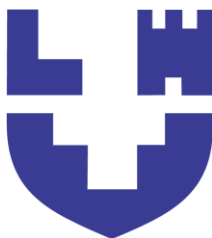


**Міністерство освіти та науки України
Луцький національний технічний університет**



БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

Конспект лекцій

для здобувачів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти
освітньої програми «Фінанси, банківська справа та страхування»
галузі знань D Бізнес, адміністрування та право спеціальності
D2 Фінанси, банківська справа, страхування та фондовий ринок,
денної та заочної форм навчання

Луцьк 2026

УДК 657(07)
Б 94

Електронна копія друкованого видання передана для внесення в репозитарій ЛНТУ

Директор бібліотеки _____ Н.П. Поліщук

Рекомендовано до видання вченою радою факультету бізнесу та права ЛНТУ, протокол № 10 від «13» травня 2026 року.

Голова вченої ради факультету бізнесу та права _____ Л.Л. Ковальська

Розглянуто і схвалено на засіданні кафедри обліку і аудиту ЛНТУ, протокол № 9 від «12» березня 2026 року.

Завідувач кафедри обліку і аудиту _____ О.А. Нужна

Укладач: _____ Н.В. Тлукевич, кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту ЛНТУ.

Рецензент: _____ Т.М. Писаренко, кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту ЛНТУ.

Відповідальний за випуск: _____ О.А. Нужна, кандидат економічних наук, доцент, завідувач кафедри обліку і аудиту ЛНТУ.

Б 94 **Бухгалтерський облік та фінансова звітність** : конспект лекцій для здобувачів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти освітньої програми «Фінанси, банківська справа та страхування» галузі знань D Бізнес, адміністрування та право спец. D2 Фінанси, банківська справа, страхування та фондовий ринок денної та заоч. форм навч. / уклад. Н.В. Тлукевич. Луцьк : ЛНТУ, 2026. 136 с.

Методичне видання складене відповідно до діючої програми дисципліни «Бухгалтерський облік та фінансова звітність» з метою опанування теоретичними знаннями. Наведено мету і завдання вивчення дисципліни, програму дисципліни, теоретичний матеріал до вивчення дисципліни, рекомендовану літературу.

Призначене для здобувачів спеціальності D2 Фінанси, банківська справа, страхування та фондовий ринок, освітньої програми «Фінанси, банківська справа та страхування».

© Тлукевич Н.В., 2026

Зміст

1. Мета і завдання вивчення дисципліни	4
2. Програма дисципліни	4
3. Теоретичний матеріал до вивчення дисципліни	7
Тема 1. Загальна характеристика, предмет і метод бухгалтерського обліку	7
Тема 2. Бухгалтерський баланс	10
Тема 3. Рахунки бухгалтерського обліку і подвійний запис	12
Тема 4. Оцінка та калькуляція	20
Тема 5. Документація та інвентаризація, техніка і форми бухгалтерського обліку	28
Тема 6. Облік необоротних активів	37
Тема 7. Облік запасів	48
Тема 8. Облік грошових коштів та дебіторської заборгованості	61
Тема 9. Облік власного капіталу та зобов'язань	75
Тема 10. Облік праці, її оплати та соціального страхування персоналу	87
Тема 11. Облік витрат діяльності	101
Тема 12. Облік доходів та фінансових результатів	115
Тема 13. Фінансова звітність підприємств	126
4. Рекомендована література	135

1. Мета і завдання вивчення дисципліни.

Мета вивчення дисципліни - формування базових знань і практичних навичок з ведення бухгалтерського обліку суб'єктами господарювання, оволодіння методикою відображення господарських операцій у системі бухгалтерського обліку та звітності, застосування засвоєних компетенцій у практичній роботі фахівця із фінансів, банківської справи страхування та фондового ринку.

Завдання вивчення дисципліни:

-вивчення методів ведення бухгалтерського обліку на підприємствах різних форм власності з використанням національних стандартів;

-ознайомлення з методикою виявлення, вимірювання, реєстрації, систематизації та нагромадження інформації про діяльність підприємства;

-забезпечення зовнішніх та внутрішніх користувачів достовірною та своєчасною інформацією про господарські операції, що відбулися на підприємстві, наявність і стан активів, зобов'язань та капіталу;

-застосування професійного судження при оцінці активів і зобов'язань, а також ефективності діяльності підприємства;

-ознайомлення з методикою подання облікової інформації у фінансовій звітності у грошовому вимірнику.

Теоретичний матеріал дисципліни «Бухгалтерський облік та фінансова звітність» структуровано за двома змістовними модулями:

Модуль 1. «Теорія бухгалтерського обліку та бухгалтерський облік активів підприємства».

Модуль 2. «Бухгалтерський облік пасивів, доходів, витрат та фінансова звітність».

2. Програма дисципліни.

Змістовний модуль 1. Теорія бухгалтерського обліку та бухгалтерський облік активів підприємства

Тема 1. Загальна характеристика, предмет і метод бухгалтерського обліку

Нормативно-правове забезпечення здійснення бухгалтерського обліку в Україні. Види обліку. Мета, завдання, функції та принципи бухгалтерського обліку. Елементи методу бухгалтерського обліку. Предмет, об'єкт та суб'єкти бухгалтерського обліку. Класифікація об'єктів бухгалтерського обліку.

Тема 2. Бухгалтерський баланс

Сутність бухгалтерської збалансованості. Поняття та функції балансу. Структура та основи побудови балансу. Види балансу. Типи змін в балансі.

Тема 3. Рахунки бухгалтерського обліку і подвійний запис

Поняття бухгалтерських рахунків, їх побудова. Подвійний запис та його значення. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку. Узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку.

Тема 4. Оцінка та калькуляція

Сутність та значення вартісної оцінки. Види облікових оцінок. Первісна, справедлива, ліквідаційна вартість. Оцінка необоротних активів. Оцінка запасів. Оцінка дебіторської заборгованості. Калькулювання в системі бухгалтерського обліку. Види калькуляцій. Позамовний, попередільний метод калькулювання. Облікова оцінка в процесі постачання, виробництва та реалізації.

Тема 5. Документація та інвентаризація, техніка і форми бухгалтерського обліку

Документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Облікові реєстри. виправлення помилок у первинних документах та облікових реєстрах. Інвентаризація в системі бухгалтерського обліку. Форми ведення бухгалтерського обліку.

Тема 6. Облік необоротних активів

Нормативно-правове забезпечення, економічна суть, класифікація, оцінка основних засобів і нематеріальних активів. Способи надходження необоротних активів. Облік капітальних інвестицій. Первинний облік необоротних активів. Синтетичний та аналітичний облік, амортизація необоротних активів. Облік ремонту і поліпшення основних засобів. Облік вибуття необоротних активів. Відображення необоротних активів у звітності.

Тема 7. Облік запасів

Нормативно-правове забезпечення обліку запасів. Визнання та класифікація запасів. Первинний, синтетичний і аналітичний облік запасів. Відображення запасів у звітності.

Тема 8. Облік грошових коштів та дебіторської заборгованості

Загальні положення обліку касових операцій та нормативно-правове забезпечення їх здійснення. Ліміт каси та обмеження щодо використання готівкових коштів. Облік готівкових коштів з використанням РРО. Документальне оформлення надходження та вибуття готівки. Синтетичний та аналітичний облік касових операцій. Інвентаризація каси. Загальні положення обліку операцій на рахунку в банку та нормативно-правове забезпечення їх здійснення. Порядок відкриття і закриття рахунку в банку. Документальне оформлення операцій на рахунку в банку, форми розрахунків. Синтетичний та аналітичний облік операцій на рахунку в банку. Облік дебіторської заборгованості. Відображення грошових коштів та дебіторської заборгованості у звітності.

Змістовний модуль 2. Бухгалтерський облік пасивів, доходів, витрат та фінансова звітність.

Тема 9. Облік власного капіталу та зобов'язань

Визначення власного капіталу та його складові. Формування та облік статутного капіталу. Облік неоплаченого та вилученого капіталів. Формування та облік додаткового та резервного капіталів. Облік нерозподіленого прибутку. Облік розподілу нерозподіленого прибутку, дивіденди. Облік збитку. Відображення капіталу у звітності. Економічний зміст та класифікація зобов'язань. Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками. Облік кредитів банків. Облік розрахунків за податками і платежами. Відображення зобов'язань у звітності.

Тема 10. Облік праці, її оплати та соціального страхування персоналу

Нормативно-правове регулювання обліку оплати праці. Первинний облік праці та заробітної плати. Аналітичний та синтетичний облік оплати праці. Облік відпусток. Облік допомоги з тимчасової непрацездатності. Оподаткування заробітної плати. Виплата заробітної плати.

Тема 11. Облік витрат діяльності

Нормативно-правове забезпечення обліку витрат. Класифікація витрат підприємства. Формування витрат в системі рахунків. Відображення витрат у звітності.

Тема 12. Облік доходів та фінансових результатів

Нормативно-правове забезпечення обліку доходів. Формування доходів в системі рахунків. Облік формування фінансових результатів. Відображення доходів, витрат і фінансових результатів у звітності.

Тема 13. Фінансова звітність підприємств

Сутність бухгалтерської звітності. Склад фінансової звітності та загальні вимоги. Поняття та принципи побудови звітності. Класифікація звітності та її користувачі. Порядок складання, подання й оприлюднення фінансової звітності. Форми фінансової звітності. Порядок складання і подання бухгалтерської звітності. Відповідальність за неподання звітності.

3. Теоретичний матеріал до вивчення дисципліни.

Тема 1. Загальна характеристика, предмет і метод бухгалтерського обліку.

Запитання.

1. Поняття і види господарського обліку.
2. Предмет і об'єкти бухгалтерського обліку.
3. Метод бухгалтерського обліку.

Основні поняття: господарська діяльність, господарський облік, бухгалтерський облік, предмет бухгалтерського обліку, об'єкти бухгалтерського обліку, господарські засоби, джерела утворення господарських засобів, господарські процеси, метод бухгалтерського обліку, документація, система рахунків бухгалтерського обліку, елементи методу бухгалтерського обліку, інвентаризація, оцінка, калькуляція, рахунки, подвійний запис, бухгалтерський баланс, бухгалтерська звітність.

1. Поняття і види господарського обліку.

Господарська діяльність – це діяльність, яка пов'язана з виробництвом, обміном та споживанням матеріальних цінностей, а також наданням і використанням послуг. На рівні підприємства господарська діяльність складається з господарських процесів, які поділяються на господарські операції.

Господарський облік – це якісна характеристика і кількісне відображення майна підприємства, джерел його формування і господарських процесів. Види господарського обліку: оперативний; статистичний; бухгалтерський.

Оперативний облік – це спосіб спостереження, відображення та контролю за окремими господарськими та технічними операціями безпосередньо в процесі їх здійснення з метою оперативного управління.

Статистичний облік вивчає масові явища і закономірності їх розвитку.

Бухгалтерський облік – це система безперервного, взаємопов'язаного, суцільного та документально – обґрунтованого відображення господарських засобів за складом і розміщенням та джерелами їх формування в грошовому, трудовому і натуральному вимірниках.

Правові основи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності в Україні визначає Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996, а також НП(С)БО, методичні рекомендації, інструкції, Податковий кодекс України, План рахунків бухгалтерського обліку активів, зобов'язань і капіталу. За сферою діяльності бухгалтерський облік поділяється на виробничо-

господарський, бюджетний і банківський. За об'єктами обліку, планом рахунків, специфікою ведення ці види обліку істотно відрізняються один від одного.

За *обліковими функціями* бухгалтерський облік поділяється на фінансовий, податковий і управлінський.

Сукупність інформації, яка використовується для розробки стратегії підприємства є об'єктом *стратегічного* обліку. Неоднозначність законодавства та можливість вибору одного з декількох варіантів обліку окремих операцій зумовлюють творчий підхід до обліку – *креативний* облік.

До господарського обліку висуваються такі *вимоги: порівнянність, точність і об'єктивність, ясність і доступність, своєчасність, економічність і раціональність.*

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

- кількісні – це показники діяльності суб'єкта господарювання, організації, установи, за допомогою яких визначають обсяг виконаних операцій, процесів та величину облікових об'єктів;

- якісні – це такі показники, що характеризують економічну ефективність здійснених господарських процесів і відповідних операцій, та результатів зміни облікових об'єктів.

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

2. Предмет і об'єкти бухгалтерського обліку.

Предметом бухгалтерського обліку є господарські факти, явища і процеси, що зумовлюють стан і використання активів та джерел їх утворення (пасивів). *Об'єктами* бухгалтерського обліку є наступні:

- господарські засоби (оборотні та необоротні активи);
- джерела їх утворення (власний капітал, довгострокові та поточні зобов'язання і забезпечення);

- господарські процеси, що забезпечують рух майна та джерел з метою отримання прибутку.

Об'єкти бухгалтерського обліку наведено в таблиці 1.

Господарські засоби – це сукупність матеріальних ресурсів, грошових коштів, фінансових вкладень, а також витрат на придбання прав, необхідних для здійснення діяльності суб'єкта господарювання.

До складу *необоротних активів* належать господарські засоби, які використовуються у господарській діяльності підприємства більше одного

року або операційного циклу. *Оборотні активи* складаються із: запасів, дебіторської заборгованості, грошових коштів підприємства, поточних фінансових інвестицій.

Таблиця 1. Об'єкти бухгалтерського обліку

Забезпечують господарську діяльність		Становлять господарську діяльність	
Господарські засоби: - оборотні; - необоротні	Джерела утворення господарських засобів: - власні; - залучені	Господарські процеси: - постачання; - виробництво; - реалізація	Результати господарських процесів

Власні джерела утворення господарських засобів визначаються вартістю майна, тобто чистими активами, які обчислюються як різниця між вартістю майна і залученими джерелами. Власні джерела мають складну структуру, що залежить від організаційно-правового статусу підприємства (акціонерне товариство, товариство з обмеженою відповідальністю, державне підприємство, орендне підприємство). До власних джерел утворення господарських засобів зараховують: зареєстрований, додатковий, резервний капітали, капітал у дооцінках, нерозподілений прибуток. *Залучений (позичковий) капітал* – це частина вартості майна суб'єкта господарювання, придбаного за рахунок виникнення зобов'язань, які необхідно повернути банкам, постачальникам, інвесторам: коштами, цінностями, які еквівалентні до вартості майна.

3. Метод бухгалтерського обліку.

Метод бухгалтерського обліку – це сукупність способів і прийомів, за допомогою яких господарська діяльність підприємства відображається в обліку. Обліковий процес здійснюється за допомогою таких інструментів — *елементів методу*: документування; інвентаризації; оцінки; калькулювання; рахунків; подвійного запису; бухгалтерського балансу; бухгалтерської звітності.

Документація – відображення господарських операцій у визначених носіях інформації – на паперових бланках або технічних носіях. Це письмове свідчення про здійснення господарської операції, що надає юридичної сили даним бухгалтерського обліку. Інвентаризація – це співставлення даних бухгалтерського обліку з фактичною наявністю об'єктів обліку для виявлення відхилень, виправлення помилок та контролю за збереженням цінностей.

Система рахунків бухгалтерського обліку – це спосіб групування господарських засобів та їх джерел за економічно однорідними ознаками та поточний облік їх змін у кількісному і вартісному параметрах. Для групування господарських засобів використовують активні рахунки, для обліку їх джерел - пасивні. Подвійний запис – це процес відображення господарських операцій та

викликаних ними змін одночасно на двох рахунках бухгалтерського обліку в одній і тій самій сумі. Оцінка – це відображення об'єктів бухгалтерського обліку в єдиному грошовому вимірнику з метою узагальнення їх у цілому по підприємству. Калькуляція – це спосіб групування витрат для обчислення собівартості продукції та послуг як у цілому, так і по одиниці. Баланс – метод групування і відображення в грошовій оцінці на певну дату господарських засобів та джерел їх утворення, при якому сума господарських засобів дорівнює сумі їх джерел. Звітність – система взаємопов'язаних і взаємозумовлених показників, які відображають господарсько-фінансову діяльність підприємства (організації, установи) за визначений період і є завершальним етапом бухгалтерського обліку.

Тема 2. Бухгалтерський баланс.

Запитання.

1. Поняття балансу, його структура та основи побудови.
2. Господарські операції та їх вплив на статті Балансу.

Основні поняття: баланс, актив, пасив, зобов'язання, статті балансу, балансове рівняння, власний капітал, господарська операція.

1. Поняття балансу, його структура та основи побудови.

Бухгалтерський баланс – це спосіб економічного узагальнення господарських засобів та джерел їх утворення на певну дату в грошовому вираженні. Баланс складається на останній день звітного періоду або на перше число наступного періоду.

За формою баланс це таблиця, одна сторона відображає склад і розміщення господарських засобів і називається *активом*, інша сторона відображає джерела утворення господарських засобів - *пасив*.

У бухгалтерському балансі всі господарські засоби підприємства та джерела їх утворення об'єднані в економічно однорідні групи, які називають *статтями балансу*. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013р. № 73 визначає зміст і форму Балансу (рисунок 1).

Баланс складається з двох частин – активу (господарські засоби) і пасиву (джерела їх утворення).

Балансове рівняння: Актив (А)=Пасив (П)

Актив =Власний капітал+Зобов'язання

Власний капітал=Актив – Зобов'язання

Активи – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому. У свою чергу пасив поділяється на власний капітал і

зобов'язання. Зобов'язання – заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди. Зобов'язання у Балансі відображаються у трьох розділах. Таким чином, оскільки у Балансі відображаються активи, зобов'язання та власний капітал, то підсумок активу Балансу (форма №1) повинен дорівнювати сумі зобов'язань та власного капіталу, тобто пасиву Балансу.

