

Від правильного ведення обліку запасів залежить достовірність даних про отриманий підприємством прибуток та збереження сталих запасів. Особливістю обліку запасів є як правило, його трудомісткість через велику кількість видів, найменувань, за кожним з яких для забезпечення кількості та якості інформації слід вести аналітичний облік в натуральному та грошовому вимірниках.

Порядок оцінки і обліку запасів регулюється П(С)БО 9 «Запаси». В обліку запаси відображаються за первинною вартістю (рис. 17).

Транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ) при формуванні первісної вартості:

1) включаються до собівартості придбаних запасів прямим методом;

2) відображаються загальною сумою на окремому субрахунку класу 2.

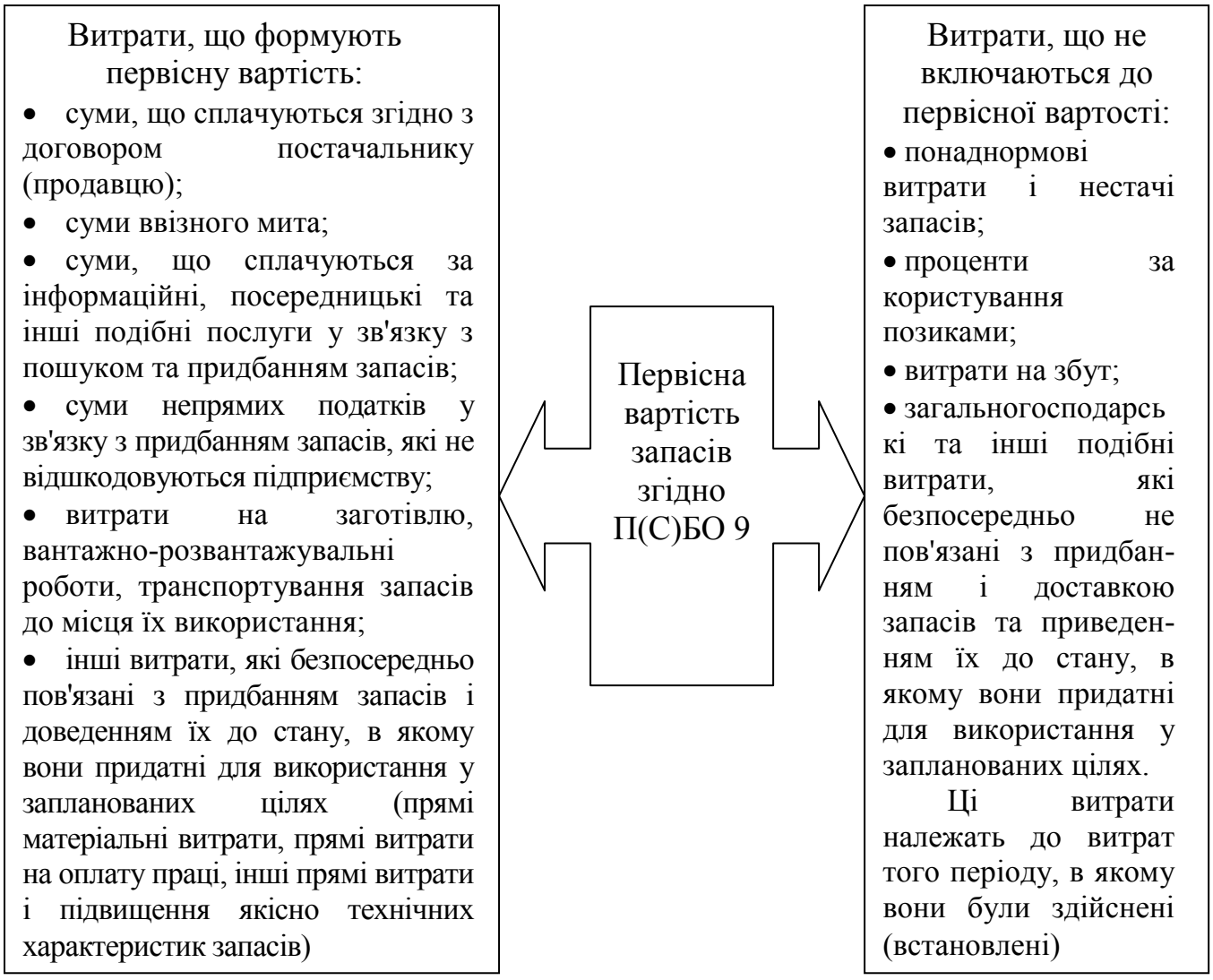


Рис. 17 - Формування первісної вартості запасів згідно вимог П(С)БО 9.

При прямому методі обліку транспортно-заготівельних витрат здійснюють розподіл транспортно-заготівельних витрат між окремими одиницями придбаних запасів для формування їх первісної вартості пропорційно вартісному, кількісному або ваговому критерію:

Дт 201 Кт 631, 685.

Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку обліку запасів щомісячно розподіляється між сумою запасів залишків на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безкоштовно передані) за звітній місяць на основі розрахунку середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат.

$$\%ТЗВ = \frac{\sum ТЗВ\ на\ початок\ місяця + \sum ТЗВ\ по\ запасах,\ що\ надійшли\ протягом\ місяця}{\sum запасів\ на\ початок\ місяця + \sum запасів,\ що\ надійшли\ протягом\ місяця}$$

Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-

заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображається вибуття цих запасів.

Надходження запасів на підприємство може знаходити своє відображення як на балансових, так і на позабалансових рахунках одночасно.

Позабалансові рахунки:

022 «Матеріали, прийняті для переробки»;

023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні»»

024 «Товари, прийняті на комісію»

Балансові рахунки:

20 «Виробничі запаси»:

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».

Рахунок 20 призначено для узагальнення інформації про наявність і рух запасів сировини і матеріалів, будівельних матеріалів, запчастин.

Дт 20 – надходження; дооцінка;

Кт 20 – витрачання на виробництво, переробку; відпуск на сторону; уцінка.

Одночасно відображуючи надходження запасів на рах. 20, в обліку застосовують наступні субрахунки:

631 – для обліку заборгованості (зобов’язань) перед постачальниками за отримані від них запаси, надані послуги з транспортування вантажів;

685 – для обліку заборгованості (зобов’язань) перед іншими організаціями за надані послуги (транспортно-експедиторські, страхові);

641 – для обліку ПДВ, що включений в ціну придбання запасів (при наявності податкової накладної);

644 – для обліку ПДВ визначеного із суми перерахованої попередньої оплати за матеріальні цінності, що підлягають доставці.

Наприклад. Надійшла сировина від постачальника на суму 1200 грн., в т.ч. ПДВ, оплата не здійснена. Витрати з доставки – 60 грн., в т.ч. ПДВ (прямий метод обліку транспортно-заготівельних витрат)

Дт 201 Кт 631 – 1000 грн. – оприбуткована сировина;

Дт 641 Кт 631 – 200 грн. – ПДВ;

Дт 201 Кт 685 – 50 грн.;

Дт 641 Кт 685 – 10 грн. – ПДВ.

Приклад 2 (на умовах передоплати):

Дт 371 Кт 311 – 1200 грн.

Дт 201 Кт 631 – 1000 грн.;

Дт 644 Кт 631 – 200 грн.;

Дт 201 Кт 631 – 50 грн.;

Дт 641 Кт 631 – 10 грн.;

Дт 641 Кт 644 – 200 грн.;

Дт 631 Кт 371 – 1200 грн.

Оприбуткування матеріалів при наявності розбіжностей, що встановлені під час приймання відображуються наступним чином:

1) у разі розбіжностей, що виникли в межах норм природного убутку під час транспортування:

вартість матеріалів за документами – 12000 грн., в т.ч. ПДВ,витрати з транспортування – 180 грн., в т.ч. ПДВ; сума втрат – 60 грн. в т.ч. ПДВ, витрати з транспортування 180 грн., в т.ч. ПДВ:

Дт 201 Кт 631 – 9950 грн. (10000-50) – оприбутковано вартість матеріалів, які надійшли фактично;

I. Дт 201 Кт 631 – 50 грн. – відображено вартість втрати матеріалів в межах природного убутку під час транспортування;

II. Дт 209, 201/ТЗВ Кт 631 – 50 грн.;

Дт 641 Кт 631 – 2000 грн.;

I Дт 201 Кт 631 – 150 грн.;

II Дт 201/ТЗВ, 209 Кт 631 – 150 грн.;

Дт 641 Кт 631 – 30 грн.;

2) у разі розбіжностей, що виникли з вини постачальника:

сума нестачі 500 грн., крім того ПДВ:

Дт 201 Кт 631 – 9500 грн. (10000-500);

Дт 374 Кт 631 – 500 грн. – відображена сума претензійної заборгованості на суму нестачі;

Дт 641 Кт 631 – 1900 грн.;

Дт 644 Кт 631 – 100 грн.;

Дт 374 Кт 644 – 100 грн. – корегування кількісних показників до податкової накладної після отримання від постачальника розрахунку;

Дт 201/ТЗВ,209 Кт 631 – 150 грн.;

Дт 641 Кт 631 – 30 грн.;

Дт 201 Кт 374 – 500 грн. – поставка сировини постачальником на суму претензійної заборгованості;

Дт 641 Кт 374 – 100 грн.

3) у разі розбіжностей, що виникли з вини постачальника за умов поставки після передоплати:

Дт 371 Кт 311 – 12000 грн.;

Дт 641 Кт 644 – 2000 грн. – податковий кредит;

Дт 201 Кт 631 – 9500 грн. – оприбутковано вартість матеріалів, що фактично надійшли;

Дт 641 Кт 644 – 100 грн.;

Дт 374 Кт 631 – 600 грн. – відображена сума претензійної заборгованості;

Дт 631 Кт 371 – 12000 грн.;

4) у разі розбіжностей, які виникли з вини особи, що супроводжує вантаж, або коли винна особа не встановлена (поставка до оплати):

1080 грн., в т.ч. ПДВ, нестача – 180 грн.;

Дт 201 Кт 631 – 9100 грн. – оприбутковано вартість матеріалів, які фактично надійшли;

Дт 947 Кт 631 – 900 грн. – відображена сума нестачі матеріалів, встановленої при прийманні;

Дт 641 Кт 631 – 1820 грн. – відображено ПДВ, що відноситься до вартості матеріалів, які фактично надійшли;

Дт 949 Кт 631 – 180 грн. – ПДВ, що відноситься до вартості нестачі матеріалів;

5) у разі розбіжностей, які виникли з вини особи, що супроводжує вантаж, або коли винна особа не встановлена (поставка після передоплати):

Дт 371 Кт 311 – 12000 грн.;

Дт 641 Кт 644 – 2000 грн. – відображено право на податковий кредит з ПДВ;

Дт 201 Кт 631 – 9100 грн.;

Дт 947 Кт 631 – 900 грн.;

Дт 641 Кт 631 – 1820 грн.;

Дт 949 Кт 631 – 180 грн.;

Дт 641 Кт 644 – 180 грн. – уточнюється запис по сумі податкового кредиту, що відноситься до нестачі матеріалів.

2. Синтетичний облік вибуття запасів зі складу.

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання застосовують тільки один із методів, передбачених П(С)БО 9 «Запаси».

Методи оцінки вибуття запасів:

1) метод ідентифікованої собівартості – передбачає особливе маркування кожної одиниці запасів, що дозволяє в будь-який момент часу визначити вартість, встановити дату витрачання кожної одиниці запасу, її собівартість і вартість запасів, які залишились, має вузьке застосування – для запасів, які відпускаються для виконання спеціальних замовлень і проектів, а також запасів, які не замінюють один одного. Однакові запаси обліковуються за різною вартістю, бо мають різні споживчі якості, властиві тільки кожній одиниці специфічні характеристики. Доцільно застосовувати до запасів, які мають високу вартість.

2) метод середньозваженої собівартості – запаси з однаковими вхідними параметрами обліковуються в одній обліковій картці незалежно від ціни придбання. Середня вартість одиниці запасів може розглядатися як за звітний період (при періодичному обліку запасів), так і після кінця наступного надходження (при безперервному (постійному) ведені обліку списання запасів). Застосовується для списання взаємозаміни.

Дає більщ ефективну оцінку наявності та руху запасів, але не забезпечує достатній контроль за правильністю їх списання на затрати виробництва.

Постійний облік – приймаються до уваги дані за період, що передував даті останнього вибуття. Вартість запасів, що знову надійшли усереднюється з тією, що вже існує. Списання вартості витраченого запасу, якщо це витрачання

відбудеться після чергового надходження проводиться за новою обліковою ціною.

Перевага – оцінку вартості відпущеного запасу та запасів в залишках можна знайти в момент здійснення операції.

Недоліки – великий обсяг робіт, оцінка залишків та собівартість готової продукції не є повністю об'єктивними.

Періодичний облік – робиться припущення, що запаси надійшли і відпущені в один і той же час – в кінці звітного періоду.

Перевага – проста і менша трудомісткість.

Недолік – загроза легко маніпулювати цифрами показників витрачених запасів.

ФІФО (перший прийшов, перший пішов)

Метод ФІФО полягає в хронології надходження, тобто базується на припущенні, що одиниці запасів, які придбані першими, продаються чи використовуються першими, а також на припущенні, що грошова одиниця є стабільною. Залишки на кінець періоду оцінюються за цінами останніх надходжень запасів.

Переваги – простий, систематичний і об'єктивний, запобігає можливості маніпулювання прибутком, відображена в балансі сума запасів майже збігається з поточною ринковою вартістю.

Недоліки – в умовах високої інфляції призведе до завищення вартості залишків і зниження собівартості продукції.

На приклад. На підприємство за звітній період надійшов запас А за наступними цінами:

Дата	Кількість одиниць	Ціна, грн.	Сума, грн.
01.09	100	10,00	1000
03.09	50	10,50	525
06.09	100	10,80	1080
09.09	200	11,00	2200
Усього	450	-	4805

Протягом періоду було реалізовано 350 од. продукції за ціною 14 грн. за одиницю.

Визначити:

1) собівартість вибуття запасу за методом ФІФО та середньозваженої собівартості;

2) фінансовий результат від реалізації за названими методами.

Метод середньозваженої собівартості:

1) 4805/450=10,68 (грн.) – собівартість одиниці;

2) 350*10,68=3738 (грн.) – собівартість вибувших запасів;

3) 450-350=100

4) 100*10,68=1068 (грн.) – собівартість залишків запасів;

5) (350*14)-(350*10,68)=1162 (грн.) – прибуток.

Метод ФІФО:

1) (100*10+50*10,50+100*10,80+100*11)/350=10,59 (грн.) – собівартість одиниці вибувшого запасу;

2) 100*11=1100 (грн.) – собівартість залишку запасів;

3) (350*14)-(350*10,59)=1193,5 (грн.) – прибуток.

Метод нормативних затрат – полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормативних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Таким чином на підприємстві встановлені нормативні облікові ціни, якими протягом місяця користуються для оцінки списання запасів. Наприкінці місяця обчислюють ціну, виходячи з фактичних витрат, встановлюють розріз відхилень і проводять корегуючі записи.

Метод оцінки за цінами продажу – оцінка вибуття запасів ґрунтується на застосуванні підприємствами роздрібної торгівлі середнього проценту торгівельної націнки товарів.

Напрямки вибуття запасів з підприємства:

1) передача для потреб основного чи допоміжного виробництва;

2) передача для виправлення браку у виробництві;

3) використання у невиробничій сфері;

4) безоплатна передача юридичним або фізичним особам;

5) продаж надлишкових запасів;

6) внесення до статутного капіталу ін. підприємств;

7) вибуття в результаті стихійного лиха;

8) вибуття в результаті нестачі, псування чи крадіжки запасів.

Облік списання запасів, що вибули зі складу залежить від того, як був організований облік транспортно-заготівельних витрат. Якщо транспортно-заготівельні витрати враховувались на окремому рахунку, то протягом місяця списання вартості запасів здійснюється за прийнятим методом їх оцінки, а в кінці місяця списанню підлягає і сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься згідно розрахунку до таких запасів.

В обліку вибуття запасів відображують наступним чином:

1) Дт 15 Кт 20, 20 $_{тзв}$ – списано виробничі запаси, що були використані на капітальне будівництво власними силами;

2) Дт 23 Кт 20, 20 $_{тзв}$ – списано виробничі запаси, відпущені на виробництво;

3) Дт 24 Кт 20, 20 $_{тзв}$ – списано виробничі запаси, які відпущені для виправлення браку продукції;

4) списано виробничі запаси на витрати:

4.1) Дт 91 Кт 20, 20 $_{тзв}$ – пов’язані з організацією виробництва й управління цехами;

4.2) Дт 92 Кт 20, 20 $_{тзв}$ – пов’язані з управлінням та обслуговуванням підприємства;

4.3) Дт 93 Кт 20, 20 $_{тзв}$ – пов’язані зі збутом продукції, товарів, послуг;

5) Дт 943 Кт 20, 20 $_{тзв}$ – списано собівартість реалізованих виробничих запасів;

6) Дт 947 Кт 20, 20 $_{тзв}$ – списано виявлену нестачу виробничих запасів;

7) Дт 072 – відображено суму нестачі понад норму убутку;

8) Дт 949 Кт 20, 20 $_{тзв}$ – списано виробничі запаси, що відпущені на утримання соц.. об'єктів, які знаходяться на балансі підприємства;

9) Дт 977 (949) Кт 20, 20 $_{тзв}$ – списано виробничі запаси, що безкоштовно передані іншим підприємствам;

Дт 977 (949) Кт 641$_{пдв}$ – нараховане податкове зобов'язання з ПДВ, виходячи із звичайних цін;

10) Дт 99 Кт 20, 20 $_{тзв}$ – списано виробничі запаси, втрачені в результаті надзвичайних подій.

3. Особливості обліку малоцінних швидкозношуваних предметів (МШП).

Малоцінні швидкозношувальні предмети – запаси, які використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше 1 року.

Для обліку руху малоцінних швидкозношувальних предметів застосовуються форми первибнних документів, затверджені наказом Мінстату України №145 від 22.05.1996 р., №193 від 21.06.1996 р. (для сировини).

За Дт 22 відображаються придбані (отримані) або виготовлені малоцінні швидкозношувальні предмети за первісною вартістю.

За Кт 22 відображається відпуск малоцінні швидкозношувальні предмети в експлуатацію, а також списання нестач і втрат від псування таких предметів.

Списання малоцінних швидкозношувальних предметів може здійснюватися:

1) 100 % вартості;

2) 50 % під час надходження і 50 % під час вибуття.

На рах. 22 обліковуються тільки малоцінні швидкозношувальні предмети на складі. Рахунок 22 «Малоцінні швидкозношувальні предмети» не має субрахунків.

Вартість малоцінні швидкозношувальні предмети, що передані в експлуатацію, виключається зі складу активів (списується з балансу) з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації відповідальними особами протягом строку їх фактичного використання.

Основні господарські операції з руху малоцінних швидкозношувальних предметів:

Дт 22 Кт 631 – одержано малоцінні швидкозношувальні предмети від постачальника (сума без ПДВ);

Дт 22 Кт 46 – одержані малоцінні швидкозношувальні предмети як внесок до статутного капіталу (без ПДВ);

Дт 22 Кт 718 – безоплатно отримані малоцінні швидкозношувальні предмети.

Відпущено зі складу (передано в експлуатацію) малоцінні швидкозношувальні предмети для власних потреб на:

Дт 15 Кт 22 – капітальне будівництво;

Дт 23 Кт 22 – виробництво продукції;

Дт 91 Кт 22 – загальновиробничі потреби;

Дт 92 Кт 22 – адміністративні потреби;

Дт 93 Кт 22 – забезпечення збуту продукції.

Дт 943 Кт 22 – списано вартість реалізованих малоцінних швидкозношувальних предметів;

Дт 946 Кт 22 – списана сума уцінки малоцінних швидкозношувальних предметів до чистої вартості їх реалізації;

Дт 947 Кт 22 – списано нестачу малоцінних швидкозношувальних предметів за їх балансовою вартістю.

Лекція 7 (2 год.)

Мета: дослідити порядок бухгалтерського обліку переоцінки виробничих запасів та розглянути організаційно-методичні аспекти проведення інвентаризації виробничих запасів та облік її результатів

План:

1. Облік переоцінки виробничих запасів.
2. Організація проведення інвентаризації виробничих запасів та її результатів

1. Облік переоцінки виробничих запасів.