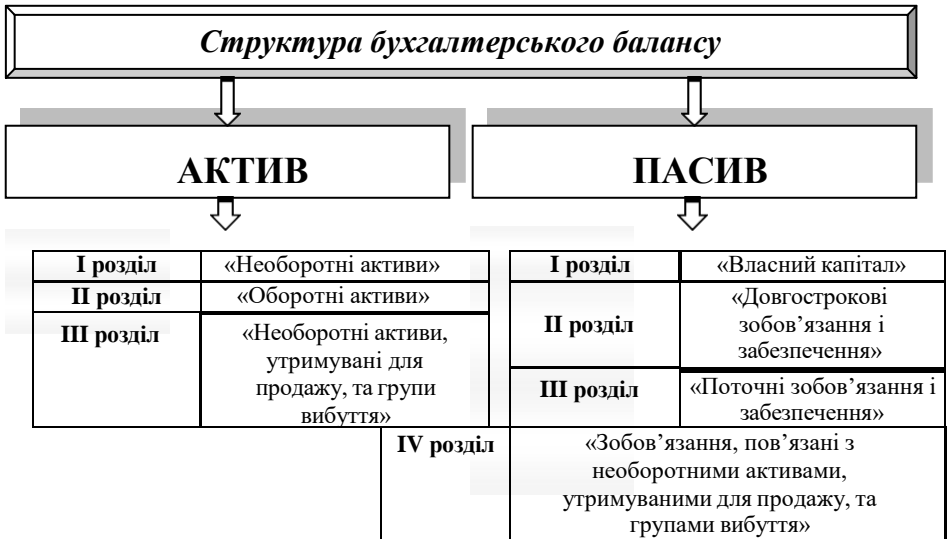


Рисунок 1. Структура бухгалтерського балансу за основними статтями
 Види бухгалтерського балансу: баланс-нетто, баланс-брутто, вступний баланс, поточний баланс, заключний (річний) баланс, об'єднувальний баланс, зведений баланс, розподільчий баланс, ліквідаційний баланс, консолідований баланс.

2. Господарські операції та їх вплив на статті Балансу.

Господарська операція – це операція, яка зумовлює зміни у фінансовому стані, активах та пасивах підприємства, установи, організації. Залежно від характеру впливу господарської операції на статті Балансу поділяють чотири типи господарських операцій.

Є чотири типи змін в балансі:

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

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

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

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

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

Тема 3. Рахунки бухгалтерського обліку і подвійний запис.

Запитання.

1. Рахунки бухгалтерського обліку: зміст і будова.
2. Подвійний запис.
3. План рахунків бухгалтерського обліку.
4. Класифікація рахунків.
5. Узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку.

Основні поняття: рахунки бухгалтерського обліку, дебет, кредит, подвійний запис, активні рахунки, пасивні рахунки, синтетичні рахунки, аналітичні рахунки, бухгалтерська проводка, план рахунків, балансові рахунки, рахунки господарських засобів, рахунки джерел господарських засобів, оборотна відомість, сальдова відомість.

1. Рахунки бухгалтерського обліку: зміст і будова.

Рахунки бухгалтерського обліку – спосіб отримання показників про однорідні елементи господарських ресурсів і джерелах їх утворення. В процесі господарської діяльності виникають зміни в складі засобів і джерел. Для того, щоб врахувати усі зміни, використовують систему рахунків бухгалтерського обліку. Кількість і назва рахунків визначається планом рахунків. Побудова рахунків і їх вигляд залежать від об'єктів, форми і організації обліку. Однак кожний рахунок поділяється на дві частини, з яких одна призначена для відображення збільшення, а друга – зменшення об'єкта обліку. Ці частини називають дебетом і кредитом., які в свою чергу залежно від потреб можуть мати деталізацію за статтями, елементами і так далі.

Рахунок за будовою – це двостороння таблиця, ліву сторону якої позначають умовним терміном *дебет*, а праву – *кредит*. Назву рахунка пишуть посередині таблиці.

Термін «дебет» походить від лат. *debet*, що означає «він винен», а «кредит» – від лат. *credit*, що означає «він вірить». Тепер дебет і кредит – це умовні технічні позначення сторін рахунку. Таку форму застосовують і розуміють однаково бухгалтера усього світу. Схематично рахунок має таку форму (рисунок 2).

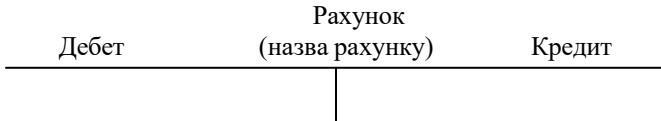


Рисунок 2. Схема рахунку бухгалтерського обліку

Відкриття рахунків – це здійснення записів в рахунках про їх найменування і початкові сальдо. Відкрити рахунок – це значить дати йому найменування (проставити шифр) і записати початкове сальдо, якщо таке є. Відкриття синтетичних і аналітичних рахунків проводиться звичайно на початку року у відповідних облікових реєстрах.

Закриття рахунків – записи, після яких рахунки бухгалтерського обліку не мають сальдо. Рахунки можуть закриватися в залежності від стану об'єкта обліку. Наприклад, рахунок № 39 «Витрати майбутніх періодів» закривається після списання всіх цих витрат за призначенням. Періодичне закриття деяких рахунків передбачається діючими положеннями бухгалтерського обліку. Деякі рахунки закриваються шляхом перерахунку сальдо по них на другі рахунки.

По відношенню до балансу рахунки є активні і пасивні.

Активні рахунки призначені для обліку наявності та руху активів і відкриваються для статей балансу, які знаходяться в активі бухгалтерського балансу («Основні засоби», «Нематеріальні активи», «Виробничі запаси», «Товари», «Каса», «Рахунки в банках», «Розрахунки з покупцями та замовниками» тощо).

Пасивні рахунки призначені для обліку наявності та зміни джерел утворення і відкриваються для статей балансу, що містяться в пасиві балансу («Статутний капітал», «Резервний капітал», «Нерозподілені прибутки», «Довгострокові позики», «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», «Розрахунки з оплати праці» тощо).

При відкритті рахунків у них записують початкові сальдо на підставі даних статей балансу. Оскільки господарські засоби розміщені в лівій стороні балансу – активі, то і сальдо в активних рахунках записують зліва в дебеті рахунка. Так як джерела господарських засобів відображають у балансі з

правої сторони, то і сальдо в пасивних рахунках записують справа у кредиті рахунка. Отже, *активні рахунки завжди мають дебетове сальдо*, а *пасивні рахунки – кредитове*, що засвідчує тісний взаємозв'язок між балансом і рахунками.

Обороти по рахунках – підсумки записів за *дебетом* і *кредитом* рахунків бухгалтерського обліку за визначений період (місяць, квартал, рік). Обороти по рахунках відповідно називаються дебетовими і кредитовими. Обороти підраховуються в кінці кожного місяця. Дебетовий оборот означає в активному рахунку збільшення, а в пасивному – зменшення об'єкту обліку за місяць.

Кредитовий оборот показує в активному рахунку зменшення, а в пасивному – збільшення об'єкту обліку за місяць. Для того, щоб визначити *сальдо* по рахунку, потрібно спочатку визначити по ньому обороти.

В активних рахунках, де залишок завжди дебетовий, збільшення коштів відображається за дебетом, а зменшення – за кредитом. У пасивних рахунках, де залишок завжди кредитовий, збільшення джерел відображають за кредитом, а зменшення – за дебетом.

Для визначення залишку (сальдо) на кінець місяця на активному рахунку необхідно: до початкового дебетового залишку (сальдо) додати дебетовий оборот і відняти кредитовий оборот. На пасивному рахунку залишок (сальдо) на кінець місяця визначається додаванням до початкового кредитового залишку (сальдо) кредитового обороту і відніманням дебетового обороту.

Синтетичними називають рахунки призначені для обліку економічно однорідних груп, засобів, їх джерел та господарських процесів у грошовому вимірнику. Облік, який здійснюють на підставі таких рахунків, називається *синтетичним обліком*. Дані синтетичного обліку використовують при складанні бухгалтерського балансу та інших форм фінансової звітності

Для оперативного управління підприємством потрібна детальна інформація про конкретні види засобів, їх джерел, а також господарських процесів. Таку інформацію одержують за допомогою *аналітичних рахунків*.

Термін «аналітичний» походить від лат. *analysis* – розкладання, розчленування цілого на складові (елементи). Облік, здійснюваний на підставі аналітичних рахунків, називається *аналітичним*.

Субрахунки – це спосіб додаткового групування однорідних аналітичних рахунків у межах синтетичного рахунка для отримання узагальнених показників.

2. Подвійний запис.

Взаємозв'язок між рахунками, що виникає шляхом подвійного запису, називається *кореспонденцією рахунків*, а такі рахунки кореспондуючими. Як

синонім кореспонденції рахунків використовують терміни: *бухгалтерська проводка, контирування*.

Бухгалтерською проводкою (записом) називається зазначення двох рахунків (одного за дебетом, іншого за кредитом) і суми господарської операції. *Кореспондуючими* називаються рахунки, які вступають у зв'язок в господарських операціях.

Залежно від кількості кореспондуючих рахунків розрізняють *прості й складні бухгалтерські проводки*.

Простою називають таку бухгалтерську проводку, за якої один рахунок дебетується, а другий кредитується на одну і ту ж суму, тобто коли кореспондують між собою тільки два рахунки.

Складною називають таку бухгалтерську проводку, за якої один рахунок дебетується, декілька кредитується на загальну суму, або навпаки – один кредитується, а декілька дебетується на загальну суму.

Для того, щоб скласти бухгалтерську проводку необхідно:

- 1) уважно вивчити господарську операцію, її зміст;
- 2) визначити два рахунки які кореспондують;
- 3) дати характеристику рахункам (активний чи пасивний);
- 4) по кожному рахунку визначити зміни: збільшення чи зменшення;
- 5) використовуючи формули А+ А-, П+ П-, А+ П+, А- П- скласти

бухгалтерську проводку.

3. План рахунків бухгалтерського обліку.

План рахунків – це систематизований перелік рахунків бухгалтерського обліку для відображення господарських операцій і накопичення бухгалтерської інформації про діяльність підприємства, необхідної користувачам для прийняття рішень.

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій структурно складається з 10 класів, які включають *балансові, номінальні та позабалансові* рахунки.

Кожен клас рахунків має конкретне призначення та тісно пов'язаний з інформаційними потребами внутрішніх і зовнішніх користувачів. У Плані рахунків використано децимальну систему кодування, за якої кожна цифра в коді рахунка визначає відповідну складову (клас, синтетичний рахунок, субрахунок). Так, код 105 означає: 1 – клас «Необоротні активи»; 0 – синтетичний рахунок «Основні засоби»; 5 – субрахунок «Транспортні засоби». Таким чином, діючий План рахунків розрахований на максимально можливу кількість 99 рахунків першого порядку, а кожен рахунок може вмістити до 9 субрахунків (рахунків другого порядку).

Узгодженість Плану рахунків підприємства з фінансовою звітністю ілюструє таблиці 2.

Таблиця 2. Узгодженість Плану рахунків із фінансовою звітністю

План рахунків		Фінансова звітність	
Клас	Назва класу рахунків	Баланс	
		Актив	Пасив
1	Необоротні активи	1	
2	Запаси	2	
3	Кошти, розрахунки та інші активи	3	
4	Власний капітал та забезпечення зобов'язань		4
5	Довгострокові зобов'язання		5
6	Поточні зобов'язання		6
7	Доходи і результати діяльності	Звіт про фінансові результати	
8	Витрати за елементами		
9	Витрати діяльності		
0	Позабалансові рахунки	Примітки до фінансових звітів	

План рахунків бухгалтерського обліку, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291.

4. Класифікація рахунків.

Класифікація рахунків бухгалтерського обліку – це групування рахунків бухгалтерського обліку за певними ознаками і встановлення загальних властивостей різних груп рахунків з метою їх вивчення і правильного застосування. Багаточисельність і різноманітність об'єктів бухгалтерського обліку викликає необхідність застосування значної кількості різних рахунків. Для правильного їх використання необхідно знати призначення кожного рахунку, його структуру і економічний зміст, тобто знати, які об'єкти враховуються на даному рахунку і які, при цьому, виходять показники, характер оборотів і сальдо, значення рахунку для контролю за господарсько-фінансовою діяльністю, у визначенні собівартості продукції, у виявленні фінансових результатів тощо.

Кожен рахунок бухгалтерського обліку має багато відмінних ознак. Проте є і загальні характерні ознаки певної групи рахунків, що дає можливість здійснити їх класифікацію. Найбільш істотними ознаками, за якими здійснюється класифікація рахунків, є:

- а) отримання показників про засоби або про джерела утворення засобів;
- б) ступінь деталізації одержуваних показників;
- в) відношення рахунків до бухгалтерського балансу;
- г) призначення і структура рахунків.

Залежно від отримання показників про засоби або джерела утворення засобів всі рахунки діляться на активні, пасивні і активно-пасивні.

Активні рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, на яких відображаються засоби підприємства. Вони дають показники про наявність, склад і рух засобів підприємства. В *активних рахунках* збільшення засобів записується за дебетом, а зменшення – за кредитом. Сальдо має бути дебетовим і показується в активі балансу.

Пасивні рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, на яких відображаються джерела власних і позичених (тимчасово залучених) засобів. У пасивних рахунків збільшення джерел засобів записується за кредитом, а зменшення – за дебетом. Сальдо має бути кредитовим і показується в пасиві балансу.

Активно-пасивні рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, що мають ознаки активних і пасивних рахунків. У цих рахунках сальдо може бути дебетовим і кредитовим або одночасно дебетовим і кредитовим (розгорнуте сальдо).

За ступенем деталізації одержуваних показників розрізняють рахунки синтетичного і аналітичного обліку. *Рахунки аналітичного обліку* – рахунки бухгалтерського обліку, на яких ведеться аналітичний облік. Їх відкривають для деталізації показників відповідного синтетичного рахунка. *Рахунки синтетичного обліку* – рахунки бухгалтерського обліку, на яких ведеться синтетичний облік. Їх називають головними рахунками першого порядку.

По відношенню до бухгалтерського балансу рахунки можуть бути балансовими і позабалансовими.

Балансові рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, сальдо яких знаходить відображення в бухгалтерському балансі. *Позабалансові рахунки* – рахунки бухгалтерського обліку, сальдо яких не входить в бухгалтерський баланс. За економічним змістом бувають: рахунки господарських засобів, господарських процесів і джерел утворення засобів. Класифікацію рахунків за економічним змістом наведено на рисунку 3.

Рахунки господарських засобів – група рахунків бухгалтерського обліку, призначена для обліку складу і руху господарських засобів. Для відображення кожного виду засобів призначені відповідні рахунки.

Рахунки джерел господарських засобів – група рахунків бухгалтерського обліку, призначена для обліку джерел формування засобів підприємства.

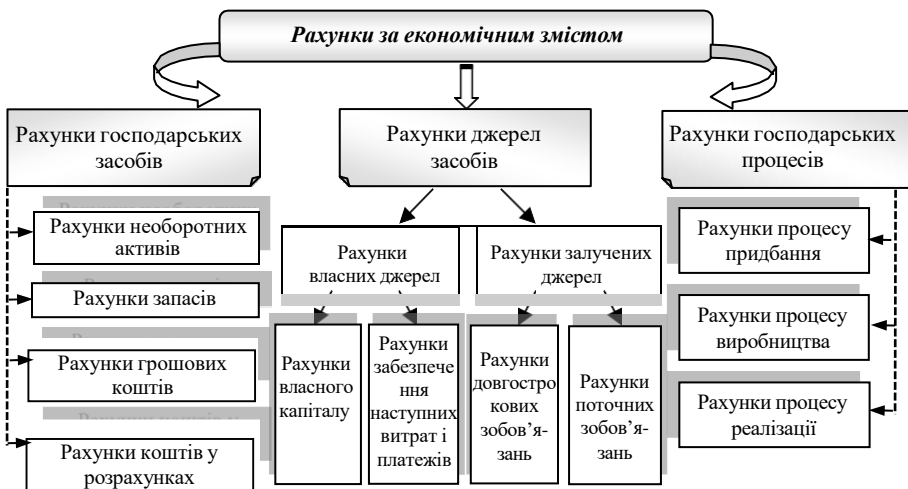


Рисунок 3. Класифікація рахунків за економічним змістом

5. Узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку.

Для узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку призначені відомості:

- проста оборотна по синтетичних рахунках;
- оборотна по аналітичних рахунках;
- сальдова відомість (за залишками рахунків);
- шаховий оборотний баланс.

Оборотна відомість (таблиця 3) за синтетичними рахунками будується у вигляді багатографної таблиці за контокорентною формою, яка включає послідовно: назву синтетичних рахунків, початкове сальдо за дебетом або кредитом, обороти за місяць за дебетом і кредитом, а також кінцеве сальдо за дебетом або кредитом. За кожною графою оборотної відомості підраховують підсумки. Складається за місяць, квартал, рік.

Таблиця 3. Оборотна відомість за квітень 2026р. в грн.

Назва рахунків	Сальдо на 01.04.26		Оборот за місяць		Сальдо на 01.05.26	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Основні засоби	310 000		50 000		360 000	
Виробничі запаси	60000		110 000	120 000	50 000	
І т.д.	
Короткострокові позики		160 000	30000	60000		190 000
Розрахунки з оплати праці		45 000	40 000			5000
І т.д.	
Разом	580 000	580 000	555 000	555 000	620 000	620 000

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.

Оборотну відомість за синтетичними рахунками використовують для складання бухгалтерського балансу і заповнення форми фінансової звітності.

Оборотні відомості за аналітичними рахунками складають для узагальнення інформації в розрізі синтетичного рахунка. У зв'язку з тим, що одні аналітичні рахунки ведуть лише у грошовому вимірнику, а інші в натуральному та грошовому, то за цією ознакою оборотні відомості поділяють на два види:

- оборотні відомості контокорентної форми;
- оборотні відомості кількісно-сумової форми.

Оборотна відомість за аналітичними рахунками до синтетичного рахунку «Розрахунки з покупцями та замовниками» матиме такий вигляд (таблиця 4).

Таблиця 4. Оборотна відомість до рахунку №36 за квітень 2026 року, в грн.

№ п/п	Назва підприємства покупця	Сальдо на 01 .04		Оборот за місяць		Сальдо на 30.04	
		Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
1	ТОВ «Еліта»	40000		14 000	45000	9000	
2	МП «Едельвейс»	35000		16000	35000	16000	
	<i>Разом</i>	<i>75000</i>		<i>30000</i>	<i>80000</i>	<i>25 000</i>	

Шахова оборотна відомість – оборотна відомість, що складається за допомогою шахової форми. На відміну від звичайної оборотної відомості вона містить кореспонденцію рахунків і є складнішою і громіздкішою за будовою. Всі рахунки в ній записують двічі в одній і тій же послідовності: по вертикалі й горизонталі, за дебетом і за кредитом. Сума в клітинці шахової оборотної відомості показує, який рахунок дебетується, а який кредитується. Обороти за кожним рахунком деталізуються відповідно до кореспонденції. Це порівняно з простою оборотною відомістю дає ширшу картину змін господарських засобів та процесів, що відбулися. У шаховій оборотній відомості можуть бути наведені залишки (сальдо) на початок і кінець місяця, що істотно поліпшує її обліково-аналітичні можливості (таблиця 5).

Таблиця 5. Оборотна відомість за аналітичними рахунками до синтетичного рахунку №26 «Готова продукція», в грн.

№	Назва аналітичного рахунка	Ціна за одиницю	Сальдо на 01.04		Оборот за квітень				Сальдо на 30.04	
			Кількість	Сума	Надійшло		Видано		Кількість	Сума
					Кількість	Сума	Кількість	Сума		
1	Модель Л-51	1000	25	25 000	90	90 000	70	70000	45	45 000
2	Модель А-91	500	10	5000	50	25 000	10	5000	50	25000
	<i>Разом</i>	<i>X</i>	<i>X</i>	<i>30000</i>	<i>X</i>	<i>115 000</i>	<i>X</i>	<i>75 000</i>	<i>X</i>	<i>70000</i>

Шаховий запис – запис господарських операцій в обліковий реєстр, при якому сума, записана один раз, буде відображена за дебетом і кредитом відповідних рахунків. Це досягається шляхом побудови бухгалтерських реєстрів за шаховим принципом. Шаховий запис широко застосовується при журнально – ордерній формі обліку. Він скорочує кількість записів і дає змогу бачити (в одному місці) два кореспондуючих рахунки за однією господарською операцією. В цьому розумінні запис шаховий має переваги перед лінійним записом.

Сальдова відомість – складається за залишками по рахунках за певний період.

Тема 4. Оцінка та калькуляція.

Запитання.

1. Оцінка як система вартісного виміру: поняття, значення, методи.
2. Калькуляція в системі бухгалтерського обліку: поняття, значення, види, класифікація витрат.
3. Оцінка і калькулювання при відображенні в обліку процесів господарської діяльності.

Основні поняття: оцінка, калькуляція, витрати, собівартість, дата оцінки, первісна вартість, фактична собівартість, справедлива вартість, метод обліку витрат, витрати виробництва, прямі витрати, змінні витрати, непрямі витрати, постійні витрати, господарські процеси, транспортно-заготівельні витрати, незавершене виробництво, вартість активів.

1. Оцінка як система вартісного виміру: поняття, значення, методи.

Оцінка господарських засобів – спосіб переведення натуральних показників в грошові. Однією з особливостей бухгалтерського обліку є обов'язкове застосування в ньому грошового вимірника, що необхідно для отримання узагальнених показників про господарські засоби і їх джерела. Основними вимогами, що пред'являються до оцінки, є її реальність і єдність. Реальність оцінки забезпечує точність грошових показників, відображення в них дійсної величини об'єктів обліку. Єдність оцінки полягає в тому, що в підприємствах різних галузей економіки однакові об'єкти обліку мають одну і ту ж оцінку. Це забезпечує зрівняність однойменних показників підприємств і відомств.

Технологія оцінки – послідовність процесу оцінки вартості активів і зобов'язань, яка містить такі етапи: визначення об'єкта; цілі і функції оцінки; розробку способів оцінки; обґрунтування найефективнішого способу оцінки з метою визначення достовірної вартості майна і зобов'язань.

Принцип обліку за собівартістю вважається загальноприйнятою оцінкою активів підприємства. Згідно з цим принципом активи оцінюються за первісною вартістю, яку називають фактичною (історичною) собівартістю. Вона визначається у момент придбання активу, заноситься в «історію» об'єкта обліку і є незмінною впродовж терміну корисного використання даного об'єкта, за винятком випадків його переоцінки. НП(С)БО України встановлені різні правила визначення первісної вартості активів підприємства (рисунок 4).

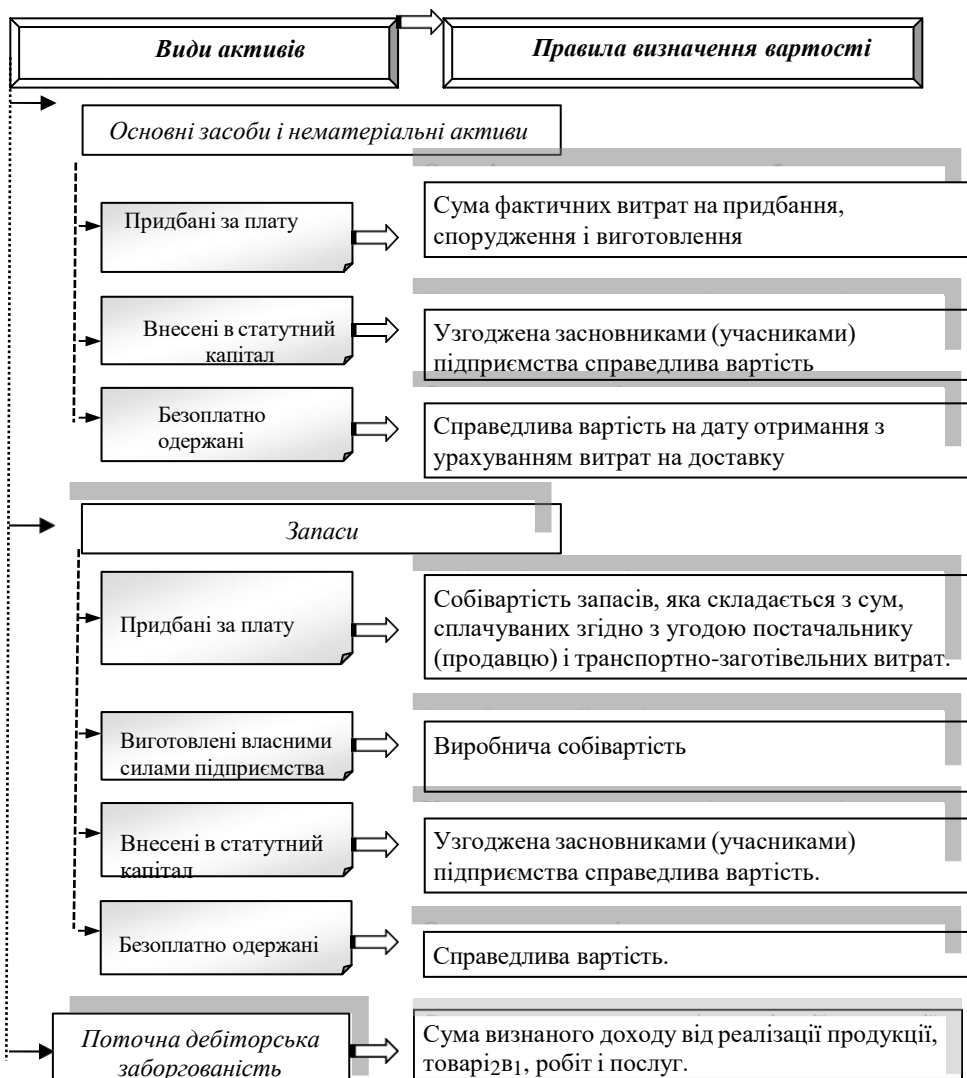


Рисунок 4. Правила визначення вартості активів

Унаслідок різних факторів вартість активів підприємства може змінюватися, тому найважливішим моментом у технології оцінки є встановлення дати оцінки.

Дата оцінки – це точно зафіксований момент часу, на який здійснюється оцінка. Оцінка може бути здійснена на дату придбання або вибуття об'єкта, на дату складання балансів (вступного, поточного, консолідованого, ліквідаційного та ін.).

Основною метою бухгалтерської оцінки є визначення фактичної собівартості активів підприємства на певну дату. *Справедлива вартість* – сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами. Справедлива вартість, яку називають також достовірною або реальною, характеризується сумою грошових коштів, на яку можна обміняти актив при здійсненні угоди між добре поінформованими, незалежними сторонами.

2. Калькуляція в системі бухгалтерського обліку: поняття, значення, види, класифікація витрат.

Виражені в грошовій формі поточні витрати, понесені в господарських процесах, є собівартістю, яка виступає одним з основних показників діяльності підприємства.

Собівартість – це витрати, пов'язані з виробництвом і придбанням певного активу.

Для визначення собівартості використовується спосіб, який називається калькуляцією. *Калькуляція* (лат. *calculatio* – обчислення) – бухгалтерська категорія, яка є способом групування витрат, визначення собівартості отриманих матеріальних цінностей, виготовленої продукції і виконаних робіт.

Калькуляція дає можливість перевірити виконання плану по собівартості і її зниженню і виявити відхилення фактичних витрат від планових.

Калькуляція здійснюється у всіх господарських процесах. Так, у процесі постачання визначається собівартість одиниці придбаних, виробничих запасів, яка використовується для оцінки витрачених на виробництво продукції матеріальних цінностей.

У процесі виробництва сума понесених витрат у грошовому виразі є виробничою собівартістю, яка складає основу для обчислення собівартості одиниці окремих видів продукції (робіт, послуг). Остання використовується для оцінки реалізованої продукції (робіт, послуг) в процесі реалізації. Звідси з'являється такий термін, як «собівартість реалізації».

Методи калькулювання відрізняються методикою калькуляційного обліку та способами калькуляції. У вітчизняній літературі найчастіше зустрічаються *простий, позамовний, попередільний, нормативний*.

Простий метод використовується моновиробництвах (виробництво електроенергії, видобування нафти, вугілля та ін.) де всі витрати безпосередньо відносяться на виготовлений продукт.

Собівартість одиниці продукції калькулюється шляхом розподілу витратна кількість виготовленої продукції.

Попередільний (попроцесний) метод використовується у послідовних виробництвах (коли один технологічний процес настає за іншим) де він розділяється на окремі частини – переділи (процеси) і за кожним із них окремо обчислюються витрати.

Позамовний метод використовується у складних паралельних виробництвах, коли в ряді основних цехів паралельно виготовляють окремі частини, вузли, а потім збирають у загальному цеху. Собівартість одиниці виробу визначається шляхом розподілу всіх витрат на кількість виготовлених на замовлення виробів.

Нормативний метод полягає в визначенні фактичної собівартості виробленого продукту як алгебраїчна сума витрат за нормами, відхилень від норм, а також змін норм.

Витрати, що входять у собівартість продукції, можна згрупувати за декількома ознаками (таблиця 6).

Таблиця 6. Класифікація витрат виробництва

Ознаки	Групи витрат
Місце виникнення	в основному виробництві, цеху, бригаді
	у допоміжних та підсобних виробництвах
	в інших виробництвах
Вид витрат	за елементами
	за статтями витрат
Спосіб включення до собівартості	прямі
	непрямі
Відношення до виробничого процесу	основні (виробничі)
	накладні (невиробничі)
Ступінь впливу обсягу виробництва на рівень витрат	змінні
	постійні
Структура витрат	одноеlementні (прості)
	комплексні (складні)

Класифікація витрат за економічними елементами є єдиною для всіх економічних галузей (промисловості, сільського господарства, будівництва, торгівлі). Класифікація витрат за калькуляційними статтями має в кожній галузі особливості, обумовлені специфікою технологічного процесу. Кожне підприємство з урахуванням своїх цілей та інтересів самостійно визначає методи обліку витрат, перелік статей і методику калькуляції.

Є п'ять елементів витрат: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, витрати на соціальне страхування, амортизація, інші витрати.

За способом включення в собівартість витрати поділяються на прямі і непрямі.

Прямими називають витрати, що безпосередньо пов'язані з виробництвом конкретних видів продукції, виконанням робіт (послуг) і можуть бути прямо включені в їх собівартість. До них відносять прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати.

До *непрямих* відносять витрати, які мають загальний характер для виробництва кількох видів продукції і в момент здійснення їх неможливо віднести на конкретний вид продукції (робіт, послуг). Такі витрати розподіляються між окремими видами продукції (робіт, послуг) непрямим шляхом згідно з обраною підприємством базою розподілу (пропорційно основній зарплаті, прямим витратам та ін.). Відносно виробничого процесу витрати поділяють на основні та накладні. *Основними* називаються витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом (виконанням робіт, наданням послуг) і передбачені його технологією. Це вартість сировини, матеріалів, оплата праці основних виробничих робітників, відрахування на соціальні заходи, амортизація основних засобів та ін. До накладних належать витрати на обслуговування, організацію і управління виробничим процесом, тобто загальновиробничі витрати. Вони не пов'язані з технологією виробництва, проте забезпечують виконання плану виробництва та накладаються (приєднуються) до прямих витрат і в сукупності з ними утворюють виробничу собівартість.

Іноді ототожнюють основні витрати з прямими, а накладні – з непрямими.

Не всі основні витрати можна вважати прямими.

Наприклад, амортизація відносно виробничого процесу – основний вид витрат, але часто на практиці її відносять до непрямих, оскільки за допомогою машин і обладнання може бути вироблено кілька видів продукції.

Обсяг виробництва по-різному впливає на рівень витрат, і для аналізу цього впливу витрати поділяють на умовно-змінні і умовно-постійні.

Змінні витрати – це витрати, абсолютна величина яких збільшується із зростанням обсягу випуску продукції або зменшується зі зменшенням обсягу виробництва. До них належать витрати сировини, витрати на оплату праці основних виробничих робітників.

Постійні витрати – це витрати, абсолютна величина яких залежно від збільшення або зменшення обсягу виробництва залишається постійною або змінюється незначною мірою. До них відносять витрати на утримання будівель, машин і обладнання, амортизацію, заробітну плату працівникам управління цехами і виробничими дільницями і т.п.

3. Оцінка і калькулювання при відображенні в обліку процесів господарської діяльності.

Діяльність будь-якого підприємства складається з трьох безперервних взаємопов'язаних господарських процесів:

- *постачання (заготівля)* – придбання засобів і предметів праці різних видів, необхідних для забезпечення виробничих потреб, а також товарів для реалізації;

- *виробництво* – процес виготовлення продукції, надання послуг, виконання робіт;

- *реалізація* – виконання договірних зобов'язань перед замовниками та покупцями, отримання виручки за відвантажену продукцію, виконані роботи, ціні послуги. Економічний зміст кожної стадії кругообороту капіталу відображається в системному бухгалтерському обліку за допомогою рахунків (рисунок 4,5).

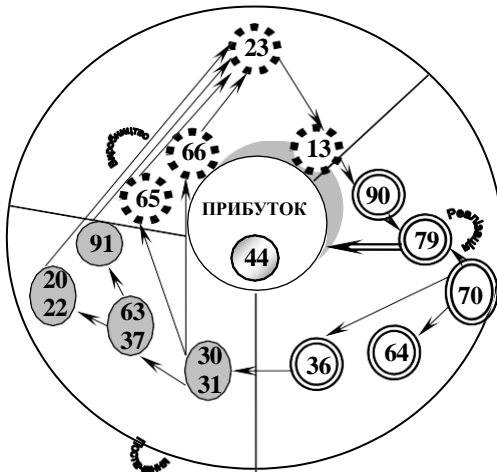


Рисунок 5. Кругообіг капіталу в системі рахунків (процеси операційного циклу)

У кругообігу господарські засоби постійно змінюють свою форму: у процесі постачання вони з грошової форми перетворюються на виробничі запаси; у процесі виробництва предмети праці (під дією засобів праці та самої праці) набувають форми продуктів праці (готова продукція); у процесі реалізації продукти праці знову набувають грошової форми.

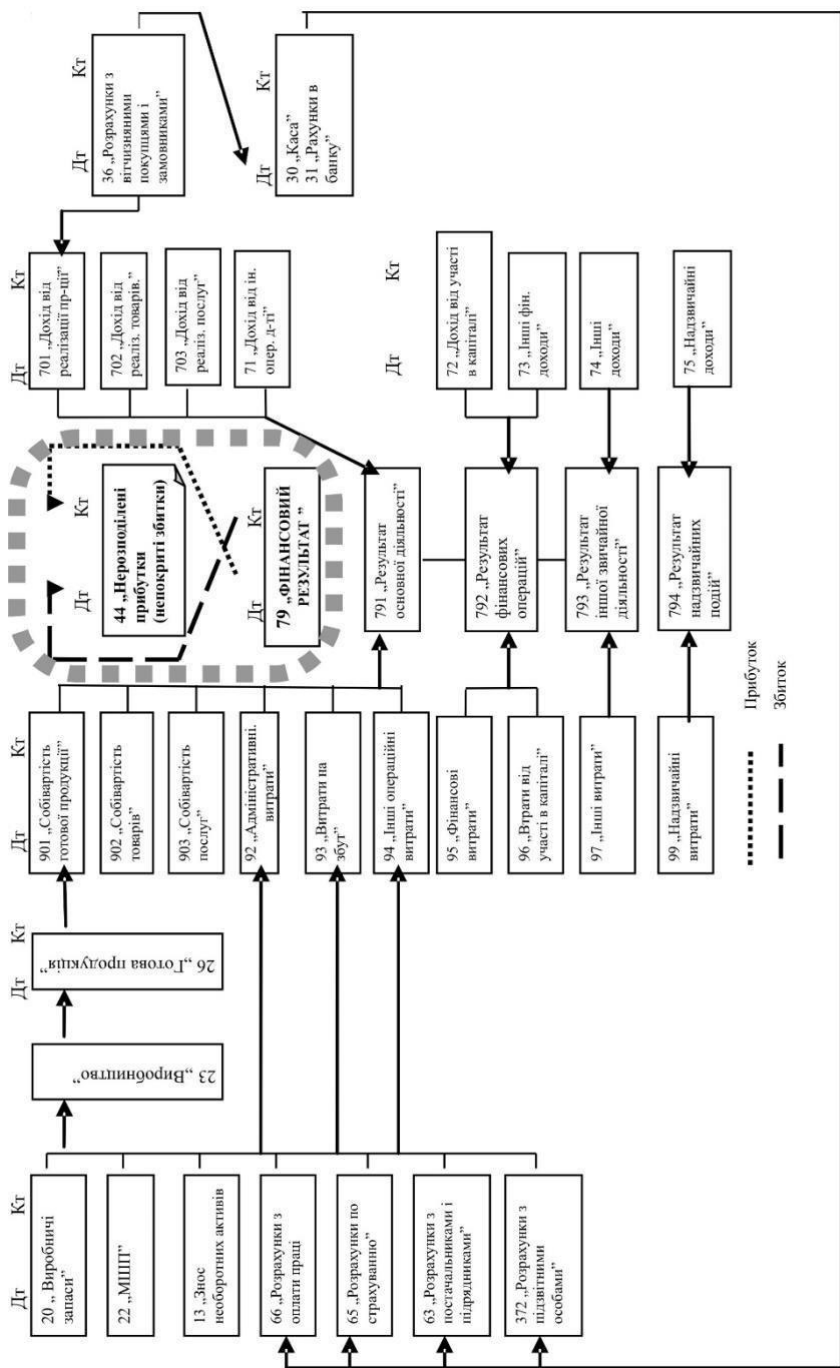


Рис. 4.17. Схема господарських процесів в системі рахунків

Незалежно від виду діяльності, всі операції повинні бути документально оформлені. Лише на підставі документів, які мають економічне та юридичне значення, можливе відображення цих операцій в обліку.