Порядок проведення переоцінки запасів та відображення їх результатів регламентується П(С)БО 9.

Випадки проведення переоцінки запасів на дату балансу:

1) знизилась ціна запасів;
2) запаси зіпсовані;
3) запаси застаріли;
4) іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду.

Уцінка проводиться за даними інвентаризації і оформлюється Актом-описом.

Для відображення результатів уцінки передбачено субрахунок 946 «Втрати від знецінення запасів».

Порядок обліку уцінки запасів залежить від методу обліку транспортно-заготівельних витрат:

1) Дт 946 Кт 20, 22, 28 –враховані безпосередньо транспортно-заготівельних витрат в первісній вартості запасів;

2) Дт 946 Кт 20, 22, 28 Кт $20_{тзв}$, $22_{тзв}$, 289 – транспортно-заготівельні витрати обліковуються на окремому субрахунку.

На приклад. На дату складання балансу проведена уцінка матеріалів А і Б на складі підприємства. Нові ціни і результати переоцінки наведені нижче (таблиця 23):

Таблиця 23 – Дані проведення переоцінки виробничих запасів підприємства

Найменування товарів	Кількість одиниць	До переоцінки		Після переоцінки		Результати переоцінки
		Ціна	Сума	Ціна	Сума	
А	100	24	2400	20,49	2049	-351
Б	560	10	5600	7,77	4351	-1249
Разом			8000	*	6400	-1600
Транспортно-заготівельні витрати *			120	*	96**	-24*
Балансова (первісна) вартість			8120	*	6496	1624

* середній відсоток транспортно-заготівельних витрат 120/8000*100%=1,5%

** транспортно-заготівельні витрати, яке відноситься до:

1) нової облікової вартості 6400*1,5%=96 грн.
2) до суми уцінки 1600*1,5%=24 грн.

Відповідно в обліку будуть зроблені наступні записи:

Дт 946 Кт 201 – 1600 грн. – списана сума уцінки облікової вартості матеріалів;

Дт 946 Кт $201_{тзв}$ - 24 грн. – списана сума транспортно-заготівельних витрат, що відноситься до суми уцінки;

Дт 641 Кт 644 – 324,8 грн.

Дт 946 Кт 644 – 324,8 грн.

2. Організація проведення інвентаризації виробничих запасів та її результатів

Порядок проведення та оформлення результатів інвентаризації запасів регламентується інструкцією №69.

Оформлення результатів інвентаризації здійснюється з використанням форм документів, затверджених наказом Мінстату №193:

1) Наказ про створення постійно діючої (робочої) комісії;
2) Наказ про проведення інвентаризації;
3) Інвентаризаційні описи (форма №Інв 3 і М 21)
4) Порівняльні відомості;
5) Акти інвентаризації;
6) Протокол засідання інвентаризаційної комісії;
7) Наказ про затвердження протоколу засідання інвентаризаційної комісії.

Порівняльні відомості – заключні документи, в яких відображаються підсумкові результати, які представляють собою розбіжності між даними інвентаризаційних описів та показниками бухгалтерського обліку.

Етапи інвентаризації:

1) визначення попереднього результату:

- визначення достовірності результатів інвентаризації;
- складання порівняльних відомостей;

- визначення різниць між даними інвентаризаційних описів та бухгалтерського обліку;

- встановлення причин відхилень фактичної наявності запасів від даних обліку в кількісному, якісному та вартісному виразі;

2) регулювання попереднього результату:

- регулювання результатів інвентаризації і уточнення записів в обліку;
- регулювання різниці можливого пересортування;
- розрахунок розміру природного убутку;

3) визначення кінцевого результату:

- оприбуткування лишків;
- списання природного убутку;
- віднесення нестач і втрат від псування запасів на витрати підприємства або на винних осіб.

Причини виникнення інвентаризаційних різниць

- нестачі:

1) нормовані втрати: всихання, вивітрювання, розпилення, розлив при перекачуванні;

2) ненормовані втрати: підготовка товарів до продажу, втрати внаслідок псування, биття, неправильного зберігання, крадіжки, аварії, форс мажорні обставини;

- лишки:

3) неповне оприбуткування запасів, не відображення запасів в обліку внаслідок втрати документів під час надходження (оприбуткування).

Результати інвентаризації відображують в обліку наступним чином (таблиця 24):

Таблиця 24 – Відображення результатів інвентаризації запасів на рахунках бухгалтерського обліку

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Оприбутковано встановлені при інвентаризації лишки запасів	20	719
2.	Списано нестачу запасів в межах норм природного убутку	947	20
3.	Списано нестачу понад норми природного убутку, якщо винна особа не встановлена: – на суму нестачі за обліковими цінами; – корегування податкового кредиту з ПДВ (сторно); – корегування ПДВ; – відображено суму прямих збитків підприємства	 947 641 947 072	 20 644 644
4.	Встановлено винну особу і відображено суму збитків, яку вона має відшкодувати: – підприємству;	 375	 716

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
	– бюджету; – списано суму нестачі з позабалансового рахунку	375	642 072
12	Погашена заборгованість винною особою	661, 301	375

ТЕМА 6. ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ВИПУСКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ (4 год.)

Лекція 8 (2 год.)

Мета: розглянути склад витрат виробництва, дослідити порядок бухгалтерського обліку прямих витрат виробництва та загальновиробничих витрат, вивчити методи обліку і калькулювання виробничої собівартості продукції.

План:

1. Склад витрат виробництва.
2. Облік загальновиробничих витрат.
3. Методи обліку і калькулювання виробничої собівартості продукції.

1. Склад витрат виробництва.

Склад витрат, які формують собівартість виготовленої продукції регламентуються П(С)БО 16 «Витрати». Усі затрати на виробництво включаються до собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) або груп однорідної продукції, тобто формують об'єкт обліку витрат.

Залежно від способу віднесення до конкретного об'єкту витрат затрати поділяють на:

1) прямі – включаються до собівартості безпосередньо;

2) непрямі – не можуть бути включені до собівартості безпосередньо.

За ступенем залежності від обсягу виробництва розрізняють:

1) постійні, величина яких не залежить від зміни обсягу виробництва (оренда, опалення);

2) змінні, величина яких змінюється залежно від зміни обсягу виробництва (зарплата, сировина).

Витрати виробничої діяльності підприємств

Виробнича собівартість:

1) прямі витрати: матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати;

2) непрямі витрати: загальновиробничі витрати (змінні та постійні розподілені);

3) вартість супутньої продукції та зворотних відходів (відраховується).

Виробничі витрати також групуються за статтями калькуляції – цільове призначення витрат та їх зв'язок з технологічним процесом. Таке групування використовується для обчислення витрат за видами виготовленої продукції:

1) сировина і матеріали;

2) паливо та електроенергія на технологічні потреби;

3) додаткова заробітна плата працівників виробництва;

4) основна заробітна плата працівників виробництва;

5) загальновиробничі витрати;

6) витрати від браку продукції тощо.

Для узагальнення інформації про затрати на виробництво продукції і формування фактичної собівартості передбачається рахунок 23, до якого підприємства на власний розсуд відкривають відповідні субрахунки. Сальдо по рахунку 23 показує суму незавершеного виробництва відповідно на початок і кінець місяця.

В обліку формування собівартості відображують (таблиця 25).

Таблиця 25 – Формування виробничої собівартості на рахунках бухгалтерського обліку.

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Списано матеріальні ресурси на виробництво	23	20, 22
2	Нарахована заробітна плата та відрахування на соціальні заходи до неї працівників виробництва		661, 65
3	Списано загальновиробничі витрати (змінні та постійні розподілені)		91
4	Списано втрати від технічного браку та витрати на його виправлення		24
5	Нарахована амортизація на необоротні активи виробничого призначення		13
6	Списано на виробництво інші витрати		377, 39, 685
7	Списано зворотні відходи	209	23
9	Списано на склад готову продукцію за фактичною собівартістю	26	23

Для розрахунку фактичної собівартості виготовленої продукції необхідно до залишку незавершеного виробництва додати затрати виробництва за місяць та відняти вартість зворотних відходів або повернутих матеріалів (Дт 201 Кт 23) і залишок незавершеного виробництва на кінець місяця.

Незавершене виробництво – продукція, яка не пройшла всіх стадій обробки, що передбачені технологічним процесом виробництва або яка не пройшла випробувань. В обліку фактична сума витрат в незавершеному виробництві є дебетовим сальдо рахунку 23.

Для визначення собівартості незавершеного виробництва необхідно знати його кількісне вираження і провести його оцінку.

Залишки незавершеного виробництва можуть бути оцінені або за фактичною виробничою собівартістю, або за нормативною плановою собівартістю. Обраний метод оцінки повинен бути відображений в обліковій політиці підприємства. Оцінка незавершеного виробництва здійснюється в кінці місяця спеціальною комісією в розрізі його видів та статей калькуляції.

Для найбільш точного визначення залишків незавершеного виробництва на кінець звітного періоду проводиться їх інвентаризація на підставі

документованої та натуральної перевірки. При інвентаризації незавершеного виробництва в інвентаризаційних описах вказують найменування заділу, стадію та ступінь готовності, кількість або обсяг робіт.

Використовуючи дані про затрати на виробництво за звітний місяць і про залишки на початок і кінець звітного місяця проводять розрахунок фактичної собівартості виготовленої продукції.

2. Облік загальновиробничих витрат.

Загальновиробничі витрати – це витрати, пов'язані з обслуговуванням й управлінням цехами.

Поділяються загально виробничі витрати на постійні та змінні. Згідно з П(С)БО 16 перелік і склад змінних і постійних загально виробничих витрат визначається підприємством самостійно.

По закінченні місяця загальновиробничі витрати розподіляються за кожним цехом окремо.

Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (час роботи, заробітна плата, обсяг діяльності тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (машино-години, заробітна плата, обсяг діяльності тощо). При нормальній потужності, яка визначається підприємством самостійно (облікова політика).

Облік витрат на організацію виробництва ведеться на рахунку 91 «Загально виробничі витрати»:

Дт 91 Кт 66, 65 нарахована заробітна плата працівникам, що обслуговують виробництво;

Дт 91 Кт 13 нарахована амортизація обладнання загальновиробничого призначення;

Дт 91 Кт 22, 209 списання на загальновиробничі потреби матеріальних ресурсів.

Перед тим, як закрити рахунок 91 необхідно здійснити розподіл загальновиробничих витрат:

1) групування виробничих витрат в залежності від рівня виробничої діяльності: на змінні та постійні. Останні, в свою чергу поділяють на ті, які розподіляються та ті, що не розподіляються (між об'єктами обліку);

2) визнання нормального рівня виробничої потужності;

3) визначення фактичного рівня виробничої потужності і фактичної суми змінних і постійних загальновиобничих витрат;

4) розрахунок коефіцієнту розподілу постійних загально виробничих витрат;

5) розрахунок постійних фактичних витрат звітного періоду;

6) розподіл загально виробничих витрат між окремими видами виготовленої продукції.

Після розподілу загально виробничих витрат в обліку відображають загально виробничі витрати наступним чином (рис. 17).

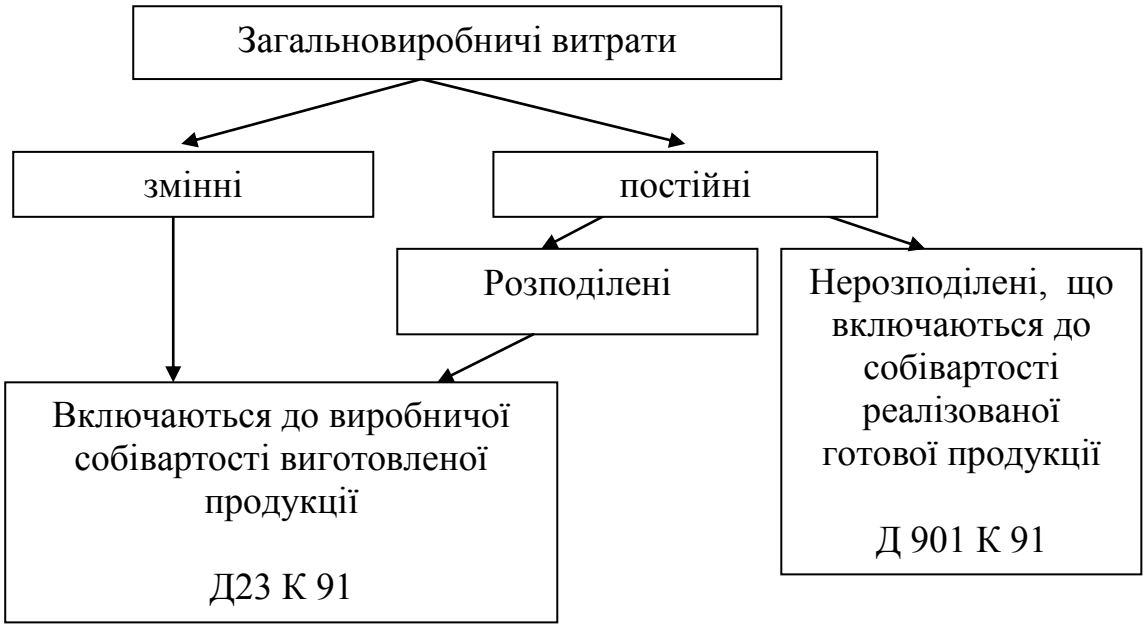


Рис. 17 – Порядок розподілу та бухгалтерського обліку загально-виробничих витрат

На приклад. Нормальна потужність підприємства – випуск продукції 1200 кг, а запланований рівень ЗВВ – 1520 грн., в т.ч. 1000 грн. – постійні.

Фактично понесено витрат: ЗВВ постійні 1050 грн., змінні 515 грн.

Випуск продукції 1150 грн.

Розподілити та відобразити в обліку ЗВВ:

1) коефіцієнт розподілу постійних ЗВВ = планова сума постійних ЗВВ / планова потужність:

1000/1200=0,833;

2) розподілені постійні ЗВВ = фактична потужність*Кр.:

1150*0,833=957,95 грн.;

Дт 23 Кт 91 = 957,95 грн.;

3) визначаємо нерозподілені постійні ЗВВ:

1050 – 957,95 = 92,05 грн.;

Дт 901 Кт 91 92,05 грн.

3. Методи обліку і калькулювання виробничої собівартості продукції.

В залежності від виду продукції (робіт, послуг), типу, характеру технології і організації виробництва на підприємствах можуть застосовуватись різні методи обліку витрат і калькулювання с/в продукції.

Основними методами є:

1) попередільний;

2) позамовний.

Попередільний застосовується на підприємствах з однорідною вихідною сировиною і характером технологій масовою продукцією, яка виготовляється в результаті послідовних процесів, кожен з яких (або група яких) складає

окремий самостійний переділ (фазу, стадію) виробництва – хімічна, виробництво будівельних матеріалів, текстильна, хлібопекарська, м'ясна тощо.

Переділ – це частина технологічного процесу, що включає сукупність операцій, результатом яких є напівфабрикат, призначений для реалізації або використання наступними переділами.

Попередільна калькуляція представляє собою систему акумуляції витрат, котра видає показник виробничих витрат на одиницю продукції для даного технологічного переділу.

Об'єктом обліку витрат є переділ, а всередині переділу – вид продукції.

Попередільний метод передбачає ведення обліку затрат за окремими статтями.

В багатьох галузях промисловості, які застосовують попередільний метод виробничі витрати обліковують у кожному переділі, включаючи с/в напівфабрикатів, виготовлених у попередньому переділі.

У зв'язку з цим калькулюють фактичну собівартості напівфабрикатів кожного переділу.

Відповідно напівфабрикати власного виробництва входять до собівартості окремих видів продукції комплексною статтею, тобто собівартості продукції кожного наступного переділу складається з понесених ним витрат і собівартості отриманих напівфабрикатів.

При цьому в багатьох випадках передача напівфабрикатів із переділу на переділ або на склад відображається в обліку за фактичною собівартості.

Відповідно витрати в незавершеному виробництві відображаються за місцями їх знаходження. Такий варіант по передільного методу отримав назву напівфабрикатного.

В деяких галузях не зважаючи на те, що облік ведуть за переділами собівартості готової продукції визначається по виробництву в цілому, тобто без калькулювання собівартості напівфабрикатів (коли напівфабрикати на сторону не реалізовуються). Такий варіант по передільного методу отримав назву безнапівфабрикатного.

Сутність позамовного методу зводиться до того, що прямі і загальновиробничі накладні витрати відносяться в розрізі встановлених статей калькуляції на к. індивідуальне замовлення або партію продукції.

Об'єктом обліку є окреме замовлення, контракт або партія продукції.

Фактична с/в об'єкта визначається після виконання замовлення.

До повного виконання замовлення всі витрати, які до нього відносяться вважаються незавершеним виробництвом.

Цей метод застосовують процесі виготовлення складної продукції (автомобілів, літаків) і в допоміжних цехах (під час проведення ремонтних робіт).

Фактична с/в окремих видів продукції замовлення визначають, як правило, після закриття (виконання) замовлення.

Основним обліковим регістром є калькуляційна картка (відомість) замовлення, яка відкривається на кожне замовлення та містить всі прямі витрати по замовленню.

Лекція 9 (2 год.)

Мета: розглянути поняття, класифікацію та методику оцінки готової продукції, визначити порядок синтетичного та аналітичного обліку готової продукції.

План:

1. Поняття, класифікація та оцінка готової продукції.
2. Синтетичний та аналітичний облік готової продукції.

1. Поняття, класифікація та оцінка готової продукції.

Готова продукція – це продукція обробка якої закінчена, пройшла технічний контроль, здана на склад для подальшої реалізації.

Класифікують готову продукцію за такими ознаками (таблиця 26).

Таблиця 26 - Класифікація готової продукції за різними ознаками

№ з/п	Класифікаційна ознака	Класифікаційні групи
1.	За формою	- уречевлена; - результати виконаних робіт; - надані послуги;
2.	За ступенем готовності	- готова; - напівфабрикати; - неготова (незавершене виробництво)
3.	За технологічною складністю	- проста; - складна (основна, побічна, супутня)

Готова продукція оцінюється за фактичною собівартістю (первісна вартість):

1) сировина і матеріали;
2) оплата праці;
3) інші прямі витрати;
4) загально виробничі витрати – змінні та постійні розподілені.

Обліковується готова продукція на підприємствах за місяцями її зберігання та окремими видами у встановлених одиницях виміру:

- натуральних;
- умовно-натуральних.

На складі вона обліковується у кількісному виразі.

Аналітичний облік прийому і відпуску готової продукції здійснюється за видами готової продукції, що відображаються за обліковими цінами з відхиленням в регістрах відхилень фактичної виробничої собівартості виробів від їх вартості за обліковими цінами (плановими цінами).

2. Синтетичний та аналітичний облік готової продукції.

Побудова обліку готової продукції можлива за різними варіантами

1) виробництво (цех) – склад – відвантаження (реалізація);

2) цех – відвантаження.

Облік готової продукції ведуть на рахунку 26 «Готова продукція»

Дт 26 Кт 23 здана на склад готова продукція з виробництва;

Дт 901 Кт 26 списана реалізована продукція за фактичною собівартістю.

Коли продукція відвантажується безпосередньо з цеху, списують6

Дт 901 Кт 23.

Якщо облік готової продукції ведеться за обліковими цінами, то по закінченню звітного періоду після визначення фактичної собівартості готової продукції записи по випуску готової продукції корегують на суму відхилень (факт-план).

Від'ємна сума відхилень фіксується методом червоного сторно:

Дт 26 Кт 23 – сторно (коли план більше факту).

Позитивна сума (факт більше плану) записується звичайним записом:

Дт 26 Кт 23.

ТЕМА 7. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ ТА СОЦІАЛЬНОГО СТРАХУВАННЯ

Лекція 10 (2 год.)

Мета: розглянути форми та системи оплати праці, складові фонду оплати праці, організацію та методику обліку нарахування заробітної плати та утримань з доходів громадян, вивчити документальне оформлення обсягу виконаних робіт.

План:

1. Порядок нарахування основної заробітної плати, доплат і надбавок.
2. Утримання із доходів громадян.
3. Документальне оформлення і синтетичний облік розрахунків з робітниками і службовцями по оплаті праці.