Господарські операції підприємства можна поділити на види, що відповідають трьом процесам кругообігу: операції процесу постачання (заготівлі), операції процесу виробництва та операції процесу реалізації. Кожний процес характеризується властивим тільки для нього комплексом господарських операцій, що викликають зміни в складі майна та джерелах формування господарських засобів.

Три процеси кругообігу засобів нерозривно пов'язані між собою, один випливає з іншого та будь-який наступний процес неможливий без попереднього. Порушення в будь-якій ланці процесу кругообігу господарських засобів призводить до погіршення діяльності підприємства. Важливе значення для підвищення ефективності використання господарських засобів має скорочення часу їх перебування на кожній стадії кругообігу, тобто прискорення їх оборотності.

Кругообіг господарських засобів підприємства поділяється на:

- 1) сферу виробництва, що охоплює процес виробництва;
- 2) сферу обігу, що включає процес постачання та реалізації.

Процес постачання. Для обліку процесу постачання основним є визначення фактичної собівартості придбаних сировини, матеріалів, комплектуючих, яка включає у себе: ціну придбання; витрати на доставку і доведення до стану, придатного для використання у виробничому процесі.

Витрати на доставку і доведення до стану, придатного для використання у виробничому процесі, обліковуються на аналітичному субрахунку 201/ТЗВ «Транспортно-заготівельні витрати», відкритому до синтетичного рахунку 201 «Сировина і матеріали». При відпуску матеріалів у виробництво необхідно одночасно списати й частину транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ). Для цього розраховується коефіцієнт ТЗВ за формулою:

$$K_{\text{ТЗВ}} = \frac{\sum C_{\text{ТЗВ}} \text{поч} + \sum C_{\text{ТЗВ}} \text{ТЗВ}}{\sum M_{\text{поч}} + \sum M}$$

де $K_{\text{ТЗВ}}$ - коефіцієнт ТЗВ;

$C_{\text{ТЗВ}} \text{поч}$ - сума транспортно-заготівельних витрат на початок періоду;

$C_{\text{ТЗВ}}$ - сума транспортно-заготівельних витрат по придбаних матеріалах за звітний період;

$M_{\text{поч}}$ - сума матеріалів на початок періоду (залишок);

M - сума матеріалів, які придбані за звітний період.

Процес виробництва. При обліку процесу виробництва здійснюється розрахунок фактичної собівартості виготовленої продукції. До виробничої собівартості продукції (робіт і послуг) включають такі витрати:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- загальновиробничі витрати.

Фактичну собівартість випуску готової продукції розраховують за формулою:

$$\text{ФС} = \text{НВ}_\text{п} + \text{ПВ} - \text{НВ}_\text{к}$$

де ФС - фактична собівартість випуску готової продукції

НВ_п - вартість незавершеного виробництва на початок місяця ПВ - поточні витрати за місяць

НВ_к - вартість незавершеного виробництва на кінець місяця.

Процес реалізації. Обсяг реалізованої продукції має дві оцінки: фактична собівартість реалізованої продукції і ціна реалізації (продажна вартість) товару, їх порівняння дає змогу визначити фінансовий результат реалізації: прибуток чи збиток. Якщо ціна реалізації (продажна вартість) реалізованої продукції вища фактичної собівартості реалізованої продукції, операція прибуткова, якщо навпаки — збиткова.

Тема 5. Документація та інвентаризація, техніка і форми бухгалтерського обліку.

Запитання.

1. Поняття про документи. Вимоги до складання документів.
2. Класифікація бухгалтерських документів.
3. Порядок опрацювання бухгалтерських документів.
4. Виправлення помилок у первинних документах.
5. Організація документообігу.
6. Інвентаризація, її види та порядок проведення.
7. Облікові реєстри і форми ведення обліку.
8. Організація бухгалтерського обліку.

Основні поняття: документ, документування, реквізити документів, бухгалтерський документ, первинний документ, зведений документ, опрацювання бухгалтерських документів, перевірка документів, розцінка документів, групування документів, контирування документів, документообіг, графік документообігу, інвентаризація, облікові реєстри, форма бухгалтерського обліку, організація бухгалтерського обліку.

1. Поняття про документи. Вимоги до складання документів.

Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене Наказом Міністерства фінансів України №88 від 24 травня 1995 р. визначає порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської звітності підприємствами, їх об'єднаннями та госпрозрахунковими організаціями (крім банків) незалежно від форм власності.

Документування – це суцільне і безперервне спостереження за всіма господарськими операціями на підприємстві. *Документ* (лат. dokumentum буквально означає свідцтво, доказ.) – це письмовий доказ здійснення господарської операції або розпорядження на її здійснення.

Первинні документи, у тому числі на паперових і машинозчитувальних носіях інформації, повинні мати такі *обов'язкові реквізити*:

- назва документа;
- номер документа;
- назва підприємства, на якому складений документ;
- зміст господарської операції;
- обсяг операції і одиниця виміру;
- грошова сума, ціна;
- місце здійснення операції;
- підписи осіб, відповідальних за здійснення операції і складання документа;
- печатка підприємства.

Додаткові вимоги до порядку створення первинних документів про касові і банківські операції, рух цінних паперів, товарно-матеріальних та інших об'єктів майна передбачаються спеціальними нормативними актами.

Первинні документи підлягають уніфікації і стандартизації.

Уніфікація – це розробка єдиних зразків документів для оформлення однотипних господарських операцій. Уніфіковано всі банківські та касові документи, бланки авансових звітів та посвідчень на відрядження, товарно-транспортних накладних, розрахунково-платіжних відомостей, податкових накладних та інших документів.

Стандартизація – це встановлення для бланків однотипних документів однакових, найбільш раціонального розміру і форми.

2. Класифікація бухгалтерських документів.

За призначенням бухгалтерські документи поділяються:

- *розпорядчі*, в яких містяться розпорядження щодо здійснення тієї чи іншої господарської операції; вони не є підставою для запису операцій в обліку, оскільки немає підтвердження про те, що така операція відбулася. До розпорядчих документів належать накази, розпорядження, доручення та ін.;

- *виконавчі, або виправдні*, що підтверджують факти виконання операцій. Вони є першим етапом облікової реєстрації. До них належать прибуткові й видаткові ордери, рахунки-фактури, квитанції, що свідчать про прийняття цінностей, акти про виконані роботи та ін.;

- *документи бухгалтерського оформлення*, до яких належать розпорядчі та групувальні відомості, різні довідки, розрахунки тощо (наприклад, розрахунок суми на заготівлю та придбання матеріальних цінностей);

- *комбіновані* – містять ознаки розпорядчих, виконавчих, документів бухгалтерського оформлення з одночасною вказівкою щодо відображення господарської операції на рахунках бухгалтерського обліку. До таких документів належать Авансові звіти, Звіти про використання коштів, Прибуткові й Видаткові касові ордери, Вимоги на відпуск матеріалів зі складу.

За місцем складання документи є на зовнішні та внутрішні.

За порядком складання поділяються на первинні та зведені. *Первинні* – це такі документи, що вперше виконують реєстрацію господарської операції в момент її здійснення або невідкладно після здійснення. До них належать акти прийняття і вибуття основних засобів, накладні, квитанції тощо. *Зведені* документи складаються на підставі первинних. До них належать різноманітні звіти, розрахунково-платіжні відомості та ін.

За способом охоплення операцій документи поділяються на разові та накопичувальні. *Разові* документи використовуються лише для одноразового оформлення і відображення операцій. До них належать Прибуткові й Видаткові касові ордери, Вимоги для одержання матеріальних цінностей зі складу та ін. *Накопичувальні* документи використовуються для багаторазового оформлення реєстрації операцій протягом визначеного часу (тижня, декади, місяця). Наприклад, лімітно-забірні картки, за допомогою яких оформлюється відпуск матеріалів на виробництво (виконання робіт). Такі документи скорочують кількість первинної документації.

За змістом документи поділяють на грошові, розрахункові, матеріальні.

3. Порядок опрацювання бухгалтерських документів.

Опрацювання бухгалтерських документів – це ряд процедур, які передбачають послідовне здійснення: перевірки, розцінки, групування і контирування.

Перевірка здійснюється за формою, змістом і арифметичними розрахунками:

- *за формою* – формальна перевірка заповнення всіх реквізитів, відповідності стандарту і формі документа, своєчасності складення документа і подання до бухгалтерії;

- *за змістом* – змістовна перевірка правильності відображення господарської операції, її відповідність законодавчим та нормативним вимогам, інтересам власника чи підприємства;

- *арифметична* – перевірка відповідності і правильності проставлених цін і тарифів, розрахованих сум і підсумків.

Розцінка (таксування) документів полягає у поставленні у відповідних графах документа ціни і суми, тобто переведення натуральних і трудових вимірників у грошовий. Ця операція характерна для документів, якими оформлюють рух матеріальних цінностей (вимоги-накладні, лімітно-забірні карти тощо).

Групування документів полягає в об'єднанні однорідних за змістом первинних документів у групи з метою підготовки зведених даних (за складами, цехами, замовленнями, касами тощо). Групування є систематичним, хронологічним або комбінованим.

Контролювання передбачає зазначення у первинних або зведених документах (відомостях) бухгалтерської проводки.

4. Виправлення помилок у первинних документах.

При заповненні первинних документів та облікових реєстрів можливі помилки. *Помилки можуть бути:*

- *локальні* – перекручування інформації тільки в одному обліковому реєстрі (наприклад, неправильно проставлена дата);

- *транзитні* – якщо помилка автоматично проходить через декілька облікових реєстрів, наприклад, перекручування запису будь-якої суми у журналі реєстрації операцій веде до помилок на рахунках, в оборотній відомості і балансі.

Помилки виправляють:

1) *коректурним способом* виправляються помилки в первинних документах, облікових реєстрах і звітах, створених ручним способом, тобто неправильні текст або цифри закреслюються і над закресленим надписуються правильні текст або цифри. Закреслення здійснюється однією рисою так, щоб можна було прочитати виправлене.

2) *способом «сторно»* виправляються помилки в облікових реєстрах за минулий звітний період. Цей спосіб передбачає складання бухгалтерської довідки, до якої помилка (кореспонденція рахунків, сума) вписується червоним чорнилом, пастою кулькових ручок тощо або зі знаком мінус, а правильний запис (кореспонденція рахунків, сума) робиться чорнилом, пастою кулькових ручок тощо темного кольору. Внесенням цих даних до облікового реєстру у місяці, в якому виявлено помилку, ліквідується неправильний запис й відображаються правильні суми та кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку.

Виправлення помилки має бути супроводжено *надписом «Виправлено»* та підтверджено підписом осіб, що підписали цей документ, із зазначенням дати виправлення. У документах, якими оформлені касові й банківські операції та операції з цінними паперами, *виправлення не допускаються.*

5. Організація документообігу.

Документообіг – це рух документів від моменту їх складання (або одержання від інших підприємств, організацій), опрацювання і використання за призначенням визначений період часу і до передачі в архів.

Документообіг на кожному підприємстві встановлюється головним бухгалтером і є обов'язковим для всіх працівників підприємства.

Стадії документообігу:

- 1) надходження документів зі сторони та оформлення їх на підприємстві;
- 2) опрацювання і певна обробка первинних документів на підприємстві до надходження їх до бухгалтерії;
- 3) надходження первинних документів до бухгалтерії;
- 4) опрацювання документів у бухгалтерії:
 - перевірка документів за формою, змістом та арифметична перевірка;
 - оцінка в грошовій формі кожної операції, відображеної в документах;
 - запис на документах бухгалтерських проведення;
 - відображення операцій, наведених у документах, в облікових регістрах;
- 5) передача документів в архів бухгалтерії і забезпечення поточного зберігання документів;
- 6) передача документів на зберігання до архіву підприємства, а потім додержавного архіву.

Перелічені етапи документообігу відображаються у спеціальному документі, який називається *план (графік) документообігу*.

Для зберігання документів призначені архіви. Розрізняють поточні та постійні архіви. *Поточний архів* організовують безпосередньо в бухгалтерії для зберігання документів звітного року, оскільки її поточному році часто є потреба звертатися до нього за довідками й інформацією. Поточний архів міститься у спеціальних закритих шафах. *Постійний архів* розміщується у спеціально обладнаному приміщенні й призначений для зберігання не тільки бухгалтерських документів і звітів, а й справ інших підрозділів і служб підприємства. Всі прийняті на зберігання справи реєструють в *архівній книзі*, що полегшує пошук документів. Для первинних документів встановлено термін зберігання 3 роки; розрахунково-платіжних відомостей, актів документальних ревізій, податкових та інших перевірок – 5 років; особових рахунків робітників та службовців, студентів – 75 років; статuti та положення, бухгалтерські звіти і баланси, передавальні, розділювальні та ліквідаційні баланси зберігаються постійно.

6. Інвентаризація, її види та порядок проведення.

Інвентаризація – це перевірка фактичної наявності майна підприємства і співставлення даних інвентаризації з бухгалтерським обліком.

Основними завданнями інвентаризації є:

- виявлення фактичної наявності основних засобів, матеріальних цінностей, бланків суворої звітності, грошових коштів у касах, на реєстраційних, бюджетних, валютних та поточних рахунках;

- встановлення лишку або нестачі цінностей і їх регулювання та відображення в обліку;

- виявлення товарно-матеріальних цінностей, які втратили свою первісну якість, застаріли і не використовуються;

- дотримання умов зберігання матеріальних цінностей і грошових коштів, а також правил утримання та експлуатації матеріальних цінностей;

- перевірка достовірності й реальності вартості зарахованих на баланс активів і пасивів підприємства.

Інвентаризація класифікується:

1) Залежно від повноти охоплення засобів (коштів):

- *повна* – інвентаризація, що охоплює всі засоби, кошти і розрахунки підприємства. Повні інвентаризації – річні;

- *часткова* – інвентаризація, яка охоплює лише один вид засобів, коштів (матеріальних цінностей, основних засобів, господарського інвентарю, каси, незавершеного виробництва тощо). Часткові інвентаризації проводяться для забезпечення точності звітних даних, посилення заходів по збереженню майна, для попередження втрат і зміцнення фінансової дисципліни.

2) За організацію проведення:

- *планова* – проводиться у встановлені наперед терміни;

- *позапланова* – проводиться за вимогами судово-слідчих органів або за наказом керівника підприємства в разі потреби.

Відповідальність за організацію проведення інвентаризації, дати їх проведення, перелік майна і зобов'язань, що підлягають інвентаризації, визначаються підприємством, установою, крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим.

Проведення інвентаризації є обов'язковим:

1) при передачі майна державного підприємства, установи в оренду, приватизації майна державного підприємства, а також в інших випадках, передбачених законодавством;

2) перед складанням річної фінансової звітності, крім майна, інвентаризація якого проводилася раніше 1 жовтня звітного року. Інвентаризація будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів основних засобів може проводитись один раз на три роки, а бібліотечних фондів – один раз на п'ять років;

3) при зміні матеріально відповідальних осіб (на день прийому-передачі справ);

4) при встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей, а також за рішенням судово-слідчих органів;

5) у разі пожежі або стихійного лиха;

б) при передачі підприємств та їх структурних підрозділів (на дату передачі). Інвентаризація може не проводитися у випадку передачі підприємств та їх структурних підрозділів у межах одного органу, до сфери управління якого належать ці підприємства;

7) у випадку ліквідації підприємства.

Організація і проведення інвентаризації передбачає формування пакету документів:

- 1) Наказ керівника про створення постійно діючої робочої комісії;
- 2) Наказ про проведення інвентаризації;
- 3) Інвентаризаційні описи;
- 4) Порівняльні відомості результатів інвентаризації;
- 5) Акти інвентаризації;
- 6) Протокол засідання інвентаризаційної комісії;
- 7) Наказ про затвердження протоколу засідання інвентаризаційної комісії.

Інвентаризаційний опис є документом, який фіксує наявність і склад засобів на певну дату. Кожна сторінка опису підписується всіма членами комісії та матеріально відповідальними особами. Наприкінці кожної сторінки цифрами і словами записується загальна сума натуральних одиниць, відображених на даній сторінці.

У результаті зіставлення облікових даних з фактичними можуть бути виявлені такі факти:

- фактичний і бухгалтерський залишки збігаються; фактичний залишок менше облікового – нестача;
- фактичний залишок більше бухгалтерського облікового – надлишок;
- пересортиця.

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.

7. Облікові реєстри і форми ведення обліку.

Після оформлення первинних документів облікова інформація відображається в облікових реєстрах. *Реєстри бухгалтерського обліку* – це спеціальні таблиці певного формату та будови, які призначені для систематизації та групування інформації про документально оформлені господарські операції.

Проведення записів в реєстрах називається обліковою реєстрацією, що є окремим групуванням інформації про зміни кожного виду активів, власного капіталу та зобов'язань. Види реєстрів подані на рисунку 7.

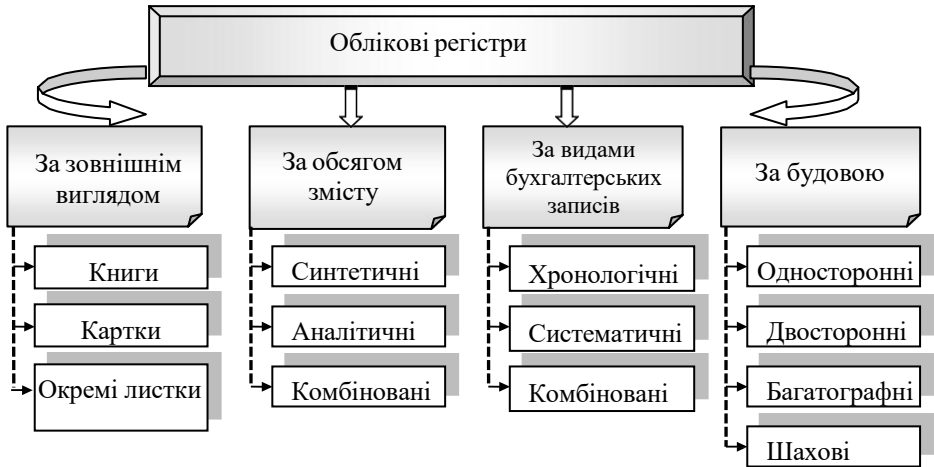


Рисунок 7. Класифікація облікових регістрів

Удосконалення техніки облікової реєстрації пов'язано з використанням комбінованих облікових регістрів. Виходячи з назви цих регістрів вони поєднують у собі особливості аналітичних та синтетичних регістрів. Це обумовлює підвищення ефективності роботи обліковців, оскільки не має необхідності звіряти записи в аналітичному та синтетичному обліках, скорочується час на опрацювання облікової інформації та її пошук.

Особливості будови та порядок заповнення та перевірки облікових регістрів передусім визначаються *формою ведення бухгалтерського обліку* та рівнем технічного оснащення. Під формою ведення бухгалтерського обліку розуміють систему взаємопов'язаних облікових регістрів певної форми (будови) та змісту, що зумовлює послідовність і техніку облікової реєстрації. *Форма ведення бухгалтерського обліку як певна система регістрів бухгалтерського обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації* обирається підприємствами самостійно з додержанням єдиних засад бухгалтерського обліку та з урахуванням особливостей своєї діяльності й технології обробки облікових даних.

Сучасними формами ведення бухгалтерського обліку на вітчизняних підприємствах (крім банківських та бюджетних установ) є:

- *спрощена (з використанням регістрів обліку майна) та проста (без використання таких);*
- *журнально-ордерна та журнальна;*
- *автоматизована – найбільш поширена.*

Вибір форми ведення обліку та впровадження автоматизованих облікових систем залежить не тільки від галузевої належності та обсягів діяльності підприємства, а й від певних переваг та недоліків окремих форм.

8. Організація бухгалтерського обліку.

Організація бухгалтерського обліку – це система методів, способів, заходів, які забезпечують оптимальне функціонування та розвиток відповідно до мети бухгалтерського обліку.

Рациональна організація бухгалтерського обліку передбачає таку його будову, при якій він забезпечив би своєчасне виконання завдань планування, контролю, управління та надання повної правової й неупередженої інформації при мінімальних затратах засобів і праці.

Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві перебувають у компетенції керівника (власника) підприємства у відповідності з чинним законодавством та установчими документами.

Весь обліковий процес складається з трьох фаз: (фаза первинного обліку: процес документування та оцінки господарських явищ і процесів; фаза поточного обліку: процес облікової реєстрації господарських операцій на бухгалтерських рахунках та в облікових регістрах; фаза підсумкового обліку: процес узагальнення даних поточного обліку в бухгалтерській звітності).

В кожній фазі облікового процесу є необхідність самостійної організації підприємством в особі власника або виконавчого органу (посадової особи) наступних заходів щодо обліку:

- визначення облікової номенклатури (перелік господарських явищ та процесів, які підлягають відображенню у системі бухгалтерського обліку);

- визначення способів та техніки відображення облікових номенклатур (вибір форми обліку);

- вибір матеріальних носіїв інформації, їх рух і збереження (відповідно до форми бухгалтерського обліку, облікової номенклатури та засобів обчислювальної техніки).

Облікова політика – це сукупність відібраних підприємством конкретних методів, форм, техніки ведення і організації бухгалтерського обліку, виходячи з встановлених норм і особливостей діяльності. При формуванні облікової політики слід виходити з наступних міркувань:

- обачність;

- перевага сутності над формою; суттєвість;

- послідовність.

- В наказі про облікову політику повинні висвітлюватися всі методи і принципи бухгалтерського обліку, можливість вибору яких надана підприємству НП(С)БО і Законом «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність», зокрема:

1. Межа суттєвості.

Суттєва інформація – інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Межа суттєвості для різних підприємств може бути різною: це залежить від оборотів, обсягів виробництва.

2. Порядок визнання основних засобів та інших необоротних активів, термінів їх корисного використання, методів нарахування амортизації і ліквідаційної вартості.

3. Порядок визнання нематеріальних активів, термінів їх корисного використання і методів нарахування амортизації.

4. Методи оцінки вибуття запасів.

5. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).

6. Перелік і базу розподілу постійних і змінних загальновиробничих витрат, на кожний об'єкт витрат, нормальну потужність виробничих підрозділів підприємства.

7. Порядок визначення величини резерву сумнівних боргів.

8. Метод оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг.

9. Необхідність створення резервів (резервування коштів) для забезпечення майбутніх витрат і платежів та інше.

Тема 6. Облік необоротних активів.

Запитання.

1. Поняття і склад необоротних активів.

2. Основні засоби: економічна суть, класифікація, оцінка.

3. Первинний і синтетичний облік основних засобів.

4. Облік амортизації та інвентаризація основних засобів.

5. Облік нематеріальних активів.

Основні поняття: необоротні активи, основні засоби, строк корисного використання, об'єкт основних засобів, первісна вартість, залишкова вартість, ліквідаційна вартість, справедлива вартість, вартість, що амортизується, переоцінена вартість, капітальні інвестиції, амортизація, нематеріальні активи.

1. Поняття і склад необоротних активів.

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», *необоротні активи* - всі активи, очікуваний термін корисного використання яких більше операційного циклу або дванадцяти місяців з дати балансу. Більшість установ самостійно визначає термін корисної експлуатації необоротних активів у момент їх придбання (зарахування на баланс). Визначення терміну корисної експлуатації здійснюється комісією, створеною за наказом керівника, з урахуванням технічних характеристик об'єкта, зазначених у його паспорті, практики використання аналогічних об'єктів, передбачуваної інтенсивності експлуатації об'єкта в даній установі й інших факторів.

Для цілей бухгалтерського обліку необоротні активи поділяються на такі види:

1) основні засоби, які включають основні засоби та інші необоротні матеріальні активи;

2) нематеріальні активи, які включають: – авторські та суміжні з ними права; – інші нематеріальні активи;

3) незавершене капітальне будівництво.

При складанні фінансової звітності до необоротних активів включаються довгострокові фінансові інвестиції, порядок обліку яких визначається нормативно-правовими актами Міністерства фінансів України.

2. Основні засоби: економічна суть, класифікація, оцінка.

НП(С)БО 7 «Основні засоби» дає таке тлумачення даної категорії: *основні засоби* – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання в процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, *очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких становить більше одного року (або операційного циклу, якщо він триваліший за рік).*

Об'єкт основних засобів – це закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям для нього або окремих конструктивно відокремлених предметів, призначений для виконання певних самостійних функцій, чи відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначень, що мають для обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, внаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, комплекс – певну роботу тільки у складі комплексу, а не самостійно.

Строк корисного використання (експлуатації) – очікуваний період часу, протягом якого основні засоби будуть використовуватися установою або з їх використанням будуть виконуватися основні функції та завдання бюджетних установ.

Основні засоби в Україні класифікують за їх функціональним призначенням, за галузевою ознакою, за використанням, за ознакою належності, за натурально-матеріальним складом.

За функціональним призначенням розрізняють:

- *виробничі* – основні засоби, що безпосередньо беруть участь у виробничому процесі або сприяють його здійсненню (будови, споруди, силові машини та обладнання, робочі машини та обладнання тощо), що діють у сфері матеріального виробництва;

- *невиробничі основні засоби*, що не беруть безпосередньої або побічної участі у процесі виробництва й призначені в основному для обслуговування

комунальних і культурно-побутових потреб трудящих (будови, споруди, обладнання, машини, апарати тощо), які використовуються у невиробничій сфері.

За галузевою ознакою основні засоби поділяються на: промислові, будівельні, сільськогосподарські, транспортні, зв'язку тощо.

За використанням основні засоби поділяються на:

- діючі (всі основні засоби, що використовуються у господарстві);
- недіючі (ті, що не використовуються у даний період часу у зв'язку з тимчасовою консервацією підприємств або окремих цехів);
- запасні (різне устаткування, що знаходиться в резерві й призначене для зміни об'єктів основних засобів, що вибули або ремонтуються).

Істотне значення в обліку основних засобів має розподіл їх за ознакою належності на власні й орендовані.

Залежно від характеру, стану основних засобів, часу оцінки розрізняють такі види вартості: первісна вартість; переоцінена вартість; залишкова вартість; справедлива вартість; вартість, яка амортизується; ліквідаційна вартість.

Первісна вартість – історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

Переоцінена вартість – вартість необоротних активів після їх переоцінки.

Залишкова вартість – різниця між первісною (переоціненою) вартістю та сумою зносу основних засобів.

Справедлива вартість – ринкова вартість, визначена шляхом експертної оцінки, яку, як правило, визначають професійні оцінювачі.

Вартість, яка амортизується – первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Ліквідаційна вартість – сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

3. Первинний і синтетичний облік основних засобів.

Первинний облік оформлюють документами, які затверджені наказом № 818 та наведені в таблиці 7.

При документальному оформленні господарських операцій та пов'язаних з ними змін на підприємстві відбувається рух облікової інформації між первинною документацією, регістрами синтетичного й аналітичного обліку та звітністю.

Таблиця 7. Первинні документи для обліку основних засобів

Назва форми
Акт введення в експлуатацію основних засобів: застосовують для оформлення господарських операцій із зарахування об'єктів незавершених капітальних інвестицій до складу основних засобів, які придбані, створені (виготовлені), а також для введення в експлуатацію безоплатно отриманих основних засобів.
Акт приймання-передачі основних засобів: застосовують для оформлення господарських операцій з безоплатного отримання та передачі основних засобів (групи основних засобів, які мають одне і те саме призначення, однакові технічні характеристики і вартість).
Акт внутрішнього переміщення основних засобів: призначено для оформлення господарських операцій з руху основних засобів в межах суб'єкта господарювання.
Акт передачі на ремонт, реконструкцію та модернізацію основних засобів: застосовують для оформлення господарських операцій з передачі основних засобів на ремонт, реконструкцію чи модернізацію.
Акт приймання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих основних засобів. Застосовують для оформлення господарських операцій з приймання основних засобів після ремонту, реконструкції та модернізації.
Акт списання основних засобів (часткової ліквідації).
Акт списання транспортних засобів: застосовують для оформлення господарських операцій з вибуття транспортних засобів (усіх засобів пересування, які призначені для переміщення людей і вантажів) унаслідок їх зношення, знищення в результаті аварій, стихійного лиха тощо
Акт списання документів, вилучених із бібліотечного фонду: застосовують для оформлення господарських операцій зі списання вилучених з бібліотечного фонду документів, які морально застарілі, фізично зношені, непрофільні, дублетні або загублені користувачами.
Інвентарна картка обліку об'єкта основних засобів. Її відкривають на об'єкт основних засобів і заповнюють на підставі акта введення в експлуатацію основних засобів, акта приймання-передачі основних засобів, технічної та іншої супровідної документації, а також інших первинних документів.
Інвентарна картка групового обліку основних засобів
Розрахунок амортизації основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів): застосовують для визначення суми амортизації об'єктів основних засобів із зазначенням періоду, за який нараховується амортизація.
Акт переоцінки основних засобів.

Для обліку основних засобів Планом рахунків передбачені рахунки: № 10 «Основні засоби» і № 13 «Знос необоротних активів». Виділений рахунок № 11 «Інші необоротні активи», сальдо якого разом з сальдо рахунка № 10

«Основні засоби» відображаються в балансі загальною сумою за статтею «Основні засоби».

Бухгалтерський облік основних засобів, що використовуються у виробничій діяльності підприємств ведеться на рахунку № 10 «Основні засоби» із застосуванням субрахунків (рахунків другого порядку).

У Плані рахунків для окремих видів основних засобів застосовується специфічний або спрощений порядок обліку. Малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП), термін експлуатації яких перевищує один рік, відображаються у складі необоротних активів на субрахунку № 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи», по яких нараховується знос. Синтетичний облік ведеться в журналі-ордері № 4. В цьому журналі вказується назва об'єкта, що поступив або вибув, первісна вартість, знос, залишкова вартість.

Аналітичний облік основних засобів ведеться по кожному об'єкту за допомогою карток обліку руху основних засобів загальних для будов і споруд, а також для машин, обладнання, інструменту, виробничого і господарського інвентарю.

Кожному об'єкту основних засобів присвоюється інвентарний номер, який зберігається за цим об'єктом протягом усього періоду його експлуатації на даному підприємстві. Він проставляється в усіх первинних документах, що оформлюють наявність і рух об'єкта.

На підприємствах, що мають невелику кількість об'єктів, аналітичний облік основних засобів ведуть за допомогою інвентарних книг.

Бухгалтерський облік витрат на виготовлення, спорудження, придбання інвентарних об'єктів основних засобів, реконструкцію, модернізацію, технічне переозброєння, а також витрат на розвідку та облаштування будь-яких корисних копалин здійснюється на рахунку № 15 «Капітальні інвестиції».

Капітальні інвестиції – це витрати на капітальне будівництво, придбання (виготовлення власними силами) основних засобів, придбання чи виготовлення інших необоротних матеріальних активів, придбання чи виготовлення нематеріальних активів, а також формування основного стада, які здійснюються в даному періоді з метою отримати економічні вигоди в майбутньому.

Від капітальних інвестицій слід відрізнити витрати на капітальний ремонт. Якщо за рахунок капітальних інвестицій проводиться відновлення та розширення основних засобів, то за рахунок капітального ремонту основні засоби лише підтримуються в працездатному стані.

4. Облік амортизації та інвентаризація основних засобів.

Амортизація основних засобів – це процес перенесення авансової раніше вартості усіх видів засобів праці на вартість виготовленої продукції з метою її повного відшкодування.

Амортизації підлягають усі основні виробничі засоби, за винятком землі, законсервованих і отриманих в операційну оренду.

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» під амортизацією розуміють систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Термін корисного використання (експлуатації) – це очікуваний період часу, протягом якого основні засоби використовуватимуться підприємством або з їх використанням буде вироблено очікуваний обсяг продукції. Тобто термін експлуатації може визначатися як кількістю років, так і кількістю одиниць продукції.

Метод амортизації основних засобів обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу використання активу та зазначається в Наказі про облікову політику. Відповідно до П(С)БО 7, амортизація нараховується із застосуванням таких методів:

1) *прямолінійного*, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, що амортизується, на очікуваний період використання об'єкта, норма амортизації визначається за формулою:

$$A = (ПВ - ЛВ) / Ст,$$

де ПВ – первісна вартість об'єкта; ЛВ – ліквідаційна вартість об'єкта; Ст – строк корисного використання.

2) *зменшення залишкової вартості*, відповідно до якого річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річну норму амортизації (у відсотках) обчислюють як різницю між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість.

Річна норма амортизації розраховується за формулою:

$$1 - \sqrt[n]{ЛВ / ПВ},$$

де ПВ – первісна вартість об'єкта; ЛВ – ліквідаційна вартість об'єкта;

N – кількість років використання об'єкта.

3) *прискореного зменшення залишкової вартості*, за яким річну суму амортизації визначають як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, що обчислюється згідно зі строком корисного використання об'єкта, і подвоюється. Амортизація розраховується за формулою:

$$На = ((100\% / Ст) * 2),$$

де Ст – строк корисного використання; На – норма амортизації.

4) *кумулятивного*, при якому річну суму амортизації визначають як

добуток вартості, що амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховують діленням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного строку використання об'єкта основних засобів, на суму років його корисного використання. Сума амортизації розраховується за формулою:

$$K = C_3 / C \text{ ч.р.в.},$$

де C_3 – сума років, що залишилась до кінця експлуатації; $C \text{ ч.р.в.}$ – сума чисел років використання.

5) *виробничого*, за яким місячну суму амортизації визначають як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) і виробничої ставки амортизації. Виробничу ставку амортизації обчислюють діленням вартості, що амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) із використанням об'єкта основних засобів. Виробнича ставка визначається за формулою:

$$\text{Вс.а.} = (\text{ПВ} - \text{ЛВ}) / \text{Плановий випуск продукції},$$

де ПВ – первісна вартість об'єкта;

ЛВ – ліквідаційна вартість об'єкта.

Амортизація нараховується на всі об'єкти основних засобів, як виробничого, так і не виробничого призначення. Метод може переглядатися у разі зміни очікуваного способу отримання прибутку від його використання. Нарахування амортизації здійснюють щомісячно за кожним об'єктом упродовж строку корисного використання. При цьому метод амортизації підприємство обирає самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання.

Нарахування зносу здійснюється на рахунку витрат підприємства.

Кореспонденція рахунків з обліку основних засобів подана в таблиці 8.

Таблиця 8. Амортизація основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
<i>Нарахована амортизація основних засобів</i>			
1.	об'єктів виробничого призначення	23, 91	131
2.	об'єктів загальногосподарського призначення	92	13
3.	об'єктів, що забезпечують збут продукції	93	131

Інвентаризацію основних засобів слід провадити відповідно до Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань № 879.

До початку інвентаризації слід перевірити: наявність і стан реєстрів обліку (карток, книг, описів тощо); наявність і стан технічних паспортів та іншої технічної документації; наявність документів на основні засоби, що здані

чи прийняті установою в оренду, на зберігання, на тимчасове користування. За відсутності документів слід забезпечити їх отримання чи оформлення.

При виявленні розходжень і неточностей у бухгалтерському обліку або технічній документації необхідно до цих документів внести відповідні виправлення й уточнення.

Основні засоби записуються в описі під найменуванням відповідно з основним призначенням об'єкта. Присвоєні об'єктам (предметам) основних засобів інвентарні номери не повинні змінюватися.

При виявленні об'єктів (предметів), що не перебувають на обліку, а також об'єктів (предметів) з відсутніми в обліку даними, що їх характеризують, комісія повинна включити до опису відсутні відомості і технічні показники цих об'єктів (предметів).

На основні засоби, які не придатні до експлуатації і не підлягають відновленню, складається окремий опис із зазначенням часу введення в експлуатацію та причин, що призвели ці об'єкти до стану непридатності. Інвентаризація основних засобів провадиться не раніше 1 жовтня звітного року.