1. Порядок нарахування основної заробітної плати, доплат і надбавок.

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, затвердженої наказом Мінстату України № 323 від 11.12.95р. (рис. 18).

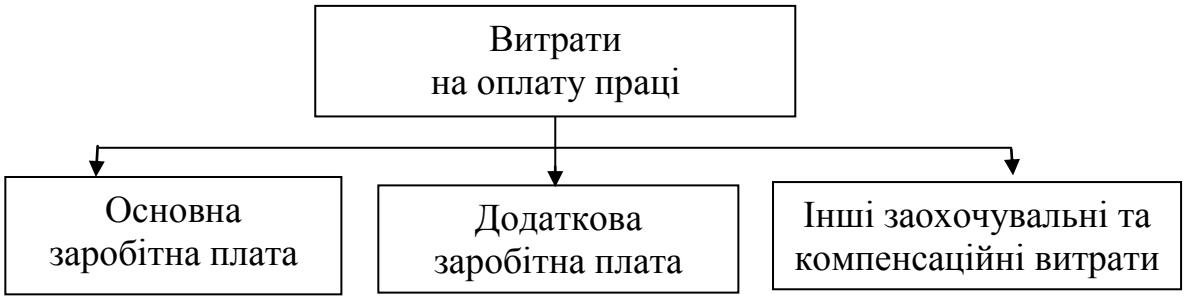


Рис. 18 - Структура витрат на оплату праці.

Основна заробітна плата – це винагорода за виконану роботу згідно встановленим нормам праці. Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок

(окладів), відрядних розцінок для працівників та посадових окладів для службовців (рис. 19).

Додаткова заробітна плата – це винагорода за працю понад встановлених норм, за успіхи в роботі та винахідливість, за особливі умови праці. Гарантовані та компенсаційні виплати передбачені діючим законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань та функцій; надбавки та доплати до тарифних ставок; оплата відпусток тощо (рис. 20).

Інші заохочувальні та компенсаційні витрати – це винагорода по результатам праці за рік, премії по спеціальним системам та положенням, компенсаційні та інші грошові й матеріальні виплати, не передбачені діючим законодавством або які виплачуються понад встановлених актами норм (рис. 21).

Не входять до складу витрат на оплату праці: суми вихідної допомоги, добові, допомога з тимчасової втрати працездатності, одноразова допомога при народженні дитини, допомога на оздоровлення дітей, допомога на поховання, дивіденди та інше.

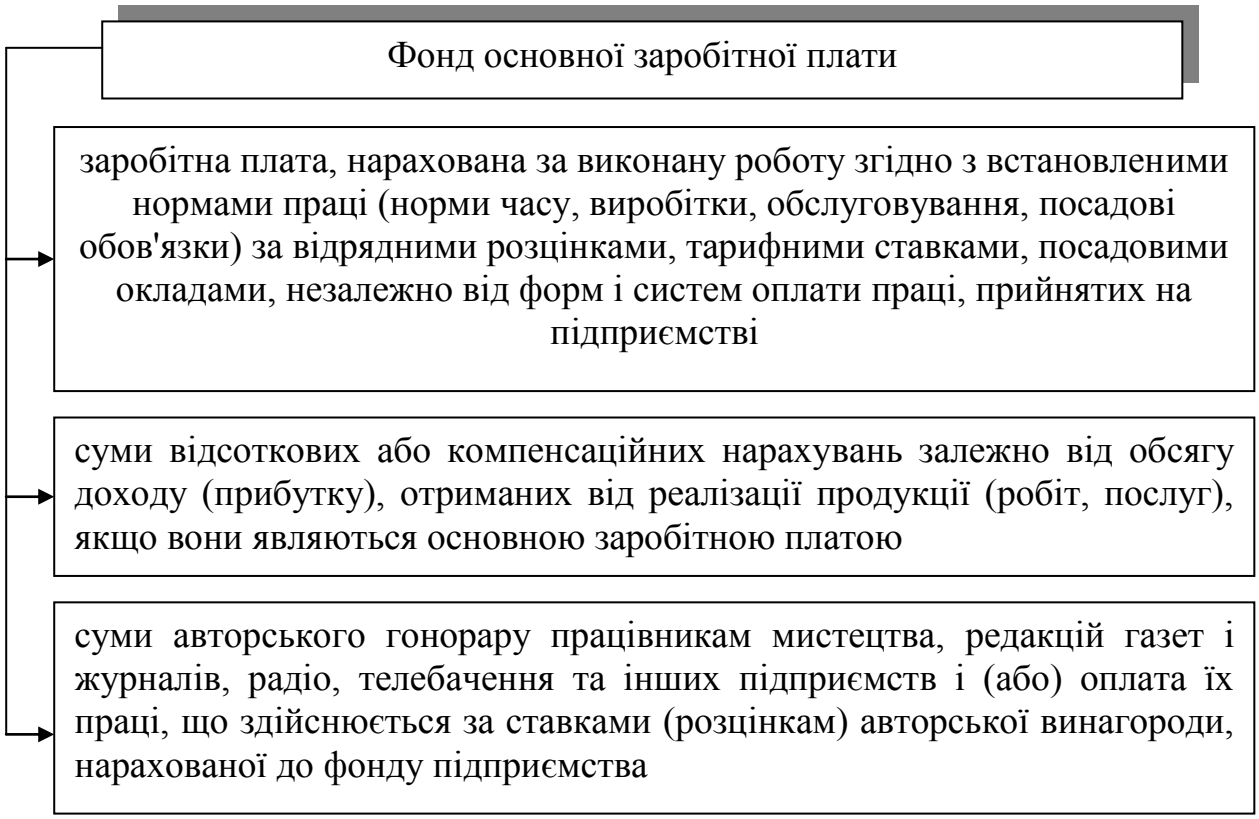


Рис. 19 – Структура фонду основної заробітної плати.

Фонд додаткової заробітної плати

Надбавки і доплати до тарифних ставок і посадових окладів:
- кваліфікованим працівникам, зайнятим на особливо відповідальних роботах, за високу кваліфікаційну майстерність;
- бригадирам з числа працівників, не звільнених від основної роботи, за керівництво бригадами; персональні надбавки;
- керівникам, фахівцям, службовцям за високі досягнення в роботі, або за виконання особливо важливих завдань на термін їх виконання;
- за знання іноземних мов;
- за сумісництво професій (посад), розширення зон обслуговування, або збільшення обсягу виконуваних робіт;
- доплати до середнього заробітку у випадках, передбачених законодавством;
- за працю: в тяжких, шкідливих умовах, у багатозмінному і безперервному режимі (доплати за роботу у вихідні дні), у нічний час, тощ

Премії за виробничі результати, включаючи премії за економію конкретних видів матеріальних ресурсів в тому числі за:
- виконання акордних завдань у встановлений термін;
- виконання і перевиконання виробничих завдань;
- підвищення продуктивності праці, виробітки;
- покращення кінцевих результатів господарчої діяльності бригади, дільниці, цеху та ін.

- оплата праці робітників, які не знаходяться у штаті підприємства, за виконання роботи згідно договорам громадянсько-правового характеру, включаючи договір підряду, за умови, що розрахунки з робітниками за виконану роботу проводяться безпосередньо цим підприємством;
- оплата за роботу у вихідні і святкові (неробочі) дні, за понаднормовий час за розцінками, встановленими законодавчими актами;
- відшкодування втраченого заробітку в результаті тимчасової втрати працездатності;
- відсоткові або комісійні винагороди, сплачені додатково до тарифної ставки (окладу);
- оплата праці кваліфікованих робітників, керівників підприємств, залучених без звільнення від основної роботи для підготовки, перепідготовки і підвищення кваліфікації працівників, для керівництва виробничою практикою студентів, для навчання учнів загальноосвітніх шкіл;
- оплата щорічних і додаткових відпусток згідно з законодавством, грошових компенсацій за невикористану відпустку,
- оплата спеціальної перерви в роботі в умовах, передбачених законодавством, оплата пільгового часу підлітків;
- оплата робочого часу працівників, що залучаються до виконання державних або громадських обов'язків, якщо ці обов'язки виконуються в робочий час згідно з законодавством.
- оплата учбових відпусток, наданих робітникам, що навчаються у вечірніх та заочних вищих і середніх спеціальних навчальних закладах, аспірантурах, а також що навчаються без відриву від виробництва у вечірніх, заочних, загальноосвітніх школах.
- оплата за час змушеного прогулу, або виконання нижче оплачуваної роботи у випадках, передбачених законодавством;
- оплата працівникам-донорам днів обстеження, здачі крови і відпочинку, що надаються після кожного дня здачі крови та ін.

Рис. 20 – Структура фонду додаткової заробітної плати.

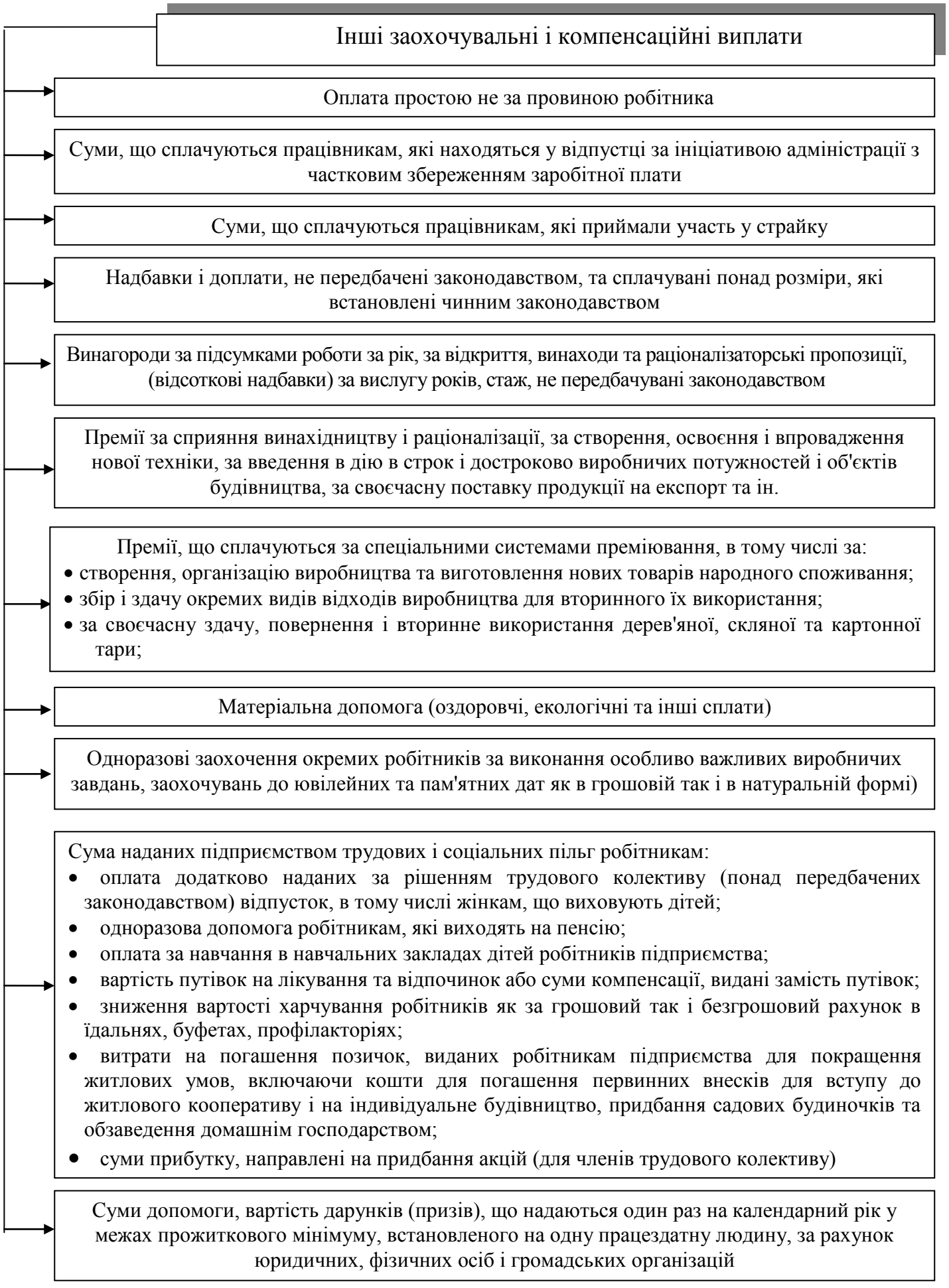


Рис. 21 - Структура інших заохочувальних та компенсаційних виплат, що входять до складу витрат з оплати праці

Порядок нарахування деяких виплат з оплати праці відповідно до Кодексу Законів про працю наведений у таблиці 27.

Таблиця 27 – Характер виплат та методика їх розрахунку згідно КЗоТа

Стаття КЗоТ	Характер виплат	Методика (спосіб, порядок) розрахунку
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, 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	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 Загальний час понаднормових робіт не повинен перебільшувати для кожного робітника 4 годин протягом двох днів підряд і 120 годин на рік. Крім того, понаднормові роботи протягом дня разом з роботою за графіком не повинні перевищувати 12 годин.
107	Оплата роботи у	Робота у святкові та неробочі дні

1	2	3
	святкові і неробочі дні	оплачується у подвійному розмірі: - відрядникам - за подвійними відрядними розцінками; - працівникам, праця яких оплачується за годинними або денними тарифами, - в розмірі подвійної годинної або денної ставки; - працівникам, які отримують місячний оклад, - в розмірі одинарної годинної або денної ставки понад оклад, якщо робота в ці дні проводилась в межах місячної норми робочого часу, та в розмірі подвійної годинної або денної ставки понад окладу, якщо робота проводилась понад місячну норму. Якщо на святковий день припадає частина робочої зміни, то в подвійному розмірі оплачуються години, фактично відпрацьовані у святковий день. Праця в святкові і неробочі дні оплачується сумісникам - за подвійними сумісними розцінками, робота яких оплачується по годинним або денним розцінкам, - в розмірі подвійної годинної або денної ставки. За згодою робітника грошова компенсація за роботу в святкові дні, якщо вона не включалась до норми робочого часу, заміняється наданням йому іншого дня відпочинку. У цьому випадку оплата за роботу в святковий день проводиться в одинарному розмірі.
108	Оплата роботи у нічний час	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 кожну годину роботи в нічний час Нічним вважається час з 22-00 до 6-00. Підлітки, що не досягли 18 років, вагітні жінки в нічну зміну на залучаються. Компенсація понаднормового часу відгулом не припускається.
109	Оплата праці за	В разі, коли працівник залишає відрядний

1	2	3
	незакінченим відрядним нарядом	наряд незакінченим з незалежних від нього причин, виконана частина роботи оплачується за оцінкою, визначеною за погодженням сторін відповідно до існуючих норм та розцінок
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

Нарахована заробітна платня відповідає критерію визнання витрат звітного періоду, оскільки вона збільшує суму поточних зобов'язань.

Для узагальнення інформації по розрахункам з персоналом передбачено рахунок 66 «Розрахунки по оплаті праці» за субрахунками:

661 «Розрахунки за заробітною платою»;

662 «Розрахунки з депонентами»;

663 «Розрахунки за іншими виплатами» (нарахування а виплата допомоги з тимчасової непрацездатності).

За кредитом 66 рахунку відображають нарахування працівникам основної і додаткової заробітної платні, а за дебетом - виплату заробітної платні, а також утримання з неї податків та зборів й інших платежів.

Типові бухгалтерські записи з обліку нарахування заробітної плати наведені у таблиці 28.

Таблиця 28 – Кореспонденція рахунків з обліку нарахування заробітної платні

№ з/п	Зміст операції нарахування заробітної платні	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	За виконану роботу, пов'язану з капітальними інвестиціями	15 "Капітальні інвестиції"	
2	Робочим, зайнятим у виробництві	23 "Виробництво"	

№ з/п	Зміст операції нарахування заробітної платні	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
3	Робітникам, що виконували роботу по виправленню браку	24 “Брак у виробництві”	661 “Розрахунки з оплати праці”
4	Працівникам, пов’язаним з організацією виробництва	91 “Загальновиробничі витрати”	
5	Працівникам адміністративно-управлінського персоналу	92 “Адміністративні витрати”	
6	Працівникам, пов’язаним зі збутом продукції, товарів, послуг	93 “Витрати на збут”	
7	Працівникам за виконані роботи, які відносяться до витрат операційної діяльності	94 “Інші витрати операційної діяльності”	
8	Робітникам за роботи пов’язані з ліквідацією надзвичайних подій	99 “Надзвичайні витрати”	
9	Нараховані, але не отримані персоналом у встановлений строк суми заробітної платні	661 “Розрахунки по заробітній платі”	662 “Розрахунки з депонентами”

Реєстрами синтетичного обліку по рахунку 66 є журнал-ордер 10, 10/1.

Аналітичний облік розрахунків з оплати праці ведеться на підприємстві в розрізі кожного працівника.

Працівникам підприємства надається щорічна відпустка із збереженням місця роботи та середнього заробітку. 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). До основної відпустки може бути встановлена додаткова відпустка 7 днів.

Перед тим, як працівник піде у відпустку, на підприємстві затверджується графік відпусток. За 2 тижня до відпустки 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.

Нарахування, пов’язані з оплатою щорічної відпустки здійснюються за рахунок коштів створеного резерву (таблиця 29).

Таблиця 29- Кореспонденція рахунків з обліку нарахування та виплати відпускних коштів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Створення резерву на виплату відпускних	23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності”	471 “Забезпечення виплат відпусток”
2.	Нарахування відпускних за рахунок раніше сформованого резерву	471 “Забезпечення виплат відпусток”	661 “Розрахунки за заробітною платою”
3.	Виплачено суму відпускних понад суми створеного резерву.	23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності”	661 “Розрахунки за заробітною платою”

Нарахування суми відпускних здійснюється, виходячи із середнього заробітку. При цьому керуються постановою №100 від 08.02.95.

Порядок розрахунку суми відпускних наведено на рис. 22.

Святкові і неробочі дні, які випадають на період відпустки в розрахунок тривалості відпустки не включаються і не оплачуються. На таку кількість днів збільшується тривалість відпустки.

Учбова відпустка та відпустка без збереження заробітної платні надається на підставі заяви працівника та наказу керівника.

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 учбовою.

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.

Методика розрахунку сум відпускних:

$$\sum \text{відпускних} = \sum \frac{\text{з/п за останні 12 місяців}}{365 - 10} * \text{кількість календарних днів відпустки}$$

Враховуються при нарахуванні сум відпускних:	Не включаються до розрахунку сум відпускних:
- основна заробітна платня; - доплати і надбавки за понадурочний час, роботу в нічний час, суміщення, високі досягнення в праці, вислуга років, виробничі премії, винагорода за підсумками року (разова винагорода за підсумками роботи за рік включається до середнього заробітку шляхом додавання до заробітку кожного місяця розрахункового періоду 1/12 винагороди, нарахованої в поточному році за попередній календарний рік); - допомога з тимчасової втрати працездатності	- виплати разового характеру; - разові виплати (компенсація за невикористану відпустку, матеріальна допомога, вихідна допомога при звільненні); - компенсаційні витрати на відрядження (добові); - заробітна платня по сумісництву; - дивіденди

Рис. 22 – Методика розрахунку сум відпускних.

Оплата днів непрацездатності здійснюється за основним місцем роботи і за сумісництвом за робочі дні (години), згідно графіку роботи. Підставою для нарахування допомоги є виданий у встановленому порядку лікарняний листок.

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).

Дні тимчасової непрацездатності застрахованій особі оплачуються залежно від страхового стажу - 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.

Визначення періоду за який розраховується середня заробітна платня з метою розрахунку сум виплат з тимчасової непрацездатності наведена у таблиці 30.