У податковому законодавстві до основних засобів відносяться активи вартістю понад 20000 гривень та строком корисного використання більше одного року. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів може нараховуватися за спрощеною методикою: всі 100% вартості активу - в першому місяці його використання або 50% у першому місяці використання та 50% у момент вилучення з активів.

5. Облік нематеріальних активів.

Нематеріальні активи – це активи, які не мають матеріально-речової форми або матеріально-речова форма яких не має суттєвого значення для їх використання у господарській діяльності; що виступають як інтелектуальна власність, довгострокові майнові права, гудвіл; які забезпечують його власнику (власникам) певний прибуток протягом тривалого періоду – більше одного року або операційного циклу.

Відповідно до НП(С)БО 8 нематеріальними вважаються немонетарні активи, які не мають матеріальної форми; можуть бути ідентифіковані; утримуються підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, постачання товарів або послуг, в адміністративних цілях або для надання в оренду іншим особам.

Нематеріальні активи можуть бути отримані підприємством різними шляхами (способами), від яких залежить порядок формування їх первісної вартості. Порядок формування первісної вартості нематеріального активу залежно від способів придбання наведено в таблиці 9.

Таблиця 9. Порядок формування первісної вартості нематеріального активу

Спосіб отримання НМА	Порядок формування первісної вартості	
Придбання за кошти	Ціна придбання (вартість) (крім отриманих торговельних знижок)	При визначенні первісної вартості в цих випадках враховуються: мито, непрямі податки, що не підлягають відшкодуванню, та інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням та доведенням активу до стану, придатного для використання за призначенням
Безоплатне отримання	Справедлива вартість на дату отримання	
Внесення до статутного фонду (капіталу)	Погоджена засновниками (учасниками) підприємства справедлива вартість	
Створення підприємством	Прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього нематеріального активу та доведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо)	
Придбання внаслідок обміну на подібний об'єкт	Залишкова вартість переданого нематеріального активу. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю нематеріального активу, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є його справедлива вартість із включенням різниці до фінансових результатів (витрат) звітного періоду	
Придбання внаслідок обміну на неподібний об'єкт	Справедлива вартість переданого нематеріального активу, збільшена (зменшена) на суму коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну	
Отримання внаслідок об'єднання підприємств	За справедливою вартістю	

Визнання об'єкта нематеріальним активом здійснюється на підставі оформленого первинного документа, що містить його найменування,

характеристику (опис), порядок і строк його корисного використання, первісну вартість, дату придбання, підписи осіб, що прийняли об'єкт, порядок його використання (письмовий опис з формулами, кресленнями, схемами, зразками тощо).

Види нематеріальних активів та групи їх обліку наведено в таблиці 10.

Таблиця 10. Види нематеріальних активів та групи їх обліку

Субра-хунок	Вид (група обліку)	Приклади, що можуть входити до групи обліку
121	Права користування природними ресурсами	Право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище
122	Права користування майном	Право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо
123	Права на комерційні позначення	Права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо
124	Права на об'єкти промислової власності	Право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо
125	Авторське право та суміжні з ним права	Право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо
127	Інші НМА	Право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо

Наказом №732 затверджено низку *типових форм для первинного обліку* об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів та порядок їх застосування. Зокрема, це:

- 1) НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;
- 2) НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;
- 3) НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;
- 4) НА-4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів».

Ці форми первинного обліку можуть застосовуватися і для інших видів нематеріальних активів із зазначенням у цьому разі назви і реквізитів форми щодо нематеріальних активів.

Під час визнання об'єкта нематеріальним активом (зарахування на баланс) підприємство встановлює *строк їх корисного використання*.

При його визначенні слід враховувати:

- 1) строки корисного використання подібних активів;
 - 2) моральний знос, що передбачається;
 - 3) правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання;
 - 4) очікуваний спосіб використання нематеріального активу підприємством;
- 4) залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів підприємства.

На відміну від об'єктів основних засобів, термін корисного використання нематеріального активу та метод його амортизації, згідно П(С)БО 8, мають переглядатися наприкінці звітного року, якщо в наступному періоді очікуються зміни строку корисного використання активу або зміни умов отримання майбутніх економічних вигід.

Для організації обліку витрат підприємства на придбання нематеріальних активів або їх створення власними силами призначено субрахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» рахунка синтетичного обліку 15 «Капітальні інвестиції». За дебетом цього субрахунка відображається збільшення зазначених витрат на придбання або створення нематеріальних активів, за кредитом — їх зменшення (введення в дію, прийняття в експлуатацію тощо).

Амортизації підлягають лише ті об'єкти, щодо яких підприємством установлені строки корисного використання. Метод амортизації нематеріального активу підприємство обирає самостійно виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигід, а розрахунок амортизації при застосуванні відповідних методів нарахування здійснює згідно з НП(С)БО 7.

Методи амортизації нематеріальних активів:

- пряmolінійний;
- зменшення залишкової вартості;
- прискореного зменшення залишкової вартості;
- кумулятивний;
- виробничий.

НП(С)БО 8 визначає, що в разі якщо умови отримання майбутніх економічних вигід визначити неможливо, обирається пряmolінійний метод амортизації. Синтетичний облік нарахування амортизації нематеріальних активів ведеться за кредитом субрахунку 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів».

Тема 7. Облік запасів.

Запитання.

1. Економічний зміст та оцінка виробничих запасів.
2. Документування господарських операцій з руху виробничих запасів.
3. Облік МШП.
4. Аналітичний та синтетичний облік запасів.
5. Складський облік запасів.

Основні поняття: запаси, виробничі запаси, транспортнозаготівельні витрати, метод оцінки вибуття запасів, МШП, складський облік.

1. Економічний зміст та оцінка виробничих запасів.

Запаси – це активи, які утримуються для продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Виробничі запаси – це запаси, що використовуються у процесі виробничої діяльності як предмет праці і споживаються цим виробництвом протягом одного господарського (операційного) циклу, після завершення якого цілком переносять свою вартість на вартість кінцевого продукту.

Згідно НП(С)БО № 9 «Запаси» *запаси* – активи, які:

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

Класифікація виробничих запасів.

Сировина – добути, вироблені власними силами або придбані на стороні оборотні ресурси, які на момент придбання не пройшли жодної стадії промислової обробки та призначені для споживання власним виробництвом як необхідний компонент майбутнього продукту цього виробництва.

Матеріали – придбані на стороні оборотні ресурси, призначені для використання у власному виробництві як необхідний компонент майбутнього продукту цього виробництва або для обслуговування технологічного процесу й управління. Матеріали за способом включення до собівартості продукції (робіт, послуг) умовно поділяють на основні та допоміжні.

Основні матеріали – це матеріали, які становлять основу продукту виробництва. *Допоміжні матеріали* – матеріали, які використовуються для обслуговування процесу виробництва та управління.

До групи *допоміжних матеріалів*, у зв'язку з особливістю їх використання, відносяться паливо, тара і тарні матеріали, запасні частини. *Паливо* виділяють в окрему групу запасів з огляду на його економічне значення та специфіку споживання. Паливо поділяють на технологічне, моторне (пальне) та господарське (на опалення).

До *тари і тарних матеріалів* належать предмети, які використовуються для пакування, транспортування. *Запасні частини* – оборотні матеріальні активи, призначені для використання під час проведення ремонту, реконструкції, модернізації обладнання та машин (у тому числі транспортних засобів), ремонту обладнання та машин за замовленнями сторонніх осіб і для використання з метою гарантійного ремонту таких засобів.

Будівельні матеріали - матеріальні активи, призначені для використання у капітальному будівництві об'єктів, що зводяться господарським або підрядним способом.

Матеріали, передані у переробку – оборотні матеріальні активи, тимчасово передані на безоплатній основі підприємством-власником суб'єктам-переробникам для доведення їх до стану, придатного для використання підприємством-власником у запланованих цілях.

Матеріали сільськогосподарського призначення – виробничі запаси сільськогосподарського підприємства або підприємства, що займається вирощуванням сільськогосподарської продукції у межах своєї звичайної діяльності.

Виробничі запаси в бухгалтерському обліку відображаються на підприємстві за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Первісна вартість виробничих запасів напряму залежить від способу їх надходження на підприємство. Згідно з П(С)БО 9 «Запаси» виділяють такі способи надходження запасів на підприємство:

- придбані за плату,
- виготовлені на підприємстві,
- внесені до статутного фонду,
- одержані безоплатно,
- придбані в результаті обміну.

Найбільш поширеним методом надходження виробничих запасів на підприємство є запаси, що придбані за плату. В такому випадку їхньою первісною вартістю буде вважатися собівартість, яка складається з таких фактичних витрат:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не

відшкодовуються підприємством;

- транспортно - заготівельні витрати;
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вини придатні для використання у запланованих цілях.

Транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ), що виникають у процесі придбання запасів, можуть обліковуватися за двома варіантами:

- 1) прямо включатися до собівартості придбаних запасів;
- 2) відображатися на окремому субрахунку рахунків обліку запасів і щомісячно розподілятися між залишками невикористаних і використаних за місяць запасів.

Для визначення суми ТЗВ, яка підлягає списанню в кінці місяця, визначається середній відсоток ТЗВ (%ТЗВ) за наступною формулою:

$$\% ТЗВ = \frac{З^{поч} + ДО}{20} \cdot \frac{ТЗВ}{20}$$

Де: *Зпоч ТЗВ* - залишок ТЗВ на початок місяця;

ДОТЗВ - надходження (дебетовий оборот) ТЗВ протягом місяця;

Зпоч 20 - залишки запасів на початок місяця.

У разі виготовлення виробничих запасів *власними силами*, первісна вартість дорівнює вартості на їх виготовлення (собівартості).

Первісною вартістю виробничих запасів, що *внесені до статутного капіталу підприємства*, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість.

Якщо ж підприємство отримало виробничі запаси *безкоштовно* то первісною вартістю цих запасів визнається їх справедлива вартість.

Вартістю поступлених виробничих запасів *в разі обміну на подібні запаси*, визнається балансова вартість переданих запасів. У разі якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, або запаси є неподібними, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) в процесі обміну. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду.

Не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):

- понаднормові витрати і нестачі запасів;
- проценти за користування позиками;
- витрати на збут;
- загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не

пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні до використання.

НП(С)БО 9 «Запаси» передбачено, що при відпуску виробничих запасів у виробництво, продажу та іншому вибутті *оцінка* їх здійснюється за одним з таких *методів*:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу (таблиця 11).

Таблиця 11. Методи оцінки вибуття запасів

Назва методу вибуття запасів	Характеристика методу вибуття запасів
Ідентифікована собівартість одиниці запасів	Для запасів, які відпускаються та послуг, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, також для запасів, які не замінюють одне одного
Середньозважена собівартість	Оцінка проводиться по кожній одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів. Оцінка кожної операції з вибуття запасів може здійснюватися діленням сумарної вартості таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції
ФІФО	Оцінка базується на припущенні, що запаси використовуються в тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство, тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів
Нормативні затрати	Оцінка полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних норм затрат і ціни повинні регулярно у нормативній базі перевірятися і переглядатися.

Ціна продажу	Заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього проценту торговельної націнки товарів. Цей метод можуть застосовувати (якщо інші методи оцінки вибуття запасів не виправдані) підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки.
--------------	--

2. Документування господарських операцій з руху виробничих запасів.

Первинні документи з обліку виробничих запасів можна розділити на:

- документи з надходження та оприбуткування запасів;
- документи із складського обліку і внутрішнього переміщення

запасів;

- документи з відпуску (списання) сировини, матеріалів на

виробництво і власні потреби (таблиця 12).

Таблиця 12. Документування операцій з руху виробничих запасів

Назва та форма документа		Призначення документа
<i>1. Документи з надходження та оприбуткування запасів</i>		
1	Товарно-транспортна накладна (ф. № 1 - ТН)	комбінований документ, що складається з трьох самостійних розділів: відомості про вантаж, вантажно-розвантажувальні роботи, інша інформація
2	Рахунок-фактура (ф. № 63)	розрахунковий документ, що виписується постачальником на ім'я покупця на кожну партію відвантажених запасів
3	Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей (ф. № М-20)	документ є підставою для списання товарно-матеріальних цінностей, для оприбуткування їх підприємством-одержувачем і для дозволу на вивіз із території підприємства постачальника, а також для їх складського, оперативного і бухгалтерського обліку
4	Довіреність (ф. № М-2)	застосовуються для одержання виробничих запасів від постачальника через довірену особу
5	Акт закупки ТМЦ	застосовується при закупівлі запасів підзвітними особами підприємства
6	Журнал обліку вантажів, що надійшли	застосовується для реєстрації транспортних документів, пов'язаних з отриманням вантажів та оприбуткуванням їх на склад підприємства
7	Прибутковий ордер (ф. № М-4)	застосовуються для обліку матеріалів, що надходять на підприємство від постачальників або з переробки

8	Акт про приймання матеріалів (ф. № М-7)	документ складається у випадках розбіжностей по кількості і якості виробничих запасів, що надійшли, із даними супровідних документів (пред'явлених до оплати) і є підставою для пред'явлення претензій постачальнику й оприбуткування виробничих запасів, що надійшли. Застосовується також у разі приймання запасів, що надійшли без документів
<i>II. Документи складського обліку запасів</i>		
9	Картка складського обліку (ф. № М-12)	застосовується для оперативного обліку руху запасів по складу (коморі)
10	Матеріальний ярлик (ф. № М-16)	застосовується для характеристики матеріалів кожного номенклатурного номера за місцем зберігання, слугує для матеріальних цінностей паспортом
11	Реєстр прийняття – здачі документів (ф. № М-13)	використовується для реєстрації прибуткових і видаткових документів, які здаються до бухгалтерії
12	Відомість обліку залишків матеріалів на складі (ф. № М-14)	використовується для контролю взаємозв'язку складського та бухгалтерського обліку
13	Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу (ф. № М-18)	складається завскладом (комірником) у разі виявлення відхилень фактичного залишку виробничих запасів від встановлених норм
14	Матеріальний звіт (ф. № М-19)	складається щомісяця матеріально-відповідальною особою і передається в бухгалтерію; відображає рух запасів на складі за певний період
<i>III. Документи з вибуття запасів</i>		
15	Лімітно-забірна картка (ф. № М-8)	для багаторазового відпуску одного номенклатурного номера матеріалів на один місяць
16	Лімітно-забірна картка (ф. № М-9)	для чотириразового відпуску лімітованих матеріалів, що зараховуються на один вид витрат (замовлення) на один місяць
17	Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (ф. № М10)	для відпуску матеріалів, потреба в яких виникає періодично, заміни матеріалів, а також для додаткового (понадлімітного) відпуску матеріалів
18	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (ф. № М11)	для відпуску матеріалів усередині підприємства, включаючи відпуск господарствам свого підприємства, розташованим за межами його території

Приймання і оприбуткування запасів (матеріалів і тари під матеріали), що надходять зі сторони від постачальників, оформляються відповідними складами підприємства шляхом складання типової форми №М-4 Прибутковий ордер, який виписується на підставі Рахунка-фактури постачальника та інших супровідних документів. Заповнюється при відсутності якісних та кількісних розбіжностей із документами. Прибутковий ордер повинен виписуватись на фактично прийняту кількість цінностей. Прибуткові ордери нумеруються порядковими номерами.

При встановленні невідповідності матеріальних цінностей, що надійшли, їх асортименту, якості і кількості, вказаних у Рахунках-фактурах та інших документах постачальника, складається типова форма № 7 «Акт про приймання матеріалів».

Прибутковий ордер використовується для оперативного обліку на складах, аналітичного та синтетичного обліку надходження запасів. Матеріальні цінності, що надійшли від постачальника автомобільним транспортом, оприбутковуються на склад на підставі Товарно-транспортної накладної, одержаної від вантажовідправника.

У разі надходження вантажу на склад без документів відділ постачання виписує наказ складу про прийом вантажу без документів. Завідуючий складом здає накази до бухгалтерії разом з прибутковими ордерами.

Для одержання матеріалів від постачальника покупець повинен видати експедитору (або представнику відділу постачання) Довіреність ТФ № М-2, зареєстровану у Журналі реєстрації довіреностей.

При дрібних купівлях матеріалів готівкою (наприклад, канцелярського приладдя) підзвітна особа зобов'язана здати матеріали на склад, а комірник на Рахунку постачальника повинен поставити відмітку про дату, номер прибуткового ордеру.

На склади також можуть надходити запаси із своїх цехів - це продукція власного виготовлення і зайві одержані й невикористані матеріали, а також матеріали, одержані від ліквідації основних засобів, малоцінних і швидкозношуваних предметів, браку у виробництві та відходи. Ці матеріали оприбутковують на склади за допомогою накладної. Накладна складена матеріально відповідальною особою складу (цеху), що здав цінності, у двох примірниках, один з яких слугує складу (цеху), що здав матеріальні цінності і підставою для списування цінностей, а другий - складу (цеху) для оприбуткування цінностей.

Накладна на повернення із цеху на склад матеріалів, не використаних на виробництві, виписується тільки в тому разі, якщо ці матеріали були відпущені за лімітно-забірною карткою, оскільки у пій передбачено облік матеріалів, відпущених у виробництво.

Відпуск сировини і матеріалів у виробництво - це відпуск їх безпосередньо для виготовлення продукції, а також на ремонтні та господарські потреби. Матеріали у виробництво повинні відпускатися відповідно до лімітів розрахованих на підставі норм витрат запасів на одиницю виробу.

Основними документами, що відображають відпуск матеріалів зі складу для внутрішньогосподарських потреб, є накладна-вимога (№М-11), Лімітно-забірна картка (№М-8). Накладна-вимога являє собою єдність розпорядчого і виправдного документів і використовується для одноразового відпуску матеріалів.

Відпуск матеріалів, що повторюються, можна оформлювати лімітно-забірними картками, які об'єднують у собі як розпорядчий документ, який містить ліміт (обмежену кількість) відпуску, та накопичуваний виправдний документ, який підтверджує багаторазовий відпуск матеріалів зі складу в рахунок ліміту, а також для поточного контролю за дотриманням встановлених лімітів їх відпуску. Зазначається місячний ліміт даному цеху. Лімітно-забірні картки заповнюються планово-виробничим відділом напередодні одержання матеріалу (місяця) і візуються відділом постачання.

Лімітно-забірні картки виписують у двох примірниках: один до початку місяця передається цеху-споживачу, другий-складу. Бажано друкувати їх на папері різного кольору, щоб чіткіше відрізнити примірник цеху від примірника складу.

Відпуск матеріалів на сторону виконується на підставі договорів, і письмового розпорядження керівника підприємства.

Відпуск, як і надходження матеріалів, оформлюють також товарно-транспортною накладною (за потребою).

3. Облік МШП.

До малоцінних та швидкозношуваних предметів належать предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного і циклу, якщо він більше одного року, зокрема: інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг тощо.

Малоцінні та швидкозношувані предмети за своєю функціональною роллю в підприємстві є такими ж засобами праці, як і основні засоби (використовуються в процесі виробництва без зміни натуральної форми і поступово зношуються), але мають і особливості оборотних засобів.

За умови, якщо визначений підприємством термін експлуатації активів не перевищує одного операційного циклу чи 12-ти місяців з дати Балансу, то такі предмети є малоцінними швидкозношуваними предметами і належать до рахунку №22. В момент передачі до експлуатації вартість МШП списують на витрати звітного періоду з подальшим веденням оперативного кількісного

обліку таких предметів за місцем експлуатації та відповідальними особами впродовж терміну їх фактичного використання.

На малоцінні та швидкозношувані предмети (термін експлуатації до одного року), що відносяться до запасів, не нараховується знос, а вартість переданих до експлуатації МШП списується на витрати з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких МШП за місцями експлуатації та відповідальними особами протягом терміну їх фактичного використання.

На дебеті рахунка №22 «Малоцінні швидкозношувані предмети» відображаються придбані (одержані) або виготовлені МШП за первісною вартістю, на кредиті - відпуск у експлуатацію за обліковою вартістю зі списуванням на рахунки обліку витрат, а також описування нестач та втрат від псування цінностей МШП.

Малоцінні та швидкозношувані предмети, термін експлуатації яких перевищує один рік, відображаються у складі необоротних активів на субрахунку №112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи», на які нараховується знос. Інструмент, спецодяг; спецвзуття тощо, видані на руки робітникам для тривалого користування, обліковуються за кожним робітником окремо поза балансом на рахунку 07 «Списані активи».

4. Аналітичний та синтетичний облік запасів.

Для *синтетичного обліку* запасів призначено 2-й клас Плану рахунків «Запаси», а для виробничих запасів рахунки 20 «Виробничі запаси» та 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».

Рахунок 20 «Виробничі запаси» призначено для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировина і матеріали, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва (рисунок 8).

Основні господарські операції та кореспонденцію рахунків за ними, що відображають надходження та витрачання виробничих запасів, наведено в таблиці 13.

Відображення інформації стосовно обліку виробничих запасів проводять у графах 3-4 Розділу III Журналу 5, а МШП – у графі 5 Розділу III даного журналу.

Аналітичний облік виробничих запасів ведеться за групами матеріалів, місцями зберігання, матеріально відповідальними особами. Дані за аналітичними рахунками узагальнюються в оборотних відомостях. Рахунки аналітичного обліку використовують для контролю за зберіганням і рухом матеріальних цінностей, їх оцінки, порівняння з даними складського обліку, а також для підведення підсумків інвентаризації.



Рисунок 8. Побудова рахунка 20 «Виробничі запаси».

Таблиця 13. Типова кореспонденція рахунків з обліку виробничих запасів

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1. Придбання виробничих запасів від постачальників (первинний документ: <i>прибутковий ордер</i>)	20, 22, 641	63
2. Придбання виробничих запасів підзвітними особами (первинний документ: <i>прибутковий ордер</i>)	20, 22,641	372
3. Оприбуткування виробничих запасів власного виробництва, що призначені для внутрішнього використання	20, 22	23
4. Списання вартості виробничих запасів на підготовку і освоєння виробництва (<i>лімітно-забірна картка</i>)	39	20, 22
5. Списання відпущених МШП, термін корисного використання яких менше одного року, на витрати в момент передавання їх в експлуатацію (<i>акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів</i>)	23, 91, 92, 941, 93, 15	22
6. Виробничі запаси відпущені у виробництво (первинний документ: <i>лімітно-забірна картка</i>)	23	20
7. Відображена вартість нестач і втрат виробничих запасів при інвентаризації (первинний документ: <i>звірляльна відомість</i>)	375	20, 22
8. Відображена сума реалізованих виробничих запасів (<i>накладна</i>)	36	712

Кожне підприємство відкриває аналітичні рахунки в залежності від потреби в їх кількості, необхідній для управління виробництвом:

по-перше – значною їх кількістю;

по-друге – складною організаційною та виробничою структурою підприємства;

по-третє – наявністю складів для їх зберігання.

Дані аналітичного обліку використовуються, переважно, в системі менеджменту, а його інформація необхідна управлінням різних рівнів.

Аналітичний облік виробничих запасів здійснюється в розрізі субрахунків, за видами запасів по однорідних групах, виходячи з потреб підприємства, за матеріально-відповідальними особами.

Для аналітичного обліку застосовують методи:

- партійний;
- сортовий;
- оперативно-бухгалтерський (сальдовий)



Рисунок 9. Побудова аналітичного обліку за рахунком 20 «Виробничі запаси» в бухгалтерії

Для обліку виробничих запасів, що не належать підприємству Планом рахунків передбачено використання позабалансового рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні» призначено для обліку цінностей, які тимчасово знаходяться на підприємстві та не є його власністю, прийняті на комісію, в переробку, до монтажу, в довірче управління. Облік цих цінностей ведеться за цінами, що передбачені в договорах, приймально-передавальних актах тощо. Всі товарно-матеріальні цінності, що обліковуються на цьому рахунку, підлягають інвентаризації в порядку і в строки, передбачені наказом про облікову політику, а також планом проведення інвентаризації.

Позабалансовий рахунок 02 «Активи на відповідальному зберіганні» має такі субрахунки, що використовуються для обліку запасів: 022 «Матеріали, прийняті для переробки»; 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні»; 024 «Товари, прийняті на комісію»; 025 «Майно в довірчому управлінні».

На позабалансовому субрахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки» ведеться облік руху надходження сировини та матеріалів від

замовників, які прийняті для переробки (давальницька сировина) і не оплачується одержувачем, та їх вибуття (в тому числі в іншому матеріальному вигляді). Облік витрат з переробки чи доробки давальницької сировини здійснюється на рахунках обліку виробництва (за винятком вартості давальницької сировини замовника). Аналітичний облік давальницької сировини ведеться за замовниками, видами сировини й матеріалів та за місяцями їх зберігання чи переробки.

На позабалансовому субрахунку 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні» ведеться облік прийнятих товарно-матеріальних цінностей на відповідальне зберігання з приводу відмови від розрахункових документів постачальників; одержаних від постачальників, але несплачених товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ), заборонених до витрачання до їх оплати; одержаних ТМЦ надміру, чи у видаткових документах постачальників; сплачених покупцями товарно-матеріальних цінностей, які дозволено як виняток залишати на відповідальному зберіганні, оформлених охоронними розписками та не вивезених з причин, незалежних від підприємства, тощо.

Дані аналітичного обліку використовуються, переважно, в системі менеджменту, а його інформація необхідна управлінням різних рівнів.

Аналітичний облік товарно-матеріальних цінностей прийнятих на відповідальне зберігання, ведеться за видами, сортами та місяцями зберігання. Цінності, що залишені на відповідальне зберігання, зберігаються окремо від власних.

На позабалансовому субрахунку 024 «Товари, прийняті на комісію» обліковуються одержані товари у межах договорів комісії, поруки та інших цивільно-правових договорів, що уповноважують підприємство здійснювати продаж товарів від імені та за дорученням іншої особи без передачі права власності на такі товари. Аналітичний облік товарів, прийнятих на комісію, ведеться за видами товарів та комітентами.

Отже, важливою умовою для підприємства є правильна організація синтетичного і аналітичного обліку на рахунках і в реєстрах, для того, щоб користувачі отримували точну, достовірну інформацію про діяльність підприємства з метою прийняття обґрунтованих рішень щодо інвестування своїх обмежених ресурсів в обраний ними бізнес.

5. Складський облік запасів.

Складський облік – це сортовий, кількісний оперативно – технічний облік, веденням якого займаються матеріально-відповідальні особи складського господарства. Здійснюється облік на складі за допомогою *книги складського обліку*. Вона відкривається в бухгалтерії і віддається під розписку у реєстрі, де вказується дата видачі, кількість карток, їх реєстраційні номери і підпис одержувача.

Облік виробничих запасів на складі здійснюється *завідуючим складом (комірником)*, який є матеріально – відповідальною особою. З комірником укладається типовий договір у встановленій формі про повну матеріальну відповідальність.

Кожному виду матеріальних цінностей присвоюється *номенклатурний номер*, що повторюється у всіх первинних документах. Перші три цифри номера означають номер рахунку і субрахунку, наступні дві – номер групи, а інші – порядковий номер матеріальних цінностей у групі.

Облік МШП на складах ведеться кількісний, за їх номенклатурними номерами. У бухгалтерії підприємства складають групувальні відомості надходження МШП таким же чином, як і групувальні відомості надходження матеріалів (рахунку №20 «Виробничі запаси»), а також ведуть сортової оборотну відомість аналітичного обліку.

Інвентаризація виробничих запасів – це перелік, перерахування, зважування, перемірювання в натурі виробничих запасів, що знаходяться в місцях зберігання, і зіставлення з даними бухгалтерського обліку. Інвентаризація матеріальних цінностей є одним з радикальних методів контролю за збереженням оборотних активів і роботою матеріально – відповідальних осіб. Інвентаризація використовується також для виявлення фактичних витрат на виробництво продукції та послуг або якщо інші способи одержання даних про витрати матеріальних витрат не можуть бути використані.

Отримані фактичні результати інвентаризаційна комісія заносить до інвентаризаційних описів. Потім вони здаються до бухгалтерії, для виявлення кінцевих результатів в процесі чого бухгалтерія складає порівняльну відомість, в якій здійснюється взаємний залік лишків і нестач внаслідок пересортування, розрахунок природного убутку, визначаються кінцеві результати інвентаризації.

В обліку спочатку відображають пересортування, оскільки надлишки чи нестачі можуть бути її наслідком, і лише потім виявляються кінцеві лишки і нестачі.

Особливість відображення в обліку пересортування полягає в тому, що кількісні і сумові дані в синтетичному обліку не змінюються, а зміни відбуваються лише в даних аналітичного обліку. При цьому оформляється *довідка бухгалтерії* на відображення пересортування в обліку. За результатами проведеної інвентаризації складається *протокол*.

Тема 8. Облік грошових коштів та дебіторської заборгованості.

Запитання.

1. Облік касових операцій.
2. Облік безготівкових розрахунків.
3. Облік дебіторської заборгованості.

Основні поняття: касові операції, готівка, реєстратор розрахункових операцій, ліміт залишку готівки, безготівкові розрахунки, ПКО, ВКО, касова книга, платіжна відомість, чек, фіскальний чек, грошовий чек, платіжне доручення, платіжна інструкція, вексель, виписка банку, дебітори, дебіторська заборгованість, довгострокова дебіторська заборгованість, поточна дебіторська заборгованість, накладна, договір, товарно-транспортна накладна, резерв сумнівних боргів.

1. Облік касових операцій.

Готівковий обіг на підприємстві регламентований:

- Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні № 637 від 15.12.2004р.
- Указом Президента України «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки» №436/95 від 12.06.1995 р.
- Податковим кодексом України;
- ЗУ «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» №265/95-ВР від 06.07.95 р.
- Постановою «Про затвердження Правил використання готівкової іноземної валюти на території України» №200 від 30.05.2007.
- Постановою Правління НБУ «Про встановлення граничної суми розрахунків готівкою» від 06.06.2013 р. №210.

Касові операції – операції підприємств (підприємців) між собою та з фізичними особами, що пов'язані з прийманням і видачею готівки під час проведення розрахунків через касу з відображенням цих операцій у відповідних книгах обліку.

Уся готівка, що надходить до кас, має своєчасно (у день одержання готівкових коштів) та у повній сумі оприбутковуватися. Оприбуткуванням готівки у касах підприємств, які проводять готівкові розрахунки з оформленням їх касовими ордерами і веденням касової книги є запис у касовій книзі на підставі прибуткових касових ордерів.

Реєстратор розрахункових операцій (РРО) — це пристрій або програмно-технічний комплекс, в якому реалізовані фіскальні функції і який призначений для реєстрації розрахункових операцій при продажу товарів (наданні послуг), операцій з купівлі-продажу іноземної валюти та/або реєстрації кількості проданих товарів (наданих послуг). У разі проведення готівкових розрахунків із застосуванням РРО оприбуткуванням готівки є

здійснення обліку зазначених готівкових коштів у повній сумі їх фактичних надходжень у КОРО на підставі фіскальних звітних чеків РРО. Суми готівки, що оприбутковуються, мають відповідати сумам, визначеним у відповідних касових (розрахункових) документах.

Ліміт залишки готівки - це гранична сума грошових коштів, яка може знаходитись у касі підприємства в неробочий час. Всю готівку понад суми встановлених лімітів підприємства повинні здавати для зарахування на поточний рахунок.

Є форма розрахунку ліміту каси, яка затверджується наказом керівника. Ліміт залишків готівки в касі розраховується одним із двох методів: виходячи із середньоденних надходжень у касу; виходячи із середньоденних витрат на поточні потреби підприємства.

$$ЛК = \text{ФН (або ФВ)} / \text{КРД},$$

де ФН – фактичні надходження готівки в касу, крім коштів, отримані з банку, незалежно від їхнього призначення.

ФВ – фактичні видатки готівки з каси за мінусом виплат, пов'язаних з оплатою праці, стипендій, пенсій і дивідендів.

КРД – кількість робочих днів каси за три місяці підряд з останніх 12 місяців роботи підприємства перед періодом, на який здійснюється визначення ліміту каси.

Строки здачі виручки до банку підприємству необхідно погоджувати з банком:

а) для підприємств, що розташовані в населених пунктах, де є банки і готівка здається до банків – щодня (у день надходження готівки до їх кас);

б) для підприємств, у яких час закінчення робочого дня (зміни), що встановлений правилами внутрішнього трудового розпорядку не дає змогу забезпечити здавання готівкової виручки в день її надходження, - наступного за днем надходження готівки до каси дня;

в) для підприємств, що розташовані в населених пунктах, де немає банків – не рідше ніж один раз на п'ять робочих днів.

Підприємство має право зберігати в касі готівку для виплат, які належать до фонду оплати праці та здійснюються за рахунок виручки, понад установлений йому ліміт каси протягом трьох робочих днів з дня настання строків цих виплат у сумі, що зазначена в переданих до каси відомостях на виплату грошей.

Здавання готівкової виручки здійснюється підприємством самостійно або через відповідні служби для зарахування на будь-який банківський рахунок підприємства за його вибором. У деяких випадках інкасатори не лише забирають кошти, але і привозять їх підприємству з банку. Наприклад, у вигляді розмінної монети, наперед замовленої підприємством-клієнтом.

Касові операції оформлюються наступними документами:

- КО-1 «Прибутковий касовий ордер» На його підставі здійснюється оприбуткування готівки в касу. Даний документ підписується головним бухгалтером та касиром. У ПКО зазначається сума (цифрами та прописом), від кого прийнято гроші та на якій підставі. При цьому особі, яка здала гроші, після отримання їх касиром видається квитанція, підписана головним бухгалтером та касиром, а також необхідно поставити печатку і обов'язково на лінії розриву.

- КО-2 «Видатковий касовий ордер» (ВКО) оформлюється витрачання готівки з каси. Він випишується в одному примірнику працівником бухгалтерії, підписується керівником та головним бухгалтером. Видача грошей з каси підтверджується підписом одержувача у ВКО.

- При видачі грошей декільком особам складається платіжна відомість. Її складає бухгалтер. Через 3 робочих дні така відомість закривається. Якщо окремі особи не отримали грошей по відомості, то такі виплати вважаються депонованими.

- КО-3, За «Журнал реєстрації прибуткових та видаткових касових документів».

- КО-4 «Касова книга». Записи в касовій книзі здійснюються в двох примірниках (через копіювальний папір). Перші примірники залишаються в касовій книзі. Другі примірники повинні бути відривними і є звітом касира. Перші і другі екземпляри мають однакові номери.

Щодня, наприкінці робочого дня, касир підсумовує операції за день, виводить залишок готівки в касі наступного дня (з урахуванням готівки, виданої заробітної плати по незакритих платіжних відомостях). Другий відривний аркуш (копію записів у касовій книзі за день) передає до бухгалтерії, як звіт касира, разом з прибутковими і видатковими документами, під підпис у касовій книзі.

Документом, що свідчить про здавання виручки до банку через інкасаторів, є копія супровідної відомості до сумки з готівковою виручкою (готівкою), засвідчена підписом та відбитком печатки інкасатора-збирача (п. 3.7. Положення №637).

Прибуткові касові ордери і квитанції до них, а також видаткові касові ордери і видаткові відомості мають заповнюватися у паперовій формі. А от касові книги можуть вестися й в електронній формі.

При роботі з РРО формують такі документи:

1) фіскальний касовий чек – розрахунковий документ, надрукований при проведенні розрахунків за продані товари або надані послуги.

Для узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів в касі підприємства використовують рахунок 30 «Готівка» (таблиця 14).

Таблиця 14.Кореспонденція бухгалтерських рахунків по обліку касових операцій

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1.	Отримано у касу гроші із розрахункового рахунку	30	31
3.	Надійшла до каси заборгованість покупців по реалізації продукції, робіт, послуг	30	36
4.	Внесено до каси невідшкодовані підзвітні суми працівником підприємства	30	372
5.	Внесено засновниками до каси підприємства готівку в рахунок їх внесків до Статутного капіталу	30	46
6.	Одержано до каси довгострокову та короткострокову позики	30	50, 60
7.	Повернуто до каси передоплату, яку було здійснено на адресу постачальника	30	63
8.	Повернуто до каси помилково видану заробітну плату	30	66
9.	Внесено готівку із каси на розрахунковий рахунок	31	30
10.	Видано з каси готівку на відрядження	372	30
11.	Повернуто готівкою довгострокову і короткострокову позики	50, 60	30
12.	Здійснено розрахунки із постачальниками готівкою із каси	63	30

Фіскальний звітний чек – документ встановленої форми, надрукований РРО, що містить дані денного звіту, під час друкування якого інформація про обсяг виконаних розрахункових операцій заноситься до фіскальної пам'яті.