Таблиця 30 - Період за який розраховується середня заробітна платня з метою розрахунку сум виплат з тимчасової непрацездатності

№ з/п	Випадок, що розглядається	Період та порядок обчислення середньої заробітної платні
1.	Звичайний розрахунковий період	Останні 6 календарних місяців (з 1 по 1 число), які передують місяцю, в якому відбувся страховий випадок
2.	Працівник відпрацював менше 6 календарних місяців	Фактично відпрацьовані календарні місяці (з 1 по 1 число), в яких сплачено страхові внески
3.	Працівник відпрацював менше календарного місяця	Фактично відпрацьований час перед настанням страхового випадку
4.	Працівник захворів у перший день роботи або за попередні 6 місяців не нараховувалась заробітна платня з поважних причин	Середня заробітна обчислюється виходячи з посадового окладу на день настання страхового випадку (якщо оклад менше мінімальної заробітної платні, то розраховують середню заробітну платню з мінімальної заробітної платні)
5.	Після отримання страхової виплати, виникло право на призначення іншої (перший лікарняний закритий 02.02, а другий відкритий 03.02)	Період за який розраховувалась заробітна платня для призначення попередньої страхової виплати

Порядок розрахунку суми допомоги з тимчасової втрати працездатності наведено на рис. 23.

Максимальна величина фактичних витрат на оплату праці, з яких стягуються страхові внески до пенсійного та соціального фондів, становить 15 розмірів прожиткового мінімуму, встановленого для працездатних осіб, тобто з 01.01.09 р. 9075 грн. (605*15).

Нарахування, пов’язані з виплатою допомоги з тимчасової втрати працездатності наведено у таблиці 17.

Середня заробітна платня для розрахунку суми допомоги з тимчасової втрати працездатності	=	*Нарахованої за розрахунковий період заробітна платня, з якої сплачуються страхові внески (в межах максимальної суми)*	/	*Кількість відпрацьованих робочих днів в розрахунковому періоді*

Сума страхової виплати	=	*Середньоденна (середньогодинна) заробітна платня*	х	*Кількість робочих днів (годин) хвороби*	х	*Відсоток по страховому стажу на момент настання страхового випадку*

Враховуються при нарахуванні допомоги з втрати працездатності:

- основна заробітна платня;
- додаткова заробітна платня;
- інші заохочувальні та компенсаційні виплати (у т.ч. в натуральній формі), з яких сплачувались страхові внески

Не включаються до розрахунку:

- виплати благодійної допомоги;
- добові під час відрядження;
- допомоги з фондів соціального страхування;
- суми лікарняних та відпускних;
- матеріальна допомога та інші виплати одноразового характеру;
- дивіденди та відсотки;
- компенсація за невикористану відпустку

Рис. 23 – Методика розрахунку сум допомоги з тимчасової втрати працездатності.

Таблиця 31- Кореспонденція рахунків з обліку виплати допомоги з тимчасової втрати працездатності

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Нарахування допомоги з тимчасової втрати працездатності за перші 5 днів	949 «Інші витрати операційної діяльності»	663 «Розрахунки за іншими виплатами»
2.	Нарахування допомоги з 6 дня втрати працездатності	652 «Розрахунки за соціальним страхуванням»	

2. Утримання з доходів громадян.

Всі види утримань із заробітної плати можна поділити на:

1) обов’язкові:

- страхові внески на пенсійне страхування;
- соціальне страхування на випадок безробіття;
- соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності (таблиця 32);
- податок з доходів фізичних осіб;
- утримання по виконавчім листкам (аліменти, погашення сум розтрат тощо).

2) необов'язкові (погашення кредиту, оплата комунальних послуг тощо).

Таблиця 32 – Ставки та методика розрахунку утримань з заробітної плати до пенсійного та соціальних фондів

№ з/п	Вид утримань	Ставка	Методика розрахунку, за умови що розмір заробітної платні працівника 1000 грн.	Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку
1.	Страхові внески на пенсійне страхування	2 %	Збір - 20 грн. (1000*2%:100%)	Дт 661 Кт 651
2.	Соціальне страхування на випадок безробіття	0,6% (працюючі пенсіонери не сплачують)	Збір - 6 грн. (1000*0,6%:100%)	Дт 661 Кт 653
3.	Соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності	0,5% якщо заробітна платня менше прожиткового мінімуму; 1% якщо заробітна платня перевищує прожитковий мінімум	Збір - 10 грн. (1000*1%:100%)	Дт 661 Кт 652

Податок з доходів фізичних осіб утримується згідно з законом України, який має назву «Про податок з доходів фізичних осіб», який набрав силу з 01.01.04 р. Ставка податку складає 15% від об'єкта оподаткування.

Об'єктом оподаткування є місячний оподатковуваний дохід у вигляді заробітної платні, інших виплат та винагород, сплачених працівником згідно трудового або цивільно-правового характеру.

Об’єкт оподаткування визначається як сума заробітної платні, зменшена на суму збору до пенсійного фонду та фондів загальнообов’язкового державного соціального страхування:

$$\textit{Об'єкт оподаткування} = \textit{Заробітна платня} - \left[\textit{Збір у пенсійний фонд} + \textit{Збір у фонд соціального страхування} + \textit{Збір у фонд сприяння зайнятості}\right]$$

Об’єкт оподаткування за одним місцем роботи, по заяві працівника, може бути зменшена на податкову соціальну пільгу. Право на пільгу мають працівники, заробітна плата яких не перевищує 940 грн. (669 х 1,4) де 669 грн – це прожитковий мінімум на працездатну особу станом на 01.01.09 р. (таблиці 33).

Таблиця 33 - Розмір мінімальної заробітної плати з 01.01.2009 року у відповідності Закону України «Про державний бюджет на 2009рік»

Термін дії	Розмір, грн
01.01.2009 – 31.03.2009	605
01.04.2009 – 30.06.2009	625
01.07.2009 – 30.09.2009	630
01.10.2009 – 30.11.2009	650
01.12.2009 –	669

Таблиця 34 - Алгоритм розрахунку заробітної плати

Приклад розрахунку	Ставки податку на доходи фізичних осіб
Працівникові нараховано заробітну платню – 940 грн. Обчислюємо утримання: 1) пенсійні внески: 940*2% = 18,80 грн.; 2) внески до Фонду страхування від непрацездатності: 940 * 1% = 9,40 грн 3) внески до Фонду страхування від безробіття: 940*0,6% = 5,64 грн. Бази для обчислення податку з доходів фізичних осіб: 603,66 грн. 940-(18,80+9,40+5,64)-302,50 Сума податку з доходів фізичних осіб: 603,66 х 15% = 90,55 грн Сума до видачі: 815,61 грн. (940-90,55- (18,80+9,40+5,64)	Вид об'єкта оподаткування: - податок з доходів фізичних осіб 15%; - процент на депозит банку чи небанківської фінансової установи та процент або дисконтний дохід за ощадним (депозитним) сертифікатом з 1 січня 2005 р. 5 %: 3. Подвійна ставка від п. 1 або п. 2 за виграш чи приз (крім державної лотереї)

Загалом існують наступні види податкової соціальної пільги (таблиці 35-36):

Таблиця 35 - Розмір податкової соціальної пільги на 2009 р.

Рік	Мінімальна зарплата, грн.	Розмір пільги (на перехідний період), %до мінімальної зарплати	Сума податкової соціальної пільги, грн.:			Граничний розмір доходу, який дає право на отримання податкової соціальної пільги, грн.
			100 % для будь-якого платника податку	150 % для осіб, визначених у пп. 6.1.2	200 % для осіб, визначених у пп. 6.1.3	
2009	605	50	302,50	453,75	605,00	940,00

Таблиця 36 - Особливості застосування податкової соціальної пільги

Розмір податкової пільги	Кому надають пільгу
100% -302,50	Будь-якому платнику податку (п.. 1.1 Закону)
150% - 453,75	1. Особі, яка утримує дитину — інваліда 1 або II групи, на кожну дитину віком до 18 років 2. Особі, яка має трьох чи більше дітей віком до 18 років (на кожну дитину) 3. Особі, яка є вдівцем чи вдовою 4. Чорнобильцям 1 або 2 категорії, включаючи осіб, нагороджених грамотами ПВРУРС у зв'язку з їх участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи на кожну дитину віком до 18 років 6. Учню, студенту, аспіранту, ординатору, ад'юнкту, військовослужбовцю строкової служби 7. Інваліду 1 або 2 групи, в тому числі з дитинства 8. Особам, яким присуджено довічну стипендію, як таким, що зазнали переслідування за правозахисну діяльність, зокрема журналістам
200% - 605,00	1. Герою України, Герою СРСР або повному кавалеру ордена Слави чи трудової Слави 2. Учаснику бойових дій під час Другої світової війни або особі, яка в той час працювала в тилу і має відповідні державні відзнаки 3. Колишньому в'язню концтаборів, гетто та інших місць

Розмір податкової пільги	Кому надають пільгу
	примусового утримання під час Другої світової війни або особі, що визнана репресованою чи реабілітованою 4. Особі, яка була примусово вивезена 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. Особі, яка перебувала на блокадній території Ленінграда у період з 08.09.1941 р. по 27.01.1944 р.

Приклад розрахунку суми податку з доходів фізичних осіб та зборів до фондів соціального страхування, за умови, що сума нарахованої заробітної платні склала 2600 грн. наведений у таблиці 23.

Таблиця 37 – Кореспонденція рахунків з обліку податку з доходів фізичних осіб та зборів до фондів соціального страхування

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Алгоритм розрахунку та сума, грн
		Дебет	Кредит	
1.	Утримано збір у пенсійний фонд	661	651	52 (2600*2%:100%)
2.	Утримано збір у фонд соціального страхування від тимчасової втрати працездатності	661	652	26 (2600*1%:100%)
3.	Утримано збір у фонд сприяння зайнятості	661	653	15,60 (2600*0,6%:100%)
4.	Утримано податок з доходів фізичних осіб. Права на податкову соціальну пільгу немає	661	641(ПДФО)	375,96 ((2600-(52+ +26+15,60))15%:100%
5.	Сума до виплати	661	301, 313	2130,44 2600-(52+26+ +15,60+375,96)

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.

Облік утримання аліментів відображається наступним чином (таблиця 38):

Таблиця 38 – Кореспонденція рахунків з обліку аліментів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1.	Утримано аліменти із заробітної плати	661	685	400
2.	Перераховано аліменти	685	311	400
3.	Утримано поштовий збір (400*4%)	661	685	16

Облік необов'язкових утримань (погашення кредиту, оплата комунальних послуг тощо наведений у таблиці 39.

Таблиця 39 – Кореспонденція рахунків з обліку необов'язкових утримань з заробітної плати

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Утримання вартості браку з заробітної плати, винної у його виникненні особи	661 "Розрахунки за заробітною платою"	24 "Брак у виробництві"
2.	Відрахування з заробітної плати робітників підприємства вартості оплачених проїзних документів, путівок і т.п.		33 "Інші грошові кошти"
3.	Відрахування із заробітної плати заборгованості дебіторів підприємства (за видані підзвітні суми, з погашення матеріального збитку, тощо)		372 "Розрахунки з підзвітними особами" 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»
4.	Утримання заборгованості засновників підприємства по внесках у статутний капітал шляхом відрахувань із заробітної плати		46 "Неоплачений капітал"
5.	Збільшення пайового капіталу шляхом вирахувань с заробітної плати робітника підприємства		41 "Пайовий капітал"
6.	Утримання відрахувань з		685 "Розрахунки по

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
	заробітної плати робітників (кредитів, комунальних послуги)		іншим кредиторами”
7.	Утримання вартості готової продукції, товарів, робіт та послуг		70 “Доходи від реалізації”

3. Документальне оформлення і синтетичний облік розрахунків з робітниками та службовцями по оплаті праці.

Облік особового складу працівників на підприємстві здійснюється відділом кадрів (інспектором по кадрах або іншою уповноваженою на це особою). Обліку підлягають всі працівники всіх підрозділів підприємства, незалежно від робіт, що вони виконують, та посади, що обіймають.

Для прийняття на роботу укладається трудовий договір чи договір громадянсько-правового характеру. В трудовий стаж враховується тільки праця за трудовим договором, укладання якого оформлюється наказом. Зарахування на роботу оформлюється наказом або розпорядженням власника, на підставі якого робиться запис в трудову книжку. А укладання договору підряду оформлюється двосторонньою угодою.

Облік особового складу ведеться з використанням наступних первинних документів: накази (розпорядження): про прийняття на роботу, про переведення на іншу роботу, про надання відпустки, про припинення трудового договору тощо. Відомості про кожного працівника ведуться в особовій картці.

Таблиця 40 - Типові форми документів з обліку особового складу

№ з/п	Типова форма	Назва документу
1.	П-1	Наказ (розпорядження) про прийом на роботу
2.	П-2	Особова картка
3.	П-3	Алфавітна картка
4.	П-4	Особова картка спеціаліста з вищою освітою, який виконує науково-дослідні, проектно-конструкторські і 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-8	Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)
9.	П-9	Книга обліку трудових книжок та вкладишів до них
10.	П-10	Книга обліку трудових книжок та вкладишів до них
11.	П-11	Акт на списання бланків трудових трудових книжок та вкладишів до них

Кожному працівникові надається табельний номер, який проставляється у всіх документах на заробітну плату.

Загальна кадрова документація наведена на рис. 24.

Рис. 24 - Кадрова документація

Наказом № 144 передбачається три варіанта документального оформлення розрахунків з робітниками по заробітній платі:

1) по розрахунково-платіжній відомості, котра використовується для розрахунків і виплаті заробітної плати за типовою формою № П-49. вона використовується на невеликих підприємствах та заснована на даних

“особового рахунку” (типова форма № П-54). Нарахування заробітної плати здійснюється на основі первинних документів з обліку виробітку, фактично відпрацьованого часу листів доплат та інших документів. Графа “Категорія персоналу” заповнюється на тих підприємствах, в звіті з праці яких передбачено поділення працюючих по категоріям. Ця відомість може бути виписана в одному або двох примірниках (під копіювальний папір), причому платіжним документом є перший примірник;

2) по розрахунковій відомості (типова форма № П-50) і окремо платіжній відомості (типові форма № П-53), в якій здійснюється виплата заробітної плати. даний порядок застосовується на біль великих промислових підприємствах.

При наявності великої кількості первинних документів по обліку працюючих облік відрядного заробітку здійснюється за допомогою накопичу вальної картки виробітку та заробітної плати (типова форма № П-56). Данні карки використовуються для щоденного обліку обсягу робіт, виробленого бригадою або працівником.

3) по спеціальним листам розрахунку заробітної плати (типова форма № П-52, які виписуються на окремого працюючого на розрахунковий період (додаток 8). В цьому випадку записи здійснюються під копіювальний папір в двох примірниках. Зворотна сторона другого примірника може бути використана для розрахунку сум, які належать для відпустки або інших аналогічних розрахунків. Суми до видачі переносяться в платіжну відомість (типова форма № П-53).

Лекція 11. (2 год.)

Мета: розглянути порядок розрахунку та методику бухгалтерського обліку зборів на обов’язкове пенсійне страхування, на державне соціальне страхування в зв’язку з тимчасовою втратою працездатності, на випадок безробіття, від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання.

План:

1. Облік зборів на обов’язкове державне пенсійне страхування.
2. Облік зборів на загальнообов’язкове державне соціальне страхування в зв’язку з тимчасовою втратою працездатності.
3. Облік зборів на загальнообов’язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття та в фондсоціального страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання.

1. Облік зборів на обов’язкове державне пенсійне страхування.

Облік зборів на загальнодержавне пенсійне страхування відображується на рахунку 651 «Розрахунки за пенсійним страхуванням». За кредитом рахунку 651 відображуються нарахування, виникнення зобов’язань, а за дебетом - погашення зобов’язань (перерахування).

Нарахування збору до пенсійного фонду здійснюють суб'єкти підприємницької діяльності, незалежно від форми власності, та відносять до витрат діяльності.

Збір нараховується за ставкою 33,2% від об'єкта оподаткування. Для підприємств де працюють інваліди ставка збору складає 4% від об'єкта оподаткування, для працюючих інвалідів.

Збір нараховується на витрати на оплату праці, сплачується одночасно з отриманням коштів в установах банків на оплату праці.

В обліку нарахування сум внесків буде відображено в складі відповідних витрат (таблиця 41):

Таблиця 41 – Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків зборів до пенсійного фонду

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Ставка збору, %
	Дебет	Кредит	
Нарахування зборів до пенсійного фонду	23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності"	651 «Розрахунки за пенсійним забезпеченням»	33,2% від загальної суми фонду оплати праці. Для підприємств де працюють інваліди ставка - 4%

2. Облік зборів на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності.

Платниками внесків до фонду соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності є роботодавці.

Розмір страхових внесків на соціальне страхування встановлюється щорічно Кабінетом Міністрів України до фактичних витрат на оплату праці найманих працівників. Для роботодавців розмір страхових внесків на 2009 р. встановлено 1,4%, від суми фактичних витрат на оплату праці. Нараховані внески перераховуються до фонду роботодавцями один раз на місяць - в день, встановлений для отримання заробітної платні.

В обліку нарахування відображуються наступним чином (таблиця 42):

Таблиця 42 – Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків зборів до фонду державного соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Ставка збору, %
	Дебет	Кредит	
Нарахування зборів до фонду соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності	23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності"	652 «Розрахунки за соціальним страхуванням»	1,4

3. Облік страхових зборів на випадок безробіття та в фонд соціального страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання.

Базою для нарахування внесків роботодавців є сума фактичних витрат на оплату праці найманих працівників.

Розмір страхових внесків щорічно встановлюється ВРУ із затвердженням державного бюджету на поточний рік. Внески перераховуються щомісяця, в день отримання грошей на виплату заробітної платні.

Нарахування в обліку страхових внесків відображуються записами (таблиця 43):

Таблиця 43 – Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків зборів до фонду сприяння зайнятості

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Ставка збору, %
	Дебет	Кредит	
Нарахування зборів до фонду сприяння зайнятості	23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності"	653 «Розрахунки за страхуванням на випадок безробіття»	1,6

Об'єктом для нарахування страхових внесків до фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань є сума фактичних витрат на оплату праці.

Розміри страхових внесків диференційовані за групами галузей економіки, залежно від класу професійного ризику та встановлюються законодавчо.

В обліку відображують наступним чином (таблиця 44):

Таблиця 44 – Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків зборів до фонду сприяння зайнятості

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Ставка збору, %
	Дебет	Кредит	
Нарахування зборів до фонду страхуванням від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання	23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності”	656 «Розрахунки за страхуванням від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання»	Згідно класифікатора

ТЕМА 8. ОБЛІК ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ТА ЗАБЕЗПЕЧЕНЬ (2 год.)

Мета: дослідити порядок бухгалтерського обліку розрахунків з бюджетом за податками та зборами, розглянути класифікацію кредитів банку та порядок їх обліку, визначити забезпечення та порядок їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

План:

1. Облік розрахунків з бюджетом.
2. Облік кредитів банку.
3. Облік забезпечень.

1. Облік розрахунків з бюджетом.

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.

Для пізнання природи податку необхідно чітко визначити основні елементи, які зумовлюють внутрішній зміст даного податку (таблиця 45):

Таблиця 45 – Характеристика сутності податків через їх елементи

№ з/п	Елемент природи податків	Його 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	Законодавчо 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 за забруднення

№ з/п	Елемент природи податків	Його характеристика
		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

Кожен вид податків має свої специфічні риси і функціональне призначення та займає окреме місце в податковій системі.

Для узагальнення інформації про розрахунки з бюджетом призначений рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами». За кредитом якого відображають сума нарахованих платежів у бюджет, за дебетом - сплату та списання податків, або суми їх відшкодування з бюджету.

Аналітичний облік розрахунків за податками та платежами ведеться за їх видами (рис. 25).

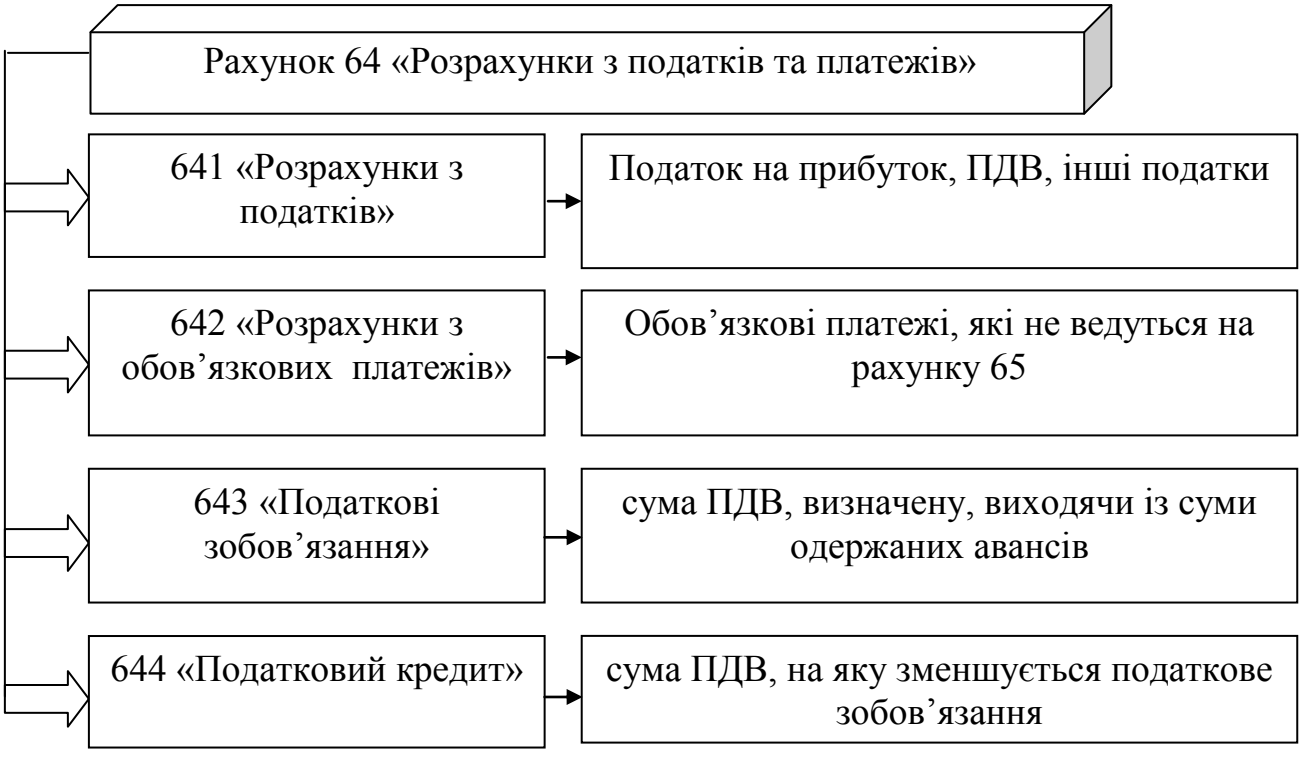


Рис. 25 - Порядок аналітичного обліку розрахунків з бюджетом за податками й платежами.

Бухгалтерські документи, на підставі яких проводиться нарахування податків до бюджету, виступають:

- з податку на додану вартість – "Податкова накладна";
- з прибуткового податку – "Розрахунково-платіжна відомість";

- комунального податку та податку з власників транспортних засобів – розрахунок бухгалтерії.

Сплата податків і платежів до бюджету із розрахункового рахунку здійснюється за допомогою платіжного доручення.

Синтетичний облік розрахунків за податками і платежами здійснюється при журнально-ордерній формі обліку у журналі-ордері №3, а при спрощеній формі обліку – у відомості В-5.

Облік розрахунків за податками відображають наступним чином (таблиця 46):

Таблиця 46 – Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків за податками

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Нарахування податків, що відносяться на витрати діяльності (комунальний, податок з власників транспортних засобів, з реклами тощо)	92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”	641 «Розрахунки за податками»
2.	Нарахування податку з доходів фізичних осіб	661 “Розрахунки за заробітною платою”	
3.	Нарахування податку на прибуток	98 «Податок на прибуток»	
4.	Відображення податків, на які зменшується сума доходу (ПДВ, акциз)	70 “Доходи від реалізації”	641 «Розрахунки за податками», 642 «Розрахунки з обов’язкових платежів»
5.	Погашення заборгованості за податками	641 «Розрахунки за податками», 642 «Розрахунки з обов’язкових платежів»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»

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 Закон України «Про податок на додану вартість» від 03.04.97 р. №168/97-ВР (зі змінами та доповненнями).

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 кредитору для погашення заборгованості, а також по передачі об’єкта фінансового лізингу в користування орендатору;

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 приходиться 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	
Юридична особа	*Фізична особа*
по першій події	касовий метод

Для відображення податкових розрахунків по податку на додану вартість передбачено ведення двох субрахунків 643 «Податкові зобов'язання» та 644 «Податковий кредит».

Основні кореспонденції рахунків щодо операцій виникнення та погашення зобов'язань з ПДВ наведені у таблиці 47:

Таблиця 47 – Кореспонденція рахунків з обліку виникнення та погашення зобов'язань з ПДВ

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	70 "Доходи від реалізації"	641 «Розрахунки за податками»
2.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
3.	Відображено податкове зобов'язання при отриманні передоплати від покупця	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	681 «Розрахунки за авансами одержаними»
		643 «Податкові зобов'язання»	641 «Розрахунки за податками»
4.	Відображено податковий кредит сплаті передоплати постачальнику	371 «Розрахунки за виданими авансами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
		641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»
5.	Перераховано до бюджету суму податкового зобов'язання з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»

2. Облік кредитів банку.

Підприємства за сучасних умов господарювання інколи залучають позикові кошти. З цією метою укладається кредитний договір між установою банку та і підприємством, в якому визначається об’єкт кредитування, умови одержання та погашення позик, відсоткові ставки плати за кредит, джерела погашення, терміни, та інші умови кредитування.

Кредит - це надання банком грошових коштів юридичним та фізичним особам у тимчасове користування на визначених умовах.

Згідно з Цивільним кодексом України за договором позики одна сторона (позикодавець) передає іншій стороні (позичальнику) у власність (в оперативне управління) гроші або речі, а позичальник зобов'язується повернути позикодавцю таку ж суму грошей або рівну кількість речей тієї ж якості (розділ 32 ст. 374).

Об’єктом банківського кредитування є фінансовий кредит – сума грошових коштів, які підприємство бере у борг в банку на умовах платності, повернення, цільового використання та, як правило, забезпечення.

Для відображення в обліку операцій щодо банківських позик використовують рахунки наведені у таблиці 48.

Таблиця 48 – Порядок відображення банківських кредитів на рахунках бухгалтерського обліку

<table>
<tr><td colspan="2" rowspan="2">Строк кредиту</td><td colspan="2">Валюта кредиту</td></tr>
<tr><td>Національна</td><td>Іноземна</td></tr>
<tr><td rowspan="5">Звичайні</td><td>До 12 місяців</td><td>601 «Короткострокові кредити банків у національній»</td><td>602 «Короткострокові кредити банків в іноземній валюті»</td></tr>
<tr><td rowspan="4">Понад 12 місяців</td><td colspan="2">Поточна частина боргу</td></tr>
<tr><td>611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов’язаннями в національній валюті»</td><td>612 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»</td></tr>
<tr><td colspan="2">Довгострокова частина боргу</td></tr>
<tr><td>501 «Довгострокові кредити банків у національній валюті»</td><td>502 «Довгострокові кредити банків в іноземній валюті»</td></tr>
<tr><td rowspan="5">Пролонговані</td><td>До 12 місяців</td><td>603 «Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті»</td><td>604 «Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті»</td></tr>
<tr><td rowspan="4">Понад 12 місяців</td><td colspan="2">Поточна частина боргу</td></tr>
<tr><td>611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов’язаннями в національній валюті»</td><td>612 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»</td></tr>
<tr><td colspan="2">Довгострокова частина боргу</td></tr>
<tr><td>503 «Відстрочені довгострокові кредити банків в національні й</td><td>504 «Відстрочені довгострокові кредити банків</td></tr>
</table>

		валюті»	в іноземній валюті»
Прострочені	До 12 місяців	605 «Прострочені позики в національній валюті»	606 «Прострочені позики в іноземній валюті»
	Понад 12 місяців		

Для взяття на облік банківського кредиту суттєвими будуть наступні умови:

1) валюта кредиту – окремий облік активів і зобов'язань за видами валют;

2) строк, на який кредит надається (короткострокові – до 12 міс., довгострокові – понад 12 міс.);

3) спосіб надання – банківський рахунок, на який зараховується кредит, механізм надання (як використовуються кошти).

Нижче приведені бухгалтерські записи по обліку довгострокових та короткострокових кредитів (таблиця 49).

Таблиця 49- Типові бухгалтерські записи з обліку довгострокових кредитів банку

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Одержаний на поточний рахунок довгостроковий кредит банку: - в національній валюті; - в іноземній валюті	311 "Поточні рахунки в національній валюті", 313 «Інші рахунки банка в національній валюті»	501 "Довгострокові кредити банків в національній валюті", 601 "Короткострокові кредити банків в національній валюті"
		312 "Поточні рахунки в іноземній валюті", 314 «Інші рахунки банка в іноземній валюті»	502 "Довгострокові кредити банків в іноземній валюті", 602 "Короткострокові кредити банків в іноземній валюті"
2.	Нараховано відсотки за одержаний кредит	951 "Відсотки за кредит"	684 "Розрахунки по нарахованих відсотках"
3.	В кінці звітного періоду списані нараховані відсотки за одержаний кредит	792 "Результати фінансових операцій"	951 "Відсотки за кредит"
4.	Погашена заборгованість перед банком по:	684 "Розрахунки по нарахованих відсотках"	31 «Рахунки в банку»

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
	- одержаним відсоткам; - короткостроковим зобов'язанням	61 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями"	
5.	Переведена частина довгострокової заборгованості в поточну	50 "Довгострокові кредити"	61 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями"
6.	Використання підприємством коштів одержаного кредиту	371 «Розрахунки за виданими авансами», 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками», 685 «Розрахунки з різними кредиторами»	311 "Поточні рахунки в національній валюті", 313 «Інші рахунки банка в національній валюті», 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті", 314 «Інші рахунки банка в іноземній валюті»
7.	За поточним рахунком дозволено овердрафт або відкрита кредитна лінія		60 «Короткострокові позики»

3. Облік забезпечень.

Згідно П(С)БО 11 "Зобов'язання" підприємство щодо кожного виду забезпечень приводить в Примітках до фінансових звітів таку інформацію:

1. Цільове призначення, причини невизначеності і очікуваний термін погашення.
2. Залишок забезпечення на початок і кінець звітного періоду.
3. Збільшення забезпечення протягом звітного періоду унаслідок створення забезпечення або додаткових відрахувань.
4. Сума забезпечення, використана впродовж звітного періоду.
5. Невикористана сума забезпечення, сторнированная в звітному періоді.
6. Сума очікуваного відшкодування витрат іншою стороною, врахована при оцінці забезпечення.

По кожному виду непередбачених зобов'язань приводиться така інформація:

- стислий опис зобов'язання і його сума;
- невизначеність щодо суми або терміну погашення;
- сума очікуваного погашення зобов'язання іншою стороною.

Облік забезпечень майбутніх витрат та платежів ведуть за однойменним рахунком 47. На ньому обліковують забезпечення з виплат відпусток, додаткового пенсійного забезпечення, гарантійних зобов’язань та інших

витрат та платежів. Облік забезпечень на покриття витрат з виплати відпускних було детально розглянуто у темі 7.

Облік майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів проданої продукції, на проведення ремонтів предметів прокату і т.д. ведеться на субрахунку 473 "Забезпечення гарантійних зобов'язань".

Підприємство, яке реалізує продукцію з гарантією, бере на себе зобов'язання забезпечити її ремонт або обмін протягом гарантійного терміну. Оскільки конкретна сума витрат на період їх виникнення не визначена і залежить від майбутніх подій, в звітному періоді, коли була реалізована продукція, підприємство вимушене створити відповідний резерв, виходячи з попереднього досвіду і прогнозних оцінок фахівців. Типові облікові записи з забезпечення гарантійних зобов’язань наведені у таблиці 50.

Таблиця 50 – Кореспонденція рахунків з обліку забезпечення гарантійних зобов’язань

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Здійснено відрахування для забезпечення гарантійних зобов'язань	93 "Витрати на збут"	473 "Забезпечення гарантійних зобов'язань"
2.	Проведені витрати на гарантійний ремонт реалізованої продукції: а) використані запасні частини; б) нарахована заробітна платня за виконаний ремонт; в) проведено відрахування на соціальні заходи	473 "Забезпечення гарантійних зобов'язань"	207 "Запасні частини"
			661 "Розрахунки по заробітній платні"
			65 "Розрахунки по страхуванню"

ТЕМА 9. ОБЛІК ДОХОДІ І ВИТРАТ (2 год.)

Мета: розглянути порядок бухгалтерського обліку доходів та витрат за видами діяльності

План:

1. Облік доходів підприємства за видами діяльності.
2. Облік операційних витрат та витрат підприємства за видами діяльності.

1. Облік доходів підприємства за видами діяльності.

П(С)БО 15 ”Дохід“, визначає порядок формування в обліку інформації про доходи від звичайної діяльності підприємства і розкриття її у фінансовій звітності.

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).

Не визнаються доходами: сума ПДВ, акцизів і інших податків; сума передоплати і авансу і ін (рис. 26).

Дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і інших активів признається за наявності всіх умов, приведених нижче (П(С)БО 15): покупцю передані ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на товар (актив); підприємство не здійснює подальше управління і контроль за реалізованими товарами (активами); сума доходу може бути достовірно визначена; є упевненість, що в результаті операції збільшаться економічні вигоди підприємства.

Рис. 26 – Умови визнання доходів та відображення у фінансовій звітності підприємства

Для обліку доходів, призначені рахунки класу 7. Класифікація доходів за видами діяльності та рахунками бухгалтерського обліку наведена на рис. 27.

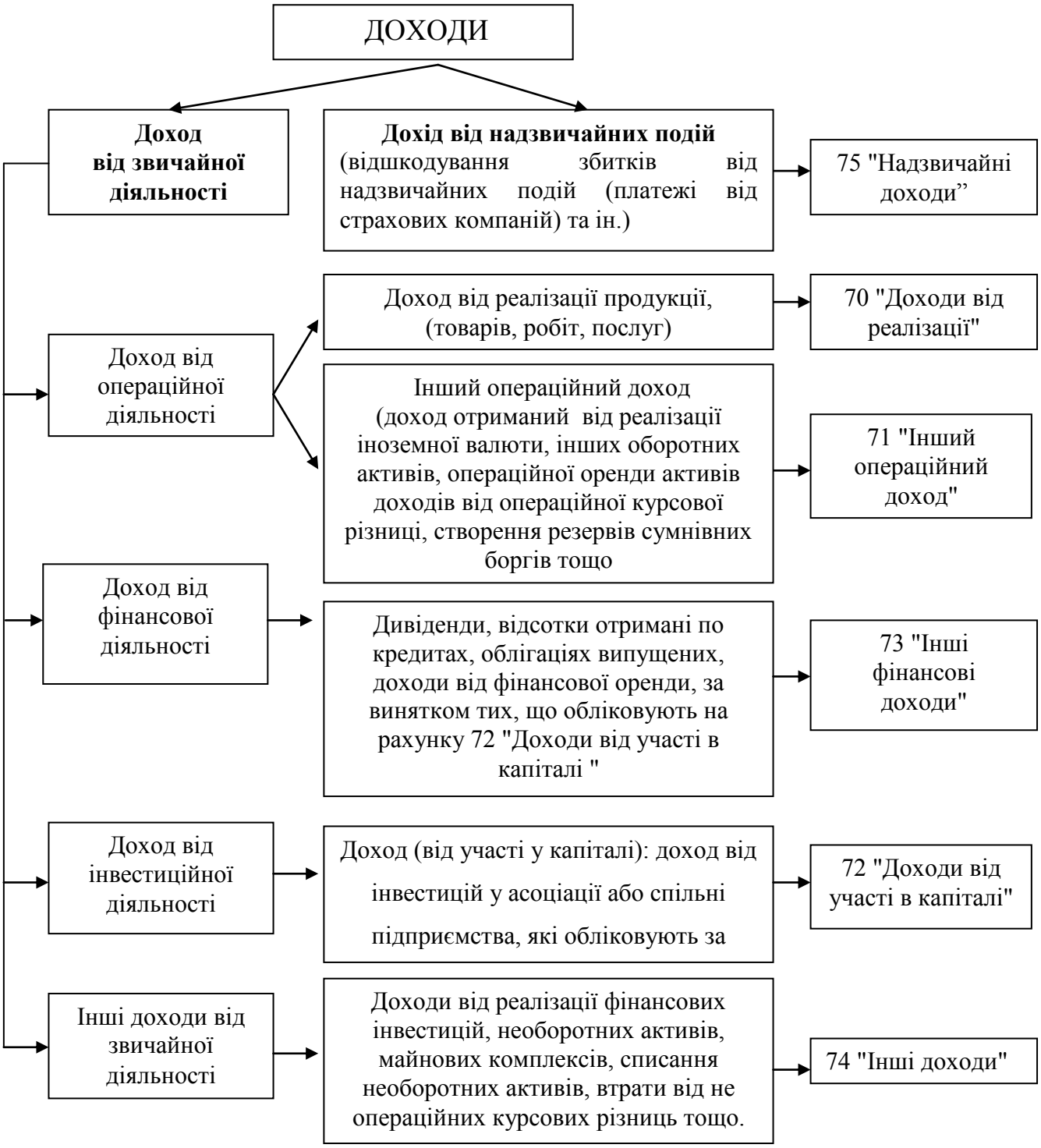


Рис. 27 – Класифікація доходів за видами діяльності та порядку відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Типові бухгалтерські записи з обліку доходів підприємства наведено у таблиці 51.

Таблиця 51 – Типова кореспонденція рахунків з обліку доходів підприємств

№ п/п	Найменування операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нарахування податків у зв'язку з реалізацією необоротних активів	70 "Доходи від реалізації", 71 "Інший операційний доход"	64 "Розрахунки по податках та платежах"
2	Отримання в касу готівки підприємства від реалізації	30 "Каса"	70 "Доходи від реалізації"
3	Отримання грошових коштів від реалізації на рахунки в банках	31 "Рахунки в банках"	70 "Доходи від реалізації"
4	Отримання доходу від реалізації покупцям та замовникам	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	70 "Доходи від реалізації"
5	Списання доходу від реалізації, іншого операційного доходу, доходів від участі у капіталі, інших фінансових доходів, надзвичайні доходи та визначення фінансового результату	70 "Доходи від реалізації", 71 "Інший операційний доход", 72 "Доход від участі у капіталі", 73 "Інші фінансові доходи", 74 "Інші доходи", 75 "Надзвичайні доходи"	79 "Фінансові результати"
6	Отримання доходу від зарахування необоротних активів на Баланс підприємства	10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи", 12 "Нематеріальні активи"	71 "Інший операційний доход"
7	Отримання доходу від участі у капіталі у вигляді довгострокових фінансових інвестицій	14 "Довгострокові фінансові інвестиції"	72 "Доход від участі у капіталі"
8	Отримання інших фінансових доходів у формі зарахування на Баланс виробничих запасів	20 "Виробничі запаси", 22 "МАЛОЦІННІ ШВИДКОЗНОШУВАЛЬНІ ПРЕДМЕТИ", 28 "Товари"	73 "Інші фінансові доходи"

№ п/п	Найменування операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
9	Нараховано у зв’язку з реалізацією необоротних активів податки та платежі	74 “Інші доходи”	64 “Розрахунки по податках та платежах”
10	Відображена сума негативного гудвілу, яка визнана доходом	19 “Негативний гудвіл”	74 “Інші доходи”
11	Списання суми довгострокового кредиту та короткострокових позичок внаслідок надзвичайних подій	50 “Довгострокові позики”, 60 “Короткострокові позички”	75 “Надзвичайні доходи”
12	Відображення суми часток страхових платежів, які сплачуються перестрахувальникам	97 “Інші витрати”	76 “Страхові платежі”

2. Облік операційних витрат та витрат підприємства за видами діяльності.

Порядок обліку витрат підприємства та розкриття інформації про витрати в фінансовій звітності визначаються П(С)БО 16 "Витрати".

Витрати признаються коли зменшуються активи або збільшуються зобов'язання, що приводить до зменшення власного капіталу, за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Не визнаються витратами:

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами і т.д.;
- передоплата запасів, робіт, послуг;
- погашення одержаних позик;
- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, які не приводять до зменшення власного капіталу.

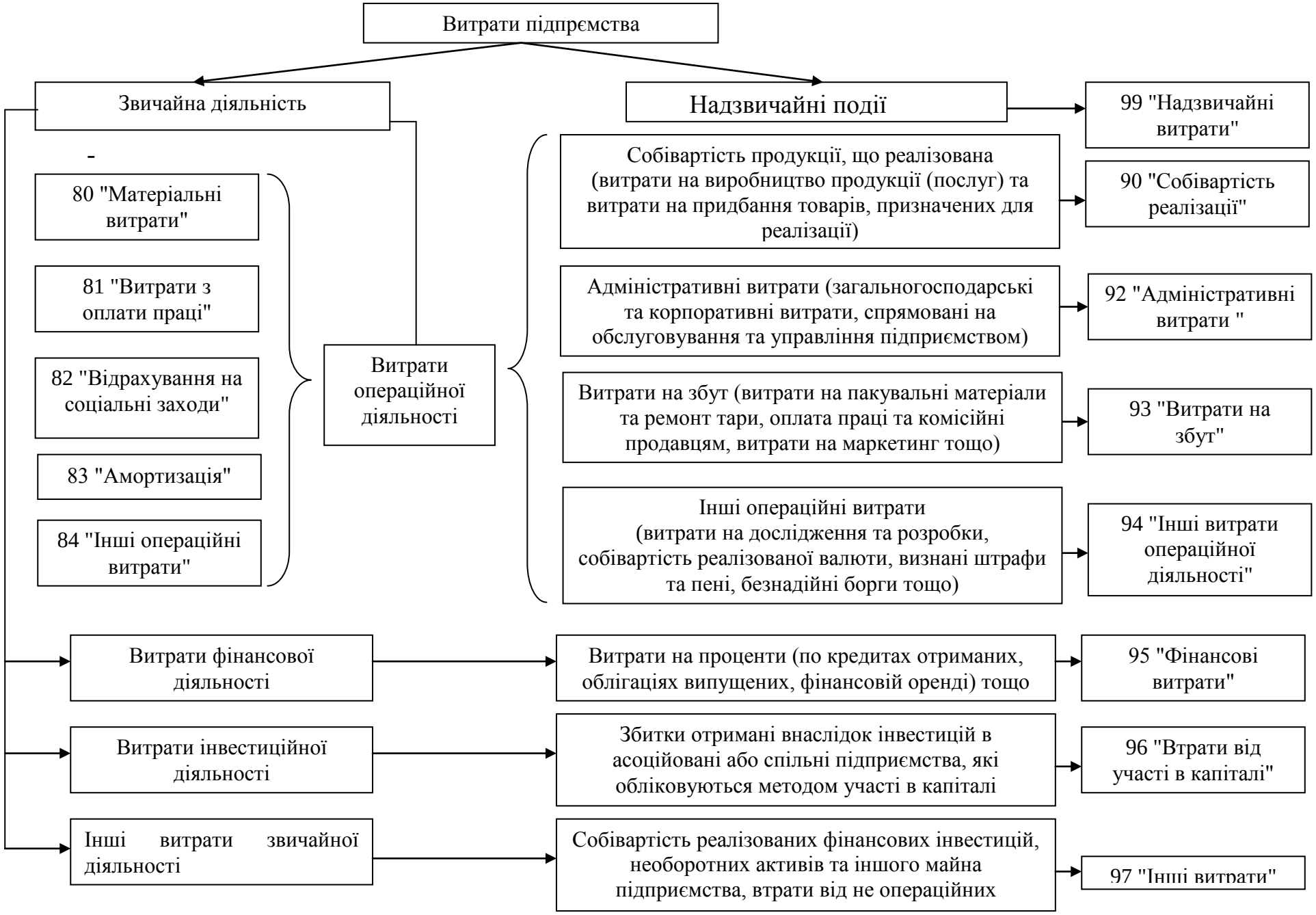
На рис.52 наведено класифікацію витрат підприємства та порядок їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Операційні витрати включають усі витрати, крім собівартості реалізованих товарів, які виникають у процесі операційної діяльності підприємства. До операційних витрат належать: адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Для обліку загальногосподарських та інших операційних витрат використовують рахунки 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності".

Рахунок 92 призначено для обліку загальногосподарських витрат, пов'язаних з управлінням та обслуговуванням підприємства в цілому, у тому числі:

- загальні та корпоративні витрати (винагороди директорам, благодійні внески);
- витрати на персонал офісу (заробітна і додаткова плата, навчання, страхування);


Витрати підпрємства
Звичайна діяльність
Надзвичайні події
99 "Надзвичайні витрати"
-
80 "Матеріальні витрати"
81 "Витрати з оплати праці"
82 "Відрахування на соціальні заходи"
83 "Амортизація"
84 "Інші операційні витрати"
Витрати операційної діяльності
Собівартість продукції, що реалізована (витрати на виробництво продукції (послуг) та витрати на придбання товарів, призначених для реалізації)
90 "Собівартість реалізації"
Адміністративні витрати (загальногосподарські та корпоративні витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством)
92 "Адміністративні витрати "
Витрати на збут (витрати на пакувальні матеріали та ремонт тари, оплата праці та комісійні продавцям, витрати на маркетинг тощо)
93 "Витрати на збут"
Інші операційні витрати (витрати на дослідження та розробки, собівартість реалізованої валюти, визнані штрафи та пені, безнадійні борги тощо)
94 "Інші витрати операційної діяльності"
Витрати фінансової діяльності
Витрати на проценти (по кредитах отриманих, облігаціях випущених, фінансовій оренді) тощо
95 "Фінансові витрати"
Витрати інвестиційної діяльності
Збитки отримані внаслідок інвестицій в асоційовані або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі
96 "Втрати від участі в капіталі"
Інші витрати звичайної діяльності
Собівартість реалізованих фінансових інвестицій, необоротних активів та іншого майна підприємства, втрати від не операційних
97 "Інші витрати"

- витрати на утримання приміщень і обладнання офісу (оренда, амортизація, комунальні послуги, ремонт, страхування);
- податки, збори, обов'язкові платежі;
- витрати зв'язку (поштові, телефонні, факс та ін.);
- амортизація нематеріальних активів загального
- призначення;
- послуги сторонніх організацій (юридичні, аудиторські, консультаційні, медичні).

Рахунок 93 використовується для відображення витрат, пов'язаних із реалізацією продукції (товарів):
- на утримання підрозділів збуту;
- на рекламу;
- на доставку продукції споживачам;
- інших витрат.

Рахунок 94 передбачено для обліку інших операційних витрат. У складі інших операційних витрат відображаються:
- витрати на дослідницьку роботу та розробки;
- собівартість реалізованої іноземної валюти та виробничих запасів;
- створення резерву сумнівних боргів;
- втрати від операційних курсових різниць;
- втрати від знецінювання запасів;
- недостачі і втрати від псування цінностей;
- визнані економічні санкції;
- відрахування для майбутніх операційних витрат;
- інші витрати, пов'язані з основною діяльністю підприємства.

Рахунки обліку доходів і витрат можна вважати тимчасовими, такими, що відображують стан доходів і витрат за певний звітний період, по закінчені якого сальдо цих рахунків переноситься на рахунок 79 "Фінансові результати". Тимчасові рахунки починають новий звітний період з нульового сальдо, на них накопичується інформація про доходи і витрати за даний період, що дає змогу складати проміжну звітність (місячну, квартальну, за півроку, дев’ять місяців). У кінці періоду рахунки доходів і витрат закриваються через списання їх сальдо на рахунок 79 "Фінансові результати".

Усі підприємства, за винятком малих, використовують рахунки класу 9. При цьому систематизацію інформації про елементи витрат можна виконати так: витрати відносяться спочатку на рахунки витрат класу 8, а потім списується на рахунки класу 9 для обліку витрат за функціональними ознаками. Інформацію для заповнення другого розділу Звіту дадуть дані оборотів по рахунках обліку витрат класу 8.

У кінці року сальдо рахунків 92, 93, і 94 списується на субрахунок 791 "Результат основної діяльності.

Типові бухгалтерські записи з обліку витрат наведено у таблиці 53.

Таблиця 53 – Кореспонденція рахунків з обліку витрат підприємства

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Списання виробничої собівартості реалізованих робіт, послуг	90 “Собівартість реалізації”	23 “Виробництво”
2.	Списання виробничої собівартості реалізованої готової продукції	90 “Собівартість реалізації”	26 “Готова продукція”
3.	Списання загальновиробничих витрат, за відповідним розподілом	90 “Собівартість реалізації”	91 “Загальновиробничі витрати”
4.	Списання собівартості реалізованої продукції, адміністративних витрат, витрат на збут, витрат операційної діяльності, фінансових витрат, витрат від участі у капіталі, інших витрат, надзвичайних витрат та визначення фінансових результатів	79 “Фінансові результати”	90 “Собівартість реалізації”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності”, 95 “Фінансові витрати”, 96 “Втрати від участі у капіталі”, 97 “Інші витрати”, 99 “Надзвичайні витрати”
5.	Нарахування амортизації необоротних активів загльновиробничого, адміністративного призначення, пов’язані зі збутом продукції, пов’язаних з ліквідацією наслідків	91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 99 “Надзвичайні витрати”	13 “Знос необоротних активів”

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
	надзвичайних подій		
6.	Списання виробничих запасів на витрати пов'язані з організацією виробництва, управлінням підприємства, пов'язані зі збутом продукції, витрати операційної діяльності, надзвичайні витрати	91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності", 99 "Надзвичайні витрати"	20 "Виробничі запаси", 22 "МАЛОЦІННІ ШВИДКОЗНОШУВАЛЬНІ ПРЕДМЕТИ"
7.	Списання частини загальновиробничих витрат, яка у результаті розподілу відноситься до витрат виробництва	23 "Виробництво"	91 "Загальновиробничі витрати"
8.	Списання дебіторської заборгованості на адміністративні витрати, витрати на збут, витрати операційної діяльності	92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності"	37 "Розрахунки з різними дебіторами"
9.	Формування резерву сумнівних боргів за рахунок витрат на збут, витрат операційної діяльності	93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності"	38 "Резерв сумнівних боргів"
10.	Віднесення до інших витрат операційної діяльності нарахованих податків та платежів, коштів зі страхування	94 "Інші витрати операційної діяльності"	64 "Розрахунки по податках та платежах", 65 "Розрахунки зі страхування"
11.	Відображення суми визнаних фінансових	95 "Фінансові витрати"	68 "Розрахунки за іншими операціями"

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
	рас ходів у зв'язку зі здійсненням розрахунків по іншим операціям		
12.	На збільшення витрат з капітальних інвестицій списано фінансові витрати	15 "Капітальні інвестиції"	95 "Фінансові витрати"
13.	Відображено зменшення довгострокових фінансових інвестицій на суму понесених збитків від таких інвестицій	96 "Втрати від участі у капіталі"	14 "Довгострокові фінансові інвестиції"
14.	Списано на витрати вартість інших необоротних активів	97 "Інші витрати"	18 "Інші необоротні активи"
15.	Виключення з фінансових результатів суми зменшеного по даним бухгалтерського обліку податку на прибуток	98 "Податки на прибуток"	79 "Фінансові результати"
16.	Включення у фінансовий результат суми нарахованого за даними бухгалтерського обліку податку на прибуток	79 "Фінансові результати"	98 "Податки на прибуток"
17.	Списання вартості довгострокових фінансових інвестицій, довгострокової дебіторської заборгованості, незавершених	99 "Надзвичайні витрати"	14 "Довгострокові фінансові інвестиції", 16 "Довгострокова дебіторська заборгованість", 15 "Капітальні інвестиції"

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
	капітальних інвестицій, втрачених внаслідок надзвичайних подій		
18.	Відображення сум визнаних витрат на оплату праці робітникам за виконані роботи, пов’язані з ліквідацією стихійного лиха	99 “Надзвичайні витрати”	66 “Розрахунки на оплату праці”

ТЕМА 10. ОБЛІК ФОРМУВАННЯ ТА ВИКОРИСТАННЯ ФІНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТУ (2 год.)

Мета: визначити що є об'єктом, суб'єктом та базою оподаткування податку на прибуток.

План:

1. Облік фінансових результатів.
2. Облік витрат по податку на прибуток.
3. Облік використання прибутку.

1. Облік фінансових результатів.

Визначаються фінансові результати шляхом визначення доходів та відповідних витрат підприємства (рис. 28).

Дохід (виторг) від реалізації продукції, (товарів, робіт, послуг)
-
ПДВ, акциз та інші вирахування з доходу
=
Чистий дохід (виторг від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)
-
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)
=
Валовий прибуток (збиток)
-
Адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати
+
Інші операційні доходи
=
Фінансовий результат від операційної діяльності
+ (-)
Прибуток (збиток) від фінансової та інвестиційної діяльності
=
Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування
-
Податок на прибуток від звичайної діяльності
+ (-)
Фінансовий результат від надзвичайних подій
-
Податки з надзвичайного прибутку
=
Чистий прибуток (збиток)

Рис. 28 – Порядок формування фінансового результату підприємства

На прикінці року сальдо рахунків доходів та витрат списується на субрахунок 791 "Результат основної діяльності", за даними якого визначається прибуток чи збиток від основної діяльності.

Умовний приклад з визначення фінансового результату підприємства оптової торгівлі наведено у таблиці 54.

Таблиця 54 - Визначення фінансового результату підприємства оптової торгівлі

№ з/п	Зміст операції	Д	К	Сума, тис. грн
1.	Одержано виторг за товар	311	702	1800
2.	Відображено ПДВ	702	641	300
3.	Списано собівартість товару	902	281	1100
4.	Списано доходи на фінансовий результат	702	791	1500
5.	Списано витрати на фінансовий результат	791	902	1100
6.	Списано на фінансовий результат витрати на збут	791	93	150
7.	Списано на фінансовий результат адміністративні витрати	791	92	100
8.	Списано на фінансовий результат інші операційні витрати	791	94	5
9.	Нараховано податок на прибуток за даними бухгалтерського обліку	791	98	36,25 (1500 - 1100 - 150 - 100 - 5) × 0,25
10.	Відображено нерозподілений прибуток	791	441	108,75 (1500 - 1100 - 150 - 100 - 5 – 36,25)

2. Облік витрат по податку на прибуток.

Податок на прибуток підприємств – це прямий податок, сплачуваний підприємствами з розрахункового прибутку, що є об’єктом оподаткування.

Об’єкт оподаткування визначається наступним чином:

Об’єкт оподаткування податку на прибуток = *Сукупний валовий дохід* - *Дохід, що не включається до валового доходу*

Дохід, що не включається до валового доходу = *Скоригований валовий дохід* - *Сума валових витрат* - *Сума амортизаційних відрахувань*

Податок на прибуток = *Об’єкт оподаткування податку на прибуток* x *25%*

Валовий дохід – це загальна сума доходу платника податку від всіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентального шельфу, виключній (морській) економічній зоні, так і за її межами.Валовий дохід включає наступні елементи (рис. 29).

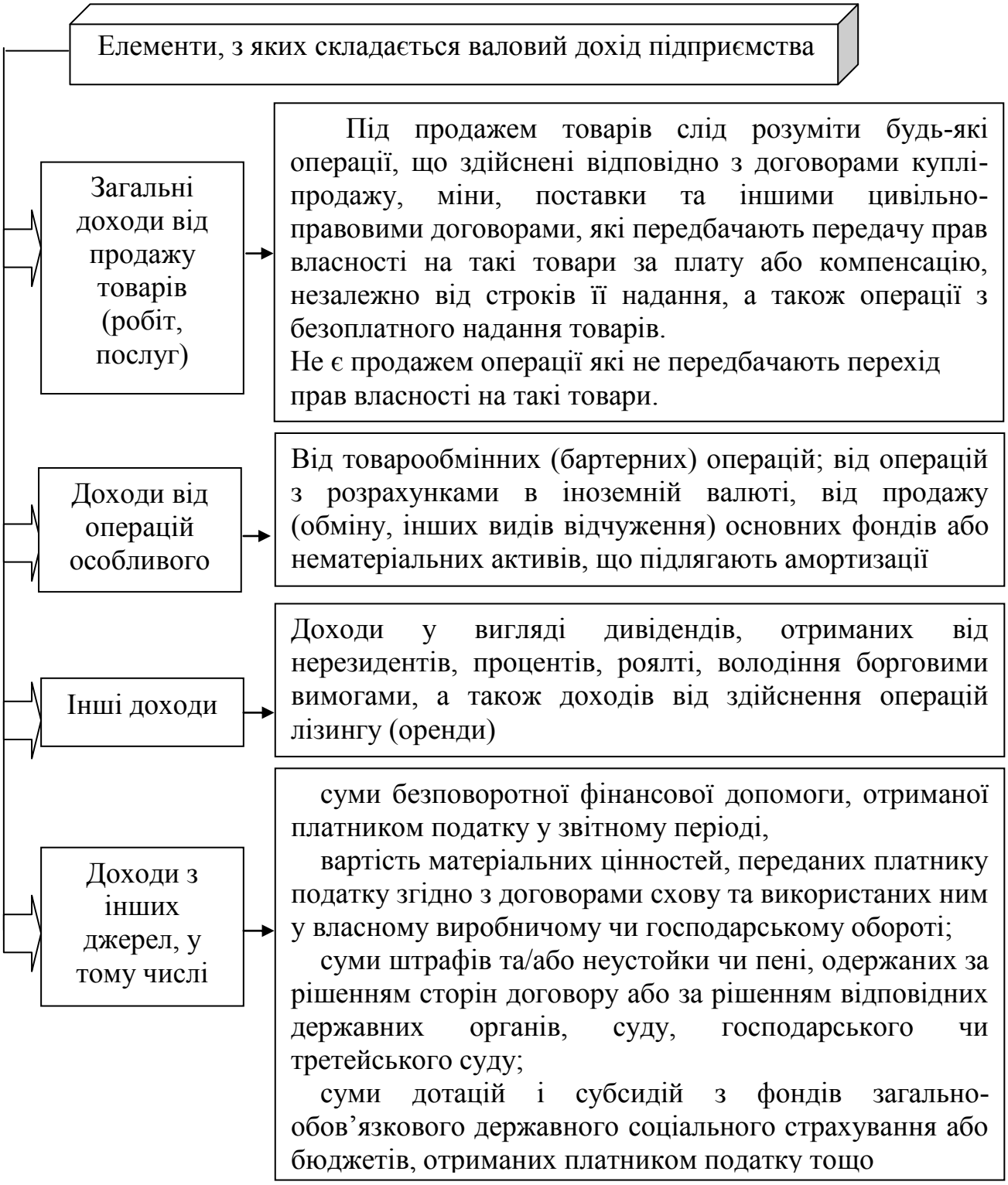


Рис. 29 – Валовий дохід підприємства.

Датою збільшення валового доходу є дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

- дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку в оплату товарів (робіт, послуг), що підлягають продажу, або дата оприбуткування готівки в касі платника податку, а за відсутності такої – дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;
- дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) – дата фактичного надання результатів робіт (послуг) платником податку.

Склад валових витрат підприємства регламентується ст. 5 Закону «Про оподаткування прибутку».

Валові витрати – це сума будь-яких витрат платника податків у грошовій, матеріальній чи нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбані (виготовлені) платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності.

Валові витрати поділяють на наступнеі групи (таблиця 55):

Таблиця 55 – Перелік валових витрат згідно норм Закону «Про оподаткування прибутку»

<table>
<tr><td colspan="2">Валові витрати</td></tr>
<tr><td>без обмеження сум</td><td>з обмеженням сум</td></tr>
<tr><td>1) будь-які витрати сплачені (нараховані) протягом звітного періоду у зв’язку з підготовкою, організацією, веденням виробництва, продажем продукції і охороною праці, зокрема витрати на придбання електроенергії</td><td>1) 10% від сукупної балансової вартості на 1 січня поточного року – витрати на ремонт</td></tr>
<tr><td>2) внесені (нараховані) податки, збори, платежі встановлені Законом «Про систему оподаткування”</td><td rowspan="12">2) витрати на паливно-мастильні матеріали для легкового автомобіля – 50% від фактично понесених витрат</td></tr>
<tr><td>3) витрати, які не віднесені до складу валових витрат минулих звітних податкових періодів</td></tr>
<tr><td>4) суми безнадійної заборгованості</td></tr>
<tr><td>5) витрати на забезпечення працівників спеціальним одягом, харчуванням, взуттям (перелік КабМіну)</td></tr>
<tr><td>6) витрати на придбання літератури для інформаційного забезпечення господарської діяльності</td></tr>
<tr><td>7) витрати на проведення аудиту;</td></tr>
<tr><td>8) витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів виданих державними органами (крім витрат на торгові патенти);</td></tr>
<tr><td>9) витрати на проведення рекламних заходів;</td></tr>
<tr><td>10) витрати на відрядження;</td></tr>
<tr><td>11) витрати пов’язані з оплатою праці та обов’язкові</td></tr>
</table>

Валові витрати	
без обмеження сум	з обмеженням сум
збори на соціальне страхування;	
12) виплати пов’язані з оплатою процентів по борговим зобов’язанням.	

Датою збільшення валових витрат вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

- дата списання коштів з банківських рахунків платника податку в оплату товарів (робіт, послуг), а в разі їх придбання за готівку – день їх видачі з каси платника податку;
- дата оприбуткування платником податку товарів, а для робіт (послуг) – дата фактичного отримання результатів робіт (послуг) платником податку.

За вимогами П(С)БО 17 “Податок на прибуток” підприємства повинні визначати тимчасові різниці, що виникають через відмінності в оцінках активів чи зобов’язань за даними фінансової звітності та податковою базою.

В П(С)БО 17 визначено зміст понять облікового та податкового прибутку наступним чином:

Обліковий прибуток (збиток)	*Податковий прибуток (збиток) - поточний*
Сума прибутку (збитку) до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку	Сума прибутку (збитку), визначена за податковим законодавством об’єктом оподаткування за звітний період

Внаслідок різниці між поточним податком та бухгалтерським виникає різниця: вона буває постійною та тимчасовою (рис. 30).

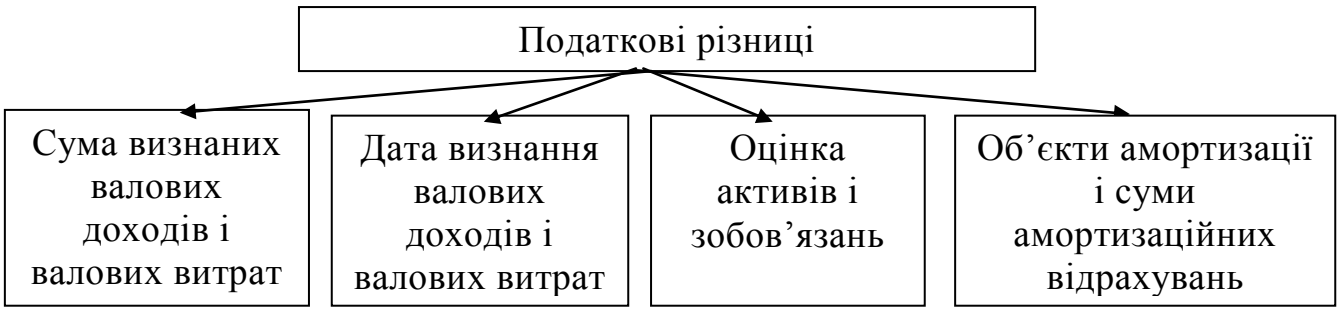


Рис. 30 – Порядок визначення податкових різниць

Витратами (доходами), які стосуються тільки звітного періоду є постійні різниці. Постійною вважається різниця між податковим прибутком

(збитком) за певний період, що виникає в поточному звітному періоді і не анулюється в наступних звітних періодах, наприклад:

Стаття	Оподаткований прибуток	Обліковий прибуток
Благодійні внески	в розмірі не менш 2 та не більше 5 % оподаткованого прибутку попереднього звітного року	Включаються до витрат
Штрафи, пені	не є витратами	

Постійні різниці загальною сумою завжди відображаються на Дт 98 «Податок на прибуток».

Нарахований поточний податок на прибуток відноситься до витрат діяльності й обліковується на рахунку 98 “Податок на прибуток”, за дебетом відображають нарахування суми податку на прибуток; за кредитом - списання податку для включення у фінансові результати.

Тимчасові різниці поділяються на наступні групи (таблиця 56).

Таблиця 56 – Класифікація тимчасових податкових різниць та їх характеристика

Ознаки	Тимчасові податкові різниці – це різниці, що виникають між оцінкою активу або зобов’язання за даними фінансової звітності і податковою базою	
	Підлягають вирахуванню	Підлягають оподаткуванню
Визначення	Різниці, що призводять до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) в майбутніх періодах	Різниці, що включені до податкового прибутку (збитку) і підлягають оподаткуванню в майбутніх періодах
Причини виникнення	1) витрати бухгалтерського обліку тимчасово перевищують валові витрати звітного періоду; 2) дохід бухгалтерського обліку тимчасово менший валового доходу (при отриманні авансів)	1) облікові витрати тимчасово менші валових витрат (аванси видані); 2) обліковий дохід тимчасово більший валового доходу (наприклад, визнано дохід від виконання робіт без підписання акту)

Ознаки	Тимчасові податкові різниці – це різниці, що виникають між оцінкою активу або зобов'язання за даними фінансової звітності і податковою базою	
	Підлягають вирахуванню	Підлягають оподаткуванню
Тимчасова різниця помножена на ставку податку	Визначається відстрочений податковий актив – сума бухгалтерського податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню у наступних податкових періодах. Відстрочені податкові активи зменшують поточний податок	Визнається відстрочене податкове зобовязання – сума податку на прибуток, яка буде сплачена в наступних періодах від тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню. Відстрочені податкові зобов'язання збільшують поточний податок
Методика бухгалтерського обліку	Створюють відстрочені податкові активи і зменшують витрати з податку на прибуток, порівняно з поточним податком на прибуток, тобто вираховуються з поточного податку: Дт 17 – Кт 641	Створюють відстрочені податкові зобов'язання і збільшують витрати з податку на прибуток в порівнянні з поточним податком, тобто додаються до поточного податку: Дт 98 – Кт 54

Основними тимчасовими різницями є отримання (перерахування) авансів (передоплат) та створення резервів сумнівних боргів.

Для відображення різниць облікового та оподаткованого прибутку використовуються наступні рахунки (рис. 31).

Д	17 «Відстрочений податковий актив»	К
сума перевищення податку на прибуток, яку треба сплатити в поточному звітному періоді над витратами, пов'язаними з нарахуванням податку на прибуток в поточному звітному періоді		зменшення відстрочених податкових активів за рахунок витрат, пов'язаних з нарахуванням податку на прибуток в поточному звітному періоді

Д	54 «Відстрочені податкові зобов'язання»	К
зменшення відстрочених податкових зобов'язань за рахунок нарахування поточних податкових зобов'язань		сума податку на прибуток, яку треба сплатити в майбутніх періодах згідно з оподаткованими тимчасовими різницями

Рис. 31 – Облікові рахунки передбачені для відображення різниць облікового та оподаткованого прибутку

Аналітичний облік відстрочених податкових активів і зобов'язань ведеться, між оцінками яких виникла різниця.

Тимчасові різниці, що включені до податкового прибутку (збитку) і підпадають оподаткуванню в майбутніх періодах, тобто в даному звітному періоді поточний податок на прибуток є меншим бухгалтерського і підлягає «донарахуванню» в майбутньому:

1) якщо облікові витрати тимчасово менші валових витрат (при сплаті авансів (переплат); нарахуванні амортизації за нормами меншими за норми, встановлені податковим законодавством);

2) якщо обліковий дохід тимчасово більший валового доходу (при відвантаженні товарів, виконанні робіт, наданні послуг, для яких встановлено «касовий метод» збільшення валового доходу; визнанні доходу від виконання робіт без підписання відповідного акту).

Такі моменти, як отримання авансу в одному звітному періоді, та відвантаження продукції, виконання робіт, надання послуг в іншому звітному періоді, постійно присутні в діяльності будь-якого підприємства, це зумовлює збільшення податку на прибуток в звітному періоді, коли отримано аванс. Податок на прибуток збільшується на суму отриманого авансу, а на здійснення суми авансу на діючу ставку податку на прибуток.

Сума податку на прибуток підраховується за встановленими відсотками та відображається на рахунках бухгалтерського обліку проводками:

Д-т рах. 98	і	Д-т рах. 79
К-т рах. 64		К-т рах. 98

3. Облік використання прибутку.

Порядок формування фінансового результату та його використання на рахунках бухгалтерського обліку наведено на рис 32.

Порядок використання прибутку визначає власник (власники) підприємства згідно із статутом.

За рахунок прибутку, в першу чергу, здійснюються розрахунки з бюджетом, формуються цільові фонди на підприємстві, покриваються збитки минулих років.

Чистий прибуток після сплати податків до бюджету спрямовується на виплату дивідендів. Сума, що залишилася спрямовується на формування фондів, а саме:

резервного фонду (не менше 25% статутного капіталу);

фонду матеріального заохочення учасників;

фонду соціально – культурного розвитку підприємства, тощо.

Аналітичний облік прибутку, що використаний у звітному періоді, ведеться за напрямком використання. Первинними документами для відображення таких операцій є розрахунки та довідки бухгалтерії. Синтетичний облік використання прибутку ведеться на субрахунку 443.

Основні бухгалтерські проводки з формування і використання нерозподіленого прибутку наведені нижче (таблиця 57).

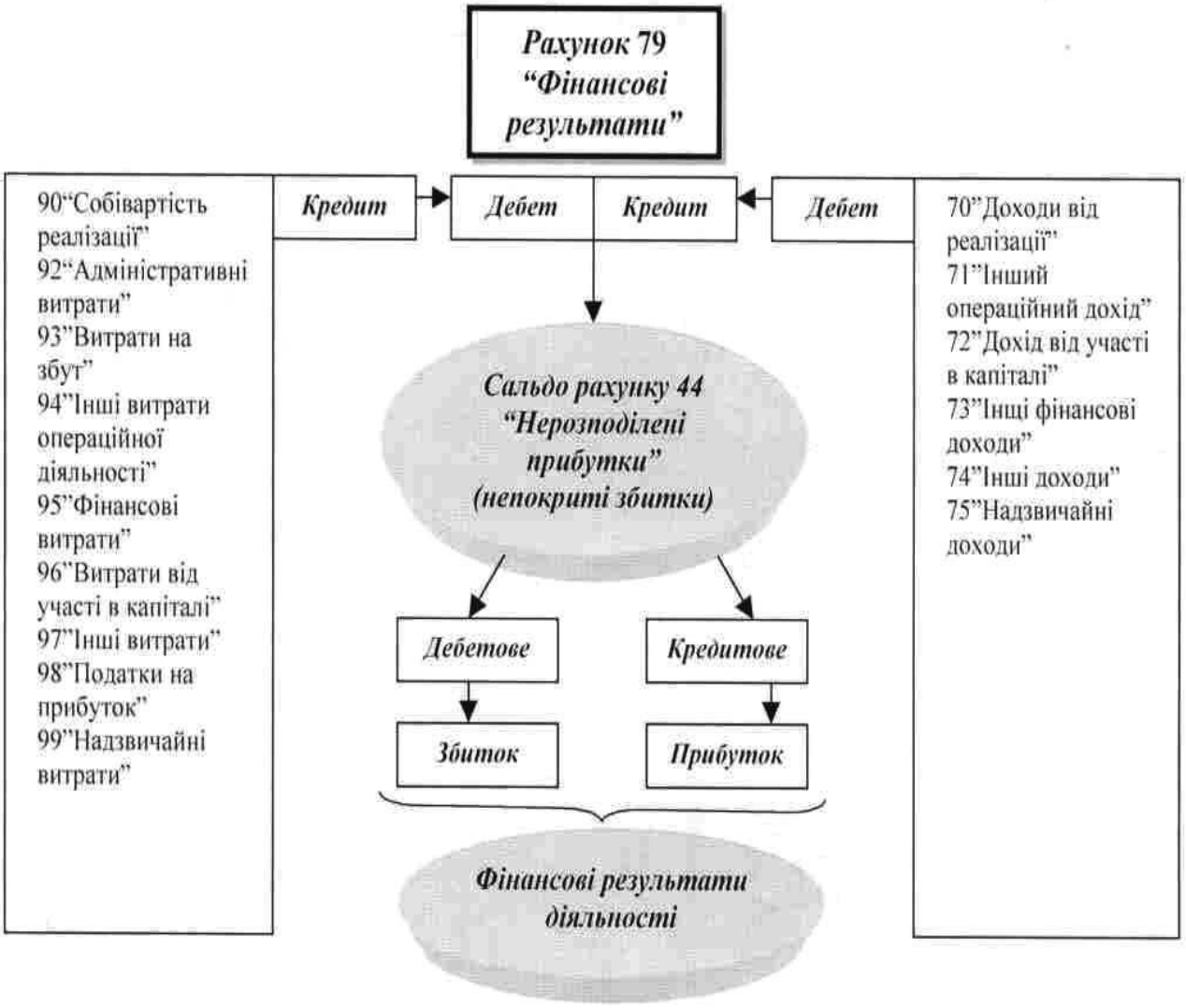


Рис. 32 - Формування фінансових результатів підприємства

Таблиця 57 - Типові бухгалтерські записи з формування та використання нерозподіленого прибутку

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Частина резервного капіталу спрямована на покриття збитків звітного року	43 «Резервний капітал»	442 «Непокриті збитки»
2.	Списано суму нерозподіленого прибутку звітного року	79 «Фінансові результати»	441 «Прибуток нерозподілений»
3.	Проведено реінвестування прибутку	443 «Прибуток використаний»	40«Статутнийкапітал», 43 «Резервнийкапітал»
4.	Нараховані дивіденди по акціях	443 «Прибуток використанний»	671 «Розрахунки за дивідендами»
5.	Відображено непокритий збиток звітного року	442 «Непокриті збитки»	79 «Фінансові результати»

ТЕМА 11. ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ (2 год.)

Мета: дослідити види власного капіталу підприємства та порядок їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності.

План:

1. Облік статутного капіталу.
2. Облік додаткового та резервного капіталу.
3. Облік неоплаченого та вилученого капіталу

1. Облік статутного капіталу.

Капітал втілює в собі ту частину активів підприємства, яку без будь-яких умов та обмежень можна визнати власністю підприємства. Від власного капіталу слід відрізняти суми зобов'язань та кошти, які утримуються підприємством для виконання певних цілей.

Для цілей бухгалтерського обліку згідно зі стандартом П(С)БО 5 "Звіт про власний капітал" у складі власного капіталу підприємства виділяють такі види капіталу (рис. 33).

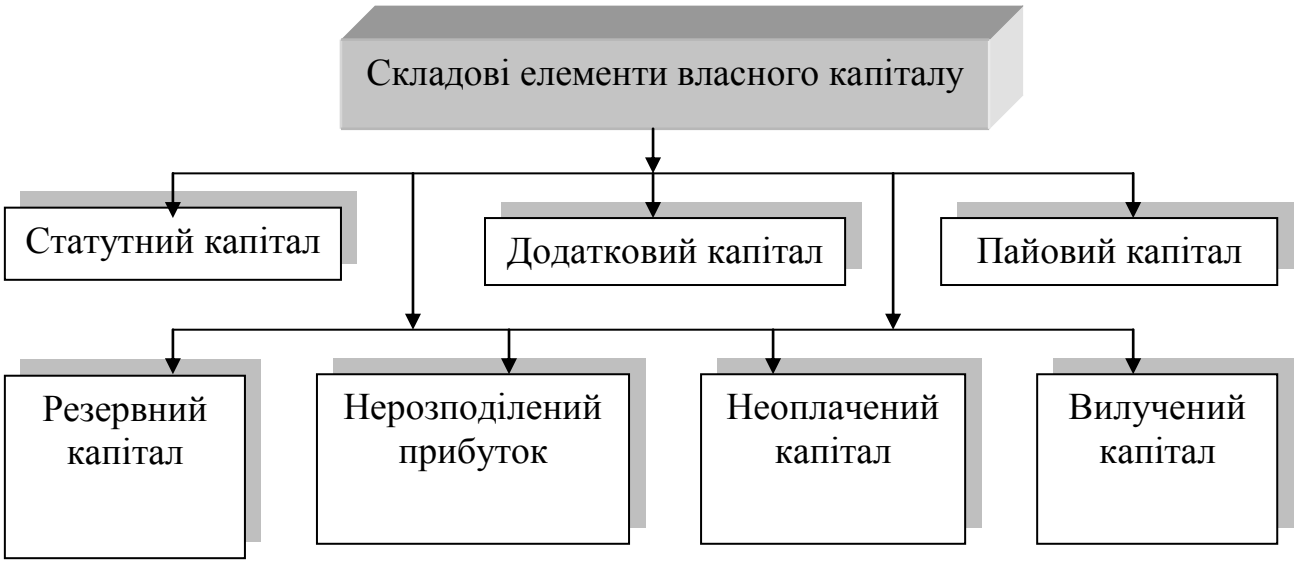


Рис. 33 – Елементи власного капіталу.

Статутний капітал – це зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства.

Оцінка елементів капіталу повинна дорівнювати оцінці тих активів, з якими вони пов'язані. Це базове правило оцінки капіталу модифікується по окремих позиціях капіталу. Статутний (пайовий) капітал дорівнює номінальній сумі зареєстрованого статутного (пайового) капіталу.

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.

Мінімальний розмір статутного капіталу фіксується у статуті та регулюється державою:

Для акціонерних товариств його розмір– не менше 1250 мінімальних заробітних плат;

Для товариств з обмеженою відповідальністю – не менше 100 мінімальних заробітних плат.

У приватних та державних підприємств розмір статутного капіталу не регулюється.

Облік статутного капіталу здійснюється на рахунку 40 “Статутний капітал”, який призначено для обліку та узагальнення інформації про стан та рух капіталу підприємства. Сальдо на цьому рахунку повинне відповідати розміру статутного капіталу, який зафіксовано в установчих документах підприємства і дорівнювати сумарній вартості випущених акцій товариства (в акціонерних товариствах). Загальна схема формування, збільшення та зменшення статутного капіталу представлена на рис. 34.

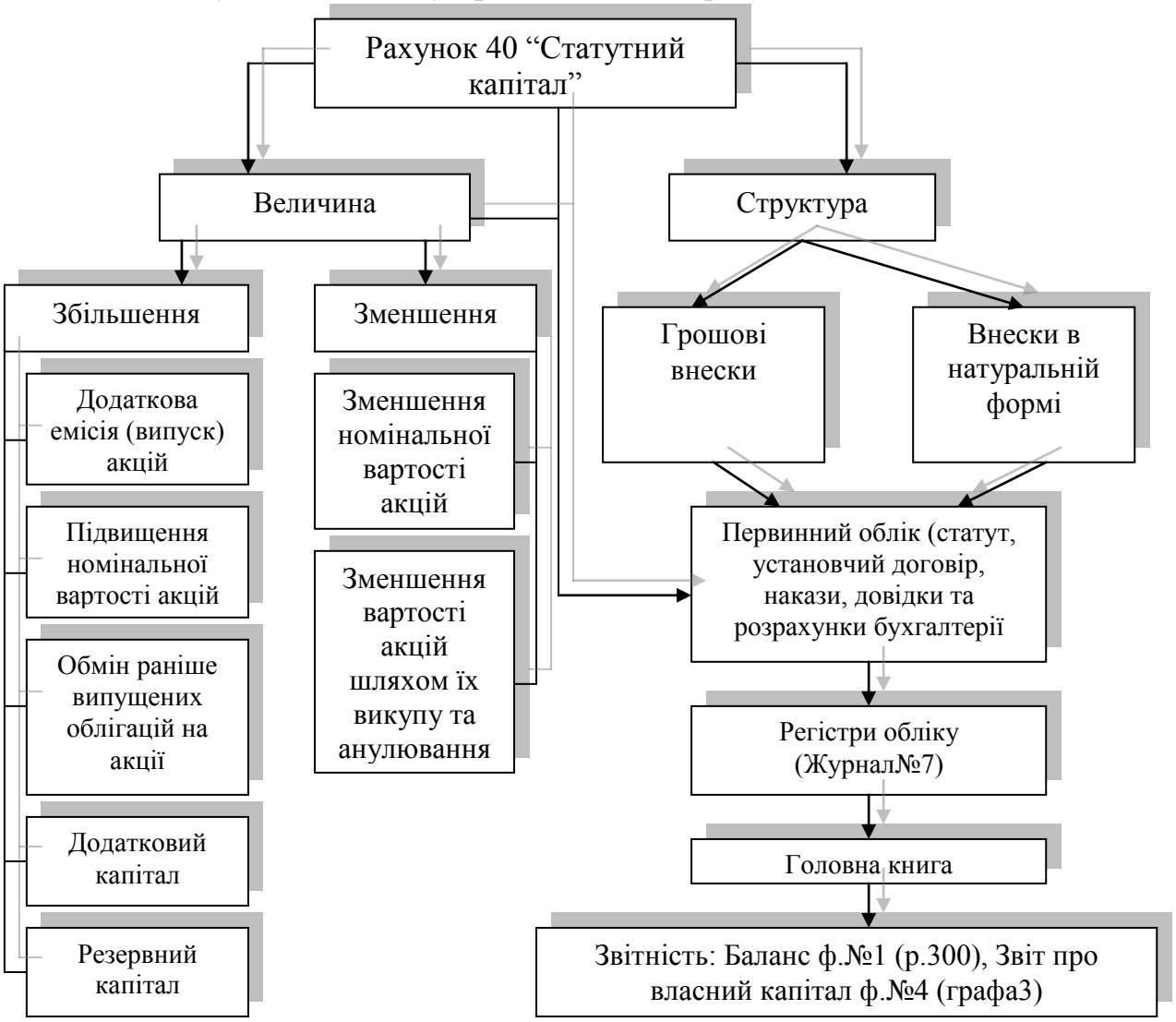


Рис. 34 - Схема формування статутного капіталу

Сума зареєстрованого статутного капіталу відображається записом:

Дебет 46 “Неоплачений капітал”

Кредит 40 “Статутний капітал”.

Порядок формування статутного капіталу наведений на рис. 35.

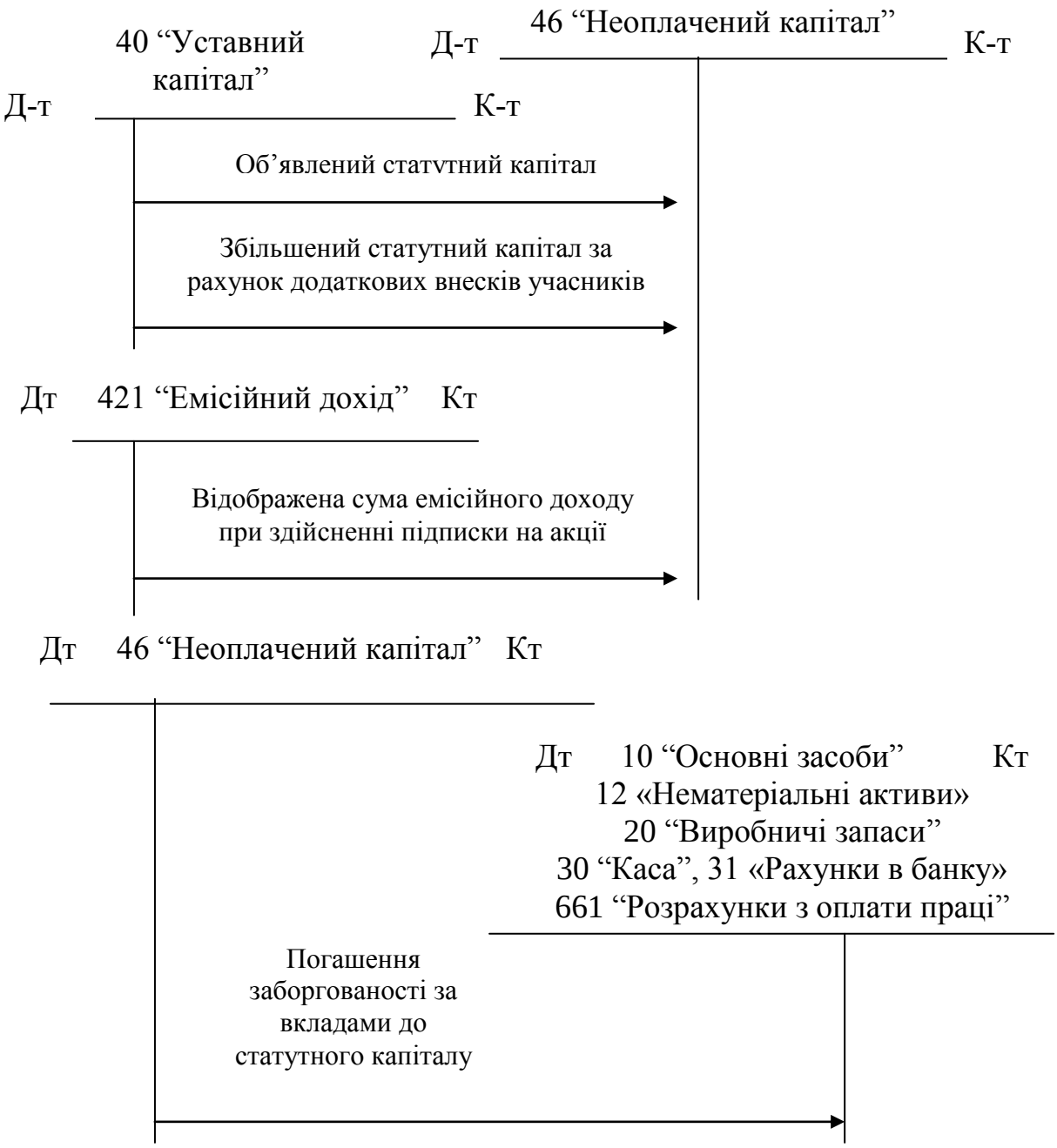


Рис. 35 – Схема облікових записів з формування статутного капіталу.

У відповідності до рішення зборів учасників товариства збільшення або зменшення статутного капіталу в господарських товариствах (крім акціонерних)здійснюється у випадках (рис. 36-37).

Рис.36 – Шляхи збільшення статутного капіталу в господарських товариствах (крім акціонерних)

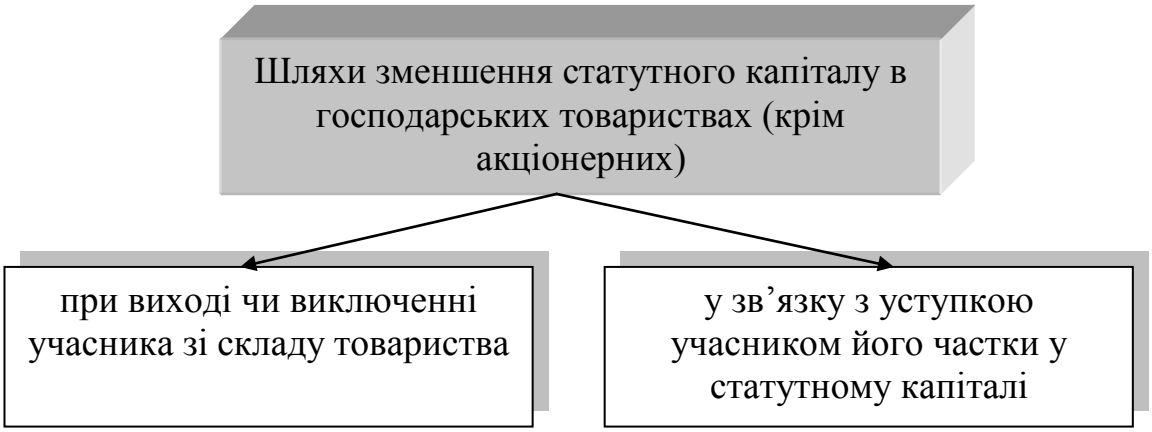


Рис. 7 – Шляхи зменшення статутного капіталу в господарських товариствах (крім акціонерних)

Типові операції з обліку статутного капіталу наведено у таблиці 58.

Таблиця 58 - Типова кореспонденція рахунків з обліку статутного капіталу

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	Сформовано статутний капітал підприємства чи господарчого товариства у розмірі, зафіксованому в установчих документах	46 "Неоплачений капітал"	40 "Статутний капітал"
2.	Внесені засновниками (учасниками) внески в статутний капітал: - грошовими коштами - основними засобами - нематеріальними активами - виробничими запасами - товарами	 30,31 10 12 20 28	 46 "Неоплачений капітал"

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит
3.	Спрямована в статутний капітал за рішенням зборів засновників про збільшення статутного капіталу частина нерозподіленого прибутку	443 ”Інший операційний доход”	40 “Статутний капітал”
4.	Збільшено статутний капітал у результаті збільшення номінальної вартості акцій (на суму збільшення номінальної вартості акцій)	46 “Неоплачений капітал”	40 “Статутний капітал”
5.	Зменшено статутний капітал у результаті зменшення номінальної вартості акцій (на суму зменшення номінальної вартості акцій)	40 “Статутний капітал”	672 “Розрахунки по іншим виплатам”
6.	Компенсована акціонерам різниця вартості акцій у результаті зменшення їхньої номінальної вартості	67 “Розрахунки з учасниками”	30 “Каса”, 31 “Розрахунковий рахунок”
7.	Анульовано акції	40 “Статутний капітал”	451 “Вилучені акції”
8.	Викуплено акції в акціонерів при їхньому вибутті із суспільства	451 “Вилучені акції	30 “Каса”, 31 “Розрахунковий рахунок”
Облік акцій власної емісії			
1.	Випущено акції	46 “Неоплачений капітал”	40 “Статутний капітал”
2.	Реалізовано акції за ціною, що перевищує їхню номінальну вартість: відображено продаж акцій по номінальній вартості відображено суму різниці між продажною і номінальною вартістю акцій (емісійний доход)	30 “Каса”, 31 “Розрахунковий рахунок”	451 “Вилучені акції” 42 “Додатковий капітал”
3.	Нараховано дивіденди по акціях	443 “Прибуток використаний у звітньому періоді”	671 “Розрахунки за нарахованими дивідендами”
4.	Виплачено дивіденди: - сума, що надається акціонерам - сума податку на дивіденди	671 “Розрахунки за нарахованими дивідендами”	30 “Каса”, 31 “Розрахунковий рахунок” 64 “Розрахунки за податками”

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит
5.	Відображено витрати на випуск і поширення акцій	952 “Інші фінансові витрати” 79 “Фінансові результати”	30 “Каса”, 31 “Розрахунковий рахунок” 68 “Розрахунки за іншими операціями” 952 “Інші фінансові витрати”
Облік акцій у підприємства-власника корпоративних прав			
1.	Придбано акції	14 “Довгострокові фінансові інвестиції”	30 “Каса”, 31 “Розрахунковий рахунок”
2.	Нараховано доходи від дивідендів	373 “Розрахунки по нарахованим доходам”	731 “Дивіденди отримані”
3.	Отримано дивіденди	31 “Розрахунковий рахунок”	373 “Розрахунки за нарахованими доходами”
4.	Відображено фінансовий результат	731 “Дивіденди отримані”	79 “Фінансові результати”

2. Облік додаткового та резервного капіталу.

Резервний капітал – це сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства або засновницьких документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємств. Він призначений для покриття непередбачених витрат, збитків, на сплату боргів підприємства в разі його ліквідації.

Додатковий вкладений капітал - сума, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість.

Інший додатковий капітал – відображає суму дооцінки необоротних активів, вартість активів, безоплатно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб, та інші види додаткового капіталу

Додатково вкладений капітал відображає різницю між оцінкою вкладеного капіталу та номінальною вартістю статутного капіталу.

У цій статті балансу акціонерні товариства показують суму, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість.

Емісійний дохід обліковуватиметься на однойменному субрахунку, який передбачається відкривати до рахунку 42 “Додатковий капітал”

Дт 46 «Неоплачений капітал»,

Кт 421 «Емісійний дохід»

Розмір резервного капіталу передбачено статутом або законодавством у розмірі, встановленому засновницькими документами, але не менше 25 % статутного капіталу.

Розмір щорічних відрахувань на поповнення резервного капіталу вказують в установчих документах, але він не може бути меншим від 5 % суми чистого прибутку.

Резервний капітал призначений на покриття непередбачених витрат, збитків, на сплату боргів підприємства в разі його ліквідації. Залишки невикористаних коштів переходять на наступний рік.

За кредитом рахунку 43 "Резервный капітал" відображають створення резервного капіталу, а за дебетом – його використання. Типова кореспонденція рахунків з обліку резервного капіталу наведена у таблиці 59.

Таблиця 59 – Типова кореспонденція рахунків з обліку резервного капіталу

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит
1.	Збільшено розмір статутного капіталу за рахунок засобів резервного капіталу	43 «Резервний капітал»	40 «Статутний капітал»
2.	Частина резервного капіталу спрямована на покриття збитків звітного періоду	43 «Резервний капітал»	442 «Непокриті збитки»
3.	Частина емісійного доходу спрямована на формування резервного капіталу	421 «Емісійний доход»	43 «Резервний капітал»
4	Частина іншого вкладеного капіталу спрямована на формування резервного капіталу	422 «Інший вкладений капітал»	43 «Резервний капітал»
5.	Частина іншого додаткового капіталу спрямована на формування резервного капіталу	425 «Інший додатковий капітал»	43 «Резервний капітал»
6.	Відображено частину прибутку, спрямовану на формування (збільшення) резервного капіталу	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	43 «Резервний капітал»

3. Облік неоплаченого та вилученого капіталу.

Неоплачений капітал – дорівнює сумі заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу.

Вилучений капітал – представляє собою фактичну собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників.

Неоплачений та вилучений капітал - це показники що відображають рух власного капіталу у процесі його формування та управління ним. Вони є технічними, регулюючими стосовно суми сплаченого капіталу.

Сплачений капітал = Статутний капітал + Додатково вкладений капітал - Неоплачений капітал - Вилучений капітал

Неоплачений капітал дорівнює вартості неоплаченого статутного капіталу

Вилучений капітал дорівнює собівартості викуплених самим товариством акцій (часток, паїв), тобто фактичній вартості їх придбання.

Розрахунки з учасниками та засновниками за внесками до статутного капіталу в бухгалтерському обліку відображаються на рахунку 46 “Неоплачений капітал” (рис. 38).

Сальдо рахунка відображає заборгованість засновників (учасників) за внесками до статутного капіталу підприємства на кінець звітного періоду і вираховується при визначенні підсумкової суми власного капіталу.

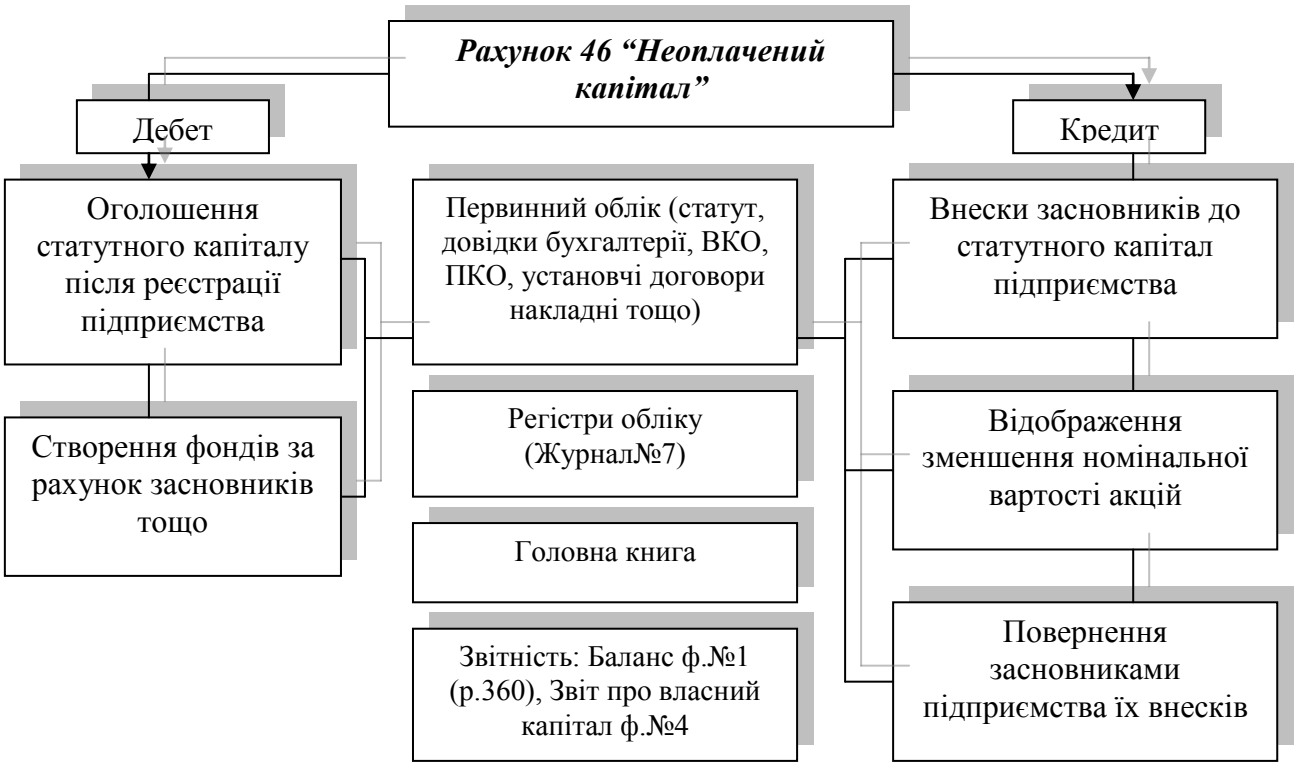


Рис. 38– Схема облікових записів на рахунку 46 «Неоплачений капітал»

Типові бухгалтерські записи з обліку неоплаченого та вилученого капіталу на прикладі умовних даних наведені у таблиці 60.

Таблиця 60 – Типова кореспонденція рахунків з обліку операцій з акціями (на умовних даних)

№ п/п	Зміст господарської операції	Дебет рахунка	Кредит рахункаа	Сума, грн
1.	Відображено статутний капітал АТ 4000×30=120000	46	40	120000
2.	Надійшли на поточний рахунок кошти за продані акції: - виходячи з номінальної вартості 4000×30=120000 - на суму емісійного доходу 600×(32-30)=1200	 311 46 311	 46 421 46	 120000 1200 1200
3.	Викуп власних акцій 1500×32,5=48750	451	311	48750
4.	Анульовано частину викуплених акцій: - виходячи з номінальної вартості 500*30=15000 - на різницю між викупною і номінальною вартістю 500×(32,5-30)=1250 - у межах емісійного доходу - на суму емісійного доходу	 40 421 443	 451 451 451	 15000 1200 50
5.	Продаж раніше викуплених акцій 1000×31=31000	311	451	31000
6.	Списано різницю між викупною і продажною ціною акції 1000×(32,5-31)=1500	443	451	1500

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

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 докумментообіг: 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=dCCMfOm7xBWMKtuEZiWVpRp.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 регістрів 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. – Харьків, 2014. –390с.:ил.

46. Янчева Л.М., Грінько 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. Глущук

[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 бухгалтерскої 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 бухгалтерский журнал
6. www.visnuk.com.ua "Вісник податкової служби України", журнал
7. www.dtkt.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 бухгалтерского 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"

Навчальне видання

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ У СТРУКТУРНО-ЛОГІЧНИХ СХЕМАХ

для студентів денної та заочної форм навчання

спеціальності «Економіка підприємства»

Укладачі:
АКІМОВА Наталія Сергіївна
ТОПОРКОВА Олена Вячеславівна
НАУМОВА Тетяна Анатоліївна
КОВАЛЕВСЬКА Надія Сергіївна
Янчева ІННА Валентинівна
Ільченко Маргаріта Олександрівна

План 2016 р., поз. 107

Підписано до друку 17.10.2016. Формат 60х84 1/16 Папір офсет. Друк офс.
Умов. друк. арк. 14,1 Тираж 100 прим.

Видавець і виготівник
Харківський державний університет харчування та торгівлі
вул. Клочківська, 333, м. Харків, 61051
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи
ДК № 4417 від 10.10.2012 р.