2) X-звіт – денний звіт без обнулення інформації в оперативній пам'яті.

3) Z-звіт – денний звіт з обнуленням інформації в оперативній пам'яті та занесенням її до фіскальної пам'яті РРО.

Відповідно до Указу Президента України №436/95 від 12 червня 1995 р. (з набранням чинності Положення №637 від 15.12.2004 р.) застосовуються такі штрафи:

- за перевищення встановленого ліміту (залишку готівки в Касі) – у подвійному розмірі суми, виявленої за надлишковою готівкою за кожний день;

- за перевищення встановленого ліміту залишку готівки в Касі - у подвійному розмірі надлишкової готівки за день, в якому оформлено не підписаний одержувачем видатковий документ;

- за неоприбуткування (неповне і/або несвоєчасне) в Касах готівки - у п'ятикратному розмірі неоприбуткованої суми;

- за перевищення термінів використання виданої під звіт готівки, а також за видачу готівки під звіт без повного звіту про раніше видані кошти - у розмірі 25% виданих під звіт сум;

- за проведення готівкових розрахунків без надання одержувачем коштів платіжного документа (товарного або касового чека, квитанції до прибуткового ордера, іншого письмового документа), що підтверджував би

сплату покупцем грошей, - у розмірі сплачених коштів.

Штраф за незастосування РРО:

- за порушення, вчинене вперше, – 1 грн;
- за кожне наступне вчинене порушення – 100% вартості проданих із порушеннями товарів (послуг).

Обмеження у розрахунках готівкою встановлені постановою Правління НБУ від 06.06.2013 р. №210. Можна проводити готівкові розрахунки протягом дня за одним або кількома платіжними документами:

- для підприємств (підприємців) між собою протягом одного дня в розмірі 10 000 гривень;
- між фізичною особою та підприємством (підприємцем) протягом одного дня в розмірі 50 000 (п'ятдесяти тисяч) гривень;
- фізичних осіб між собою за договорами купівлі-продажу, які підлягають нотаріальному посвідченню, у розмірі 50 000 (п'ятдесяти тисяч) гривень.

З 2017 р. готівкове обмеження (50 000 грн) між фізичною особою та підприємством (підприємцем) протягом одного дня застосовується не за товари, роботи та послуги, як було раніше, а при будь-яких розрахунках, крім окремо зазначених у п. 2.3 Положення № 637.

За п. 2.3 Положення №637 обмеження щодо готівкових розрахунків не поширюються на:

розрахунки підприємств (підприємців) з бюджетами та державними цільовими фондами;

- добровільні пожертвування та благодійну допомогу;
- використання коштів, виданих на відрядження.

Порушення цього обмеження передбачає накладення штрафу на фізособу - підприємця, посадових осіб юридичної особи від 100 до 200 н.м.д.г. (від 1700 грн до 3400 грн).

2. Облік безготівкових розрахунків.

З метою забезпечення зберігання грошових коштів, а також здійснення банківських розрахунків як із юридичними, так і фізичними особами, підприємства відкривають рахунки в установах банків.

Безготівкові розрахунки - це перерахування грошових коштів з рахунку підприємства-платника на рахунок підприємства-отримувача. Фінансовим посередником в цих розрахунках є банк, який надає послуги своїм клієнтам-підприємствам.

Згідно інструкції «Про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті» виділяють такі форми розрахунків:

- готівкові розрахунки;
- безготівкові розрахунки.

Банки відкривають рахунки зареєстрованим в установленому чинним законодавством порядку юридичним особам та фізичним особам-суб'єктам підприємницької діяльності, філіям, представництвам, відділенням та іншим відокремленим підрозділам підприємств, у тому числі структурним підрозділам, фізичним особам на умовах, викладених в договорі між установою банку і власником рахунку.

Рахунки для зберігання грошових коштів і здійснення усіх видів банківських операцій відкриваються у будь-яких банках України за вибором клієнта і за згодою цих банків.

Для відкриття поточного рахунка в банк подають такі документи:

1. Заяву про відкриття рахунка.
2. Копію свідоцтва про державну реєстрацію підприємства у виконавчих органах влади.
3. Копію рішення про створення, реорганізацію підприємства, засвідчену нотаріально або органом, що прийняв таке рішення.
4. Копію належним чином зареєстрованого статуту (положення), засвідчену нотаріально. Установа банку, в якому відкриваються рахунки (субрахунки), робить відмітку про відкриття такого рахунка на примірнику статуту (положення), на якому зроблено відмітку податкової інспекції про реєстрацію підприємства в податкових органах, відтак цей примірник повертають власнику рахунка.
5. Копію документа, який підтверджує, що підприємство взято на облік у податкових органах.
6. Картку зі зразками підписів директора та його заступника, головного бухгалтера та його заступника і відбитком печатки.
7. Копію документа про реєстрацію в органах Пенсійного фонду України, соціального страхування засвідчену нотаріально або органом, який здійснює реєстрацію.

Право першого підпису належить керівнику підприємства. Право другого підпису – головному бухгалтеру, а у разі відсутності такої посади особі, що користується правами головного бухгалтера чи службовій особі, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку і звітності. Право першого підпису не може бути надано головному бухгалтеру та іншим особам, які мають право другого підпису. Право другого підпису не може бути надано особам, які користуються правом першого підпису.

У разі позитивного рішення між банком і підприємством укладається угода на здійснення розрахунково-касового обслуговування. В ній зазначається: номер відкритого рахунку; передбачені зобов'язання та права сторін щодо виконання операцій за рахунком; умови закриття рахунку; строк дії угоди; порядок та періодичність видачі виписок з рахунку тощо.

Юридична особа для відкриття поточних рахунків фізичним особам (для виплати заробітної плати, дивідендів, стипендій, пенсій, соціальної допомоги, повернення надлишково сплачених сум тощо) може подавати до банку необхідні документи в електронній формі засобами програмно-технічного комплексу «клієнт-банк», «клієнт-Інтернет-банк». Але такий спосіб подання документів має бути передбачено договором банківського рахунку. При цьому такі документи мають містити електронний цифровий підпис.

Для здійснення операцій на поточному рахунку до банку подаються документи, форми яких затверджені Національним банком України.

Надані до банку документи повинні мати наступні реквізити: назву, номер поточного рахунку, ідентифікаційні коди підприємства-відправника та підприємства-отримувача грошових коштів, число, місяць, рік виписки.

Якщо будь-який реквізит не заповнений або заповнений з порушенням вимог, то банк не має права приймати такий документ до виконання. У розрахункових документах не допускається виправлення, незалежно від того, хто вносить ці зміни – клієнт чи банк.

При *готівкових розрахунках* банківськими документами є:

- грошові чеки (оформлюється для отримання готівки з банку);
- об'яви на внесок готівкою (оформлюється для здачі готівки в банк).

У випадку *безготівкових перерахунків*:

- платіжні доручення (для перерахування безготівкових коштів);
- платіжні вимоги;
- платіжні інструкції;
- розрахункові чеки;
- акредитиви;

вексель – це письмово-оформлене зобов'язання, яке засвідчує грошові зобов'язання векселедавця сплатити після настання терміну певну суму грошей власнику векселя (векселедержателю);

- інкасове доручення, інкасо – це вид банківської операції, який полягає в отриманні банком грошей по різних документах від імені своїх клієнтів і зарахування їх в установленому порядку на рахунок отримувача коштів.

Узагальнюючим документом який підсумовує операції на рахунку в банку є *виписка банку*, яка містить перелік операцій за дебетом і кредитом рахунка із зазначенням номерів документів.

Для обліку наявності та руху грошових коштів на поточному рахунку, що знаходиться у банку і можуть бути використані для поточних операцій призначено *рахунок 31 «Рахунки в банках»*, конкретно у розрізі субрахунків:

311 «Поточні рахунки в національній валюті»;

312 «Поточні рахунки в іноземній валюті».

За дебетом субрахунків відображається надходження коштів, за кредитом - їх використання (таблиця 15).

Таблиця 15. Типові проведення господарських операцій з обліку грошових коштів на рахунках в банку

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		
	Дебет	Кредит	Сума
Передано готівку із каси на поточний рахунок в банку	311	301	5000
На поточний рахунок одержано кошти від покупців за відвантаженої продукцію	311	361	2000
На поточний рахунок одержано довгострокову позику банку	311	501	12000
На поточний рахунок одержано короткострокову позику банку	311	601	7000
З поточного рахунку одержано кошти в касу підприємства	301	311	2500
З поточного рахунку погашено заборгованість за короткостроковою позицією	601	311	3500
З поточного рахунку погашено заборгованість перед постачальником	631	311	3800
З поточного рахунку погашено заборгованість перед бюджетом	641	311	1000
З поточного рахунку погашено заборгованість перед Пенсійним фондом	651	311	8000
Викуплено акції власної емісії	45	311	5000
Одержано кошти від засновника	311	46	9000
Перераховано кошти на поповнення чекової книжки	313	311	1500

3. Облік дебіторської заборгованості.

Дебіторська заборгованість – сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату.

Дебітори – це юридичні чи фізичні особи, що внаслідок минулих подій мають певну заборгованість перед підприємством. Дебітори підприємства поділяються на зовнішніх до яких можна включити покупців (замовників) інших дебіторів, внутрішніх дебіторів які в свою чергу поділяються на підзвітних осіб, осіб до яких в підприємства є претензії щодо відшкодування завданих збитків. Критерії визнання дебіторської заборгованості:

- джерело отримання – появи активів повинні передувати минулі операції або події;
- втілення майбутніх економічних вигід – чи забезпечують активи оборотність інших ресурсів підприємства;
- забезпечення контролю за активом – це надає підприємству можливість контролювати майбутні вигоди, які воно очікує від використання цього активу;
- можливість достовірної оцінки активу – визначення виду оцінки для певного активу.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість та її розкриття у фінансовій звітності визначено НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», який застосовується з

урахуванням особливостей оцінки та розкриття інформації щодо дебіторської заборгованості, встановлених іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Класифікація дебіторської заборгованості подана на рисунку 10.

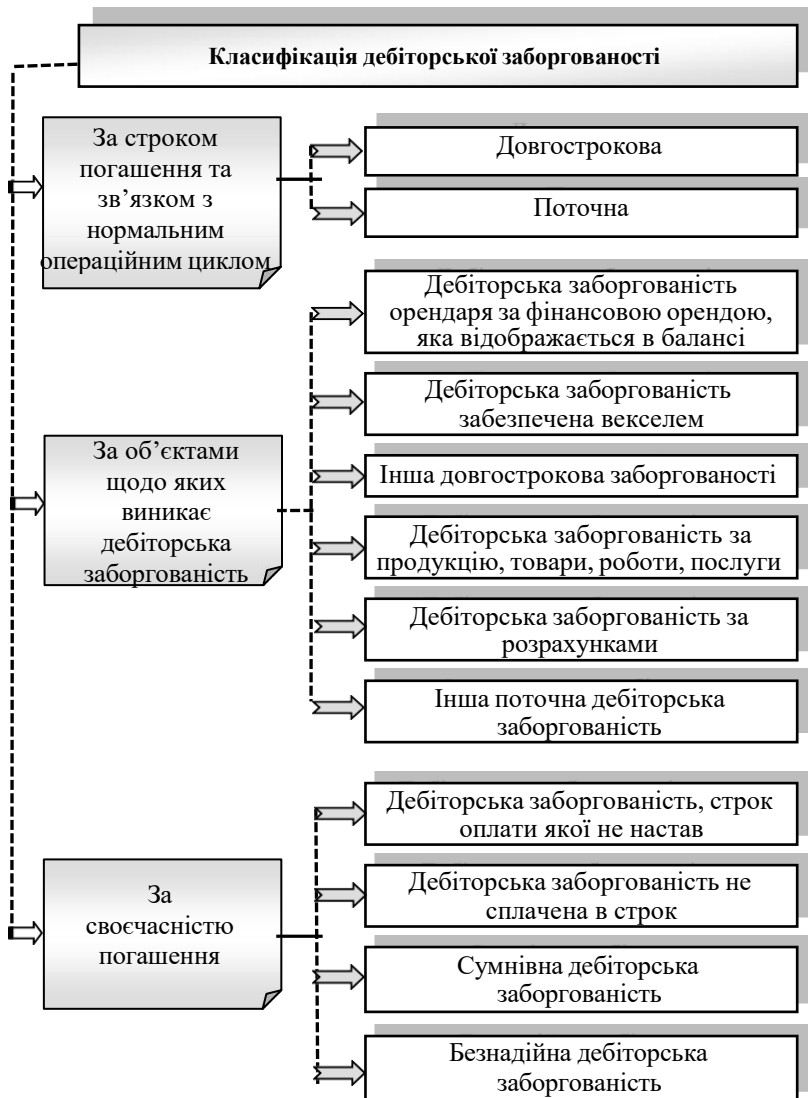


Рисунок 10. Класифікація дебіторської заборгованості

Довгострокова дебіторська заборгованість – сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу (рисунк 11).



Рисунок 11. Види довгострокової дебіторської заборгованості

Поточна дебіторська заборгованість – сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу (рисунк 12).

Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником називають *сумнівною дебіторською заборгованістю*.

Безнадійна дебіторська заборгованість – поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності.

Сума поточної дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги з вирахуванням резерву сумнівних боргів називається *чистою реалізаційною вартістю дебіторської заборгованості*.

Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги включається до підсумку балансу за чистою реалізаційною вартістю. Для визначення чистої реалізаційної вартості на дату балансу обчислюється величина резерву сумнівних боргів.

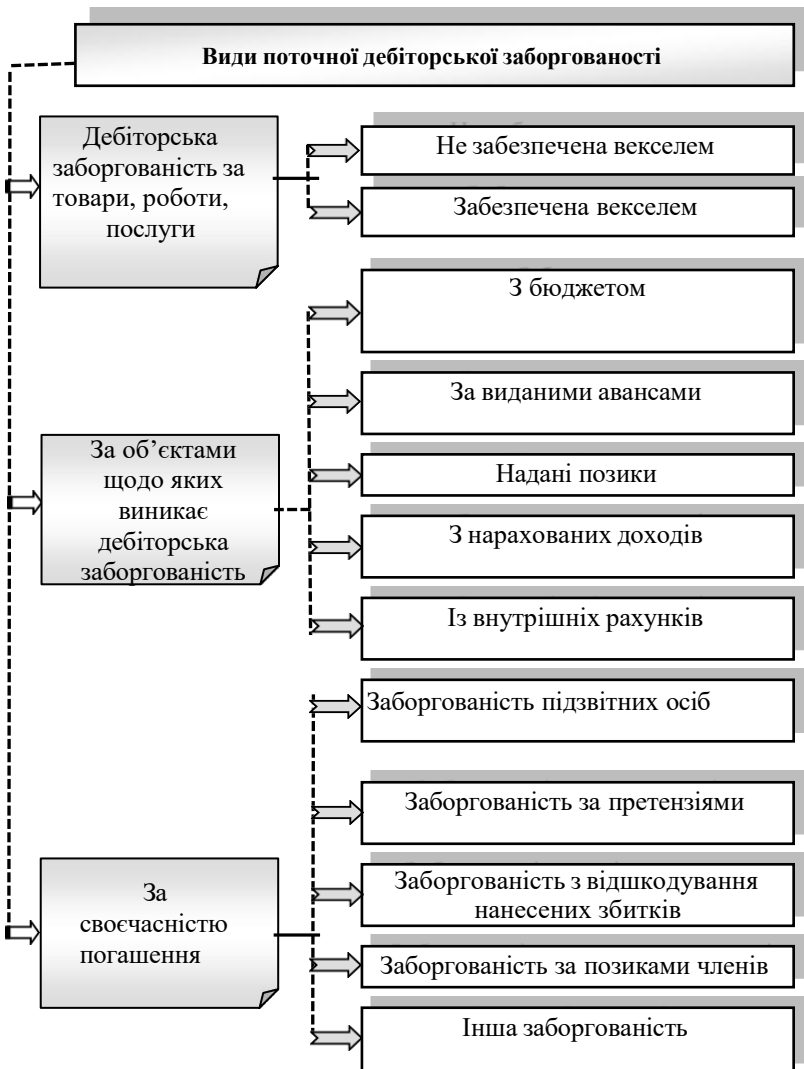


Рисунок 12. Види поточної дебіторської заборгованості

Класифікація дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги здійснюється групуванням дебіторської заборгованості за строками її непогашення із встановленням коефіцієнта сумнівності для кожної групи. *Коефіцієнт сумнівності* встановлюється підприємством, виходячи з фактичної суми безнадійної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги за попередні звітні періоди. Коефіцієнт сумнівності, як правило, зростає зі збільшенням строків непогашення дебіторської заборгованості.

Величина резерву сумнівних боргів визначається як сума добутків поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги відповідної групи та коефіцієнта сумнівності відповідної групи.

Облік дебіторської заборгованості здійснюється на підставі первинних документів, відображених на рисунку 13 та таблиці 16.



Рисунок 13. Документування дебіторської заборгованості

Основним первинним документом, що використовується для обліку дебіторської заборгованості – є накладна, реквізитами якої є: одиниця виміру, найменування продукції, ціна, кількість та сума. На даному документі повинно бути чотири підписи: керівник, головний бухгалтер, хто відпустив і хто прийняв. Підприємство заповнює накладні згідно вимог чинного законодавства.

На підприємствах реалізацію готової продукції (товарів) зі складу покупцям, виконаних робіт, наданих послуг проводять на основі таких первинних документів:

- накладних;
- розпоряджень відділу збуту;
- приймально-здавальних актів;

- замовлень на роботи тимчасового або разового характеру. Основним первинним документом є накладна.

Видача покупцю із складу постачальника товарно-матеріальних цінностей здійснюється на підставі документа «Товарно-транспортна накладна».

Таблиця 16. Документування дебіторської заборгованості

361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»
<i>Виникнення заборгованості</i>	
<ul style="list-style-type: none"> - Накладні - Рахунки-фактури - Акти прийнятих робіт, послуг, виконаних робіт та наданих послуг - Податкові накладні - Товарно-транспортні накладні (ТМ-1) - Договір про реалізацію продукції, надання послуг або виконання робіт - Розпорядження відділу збуту - Приймально-здавальні акти - Замовлення на роботи тимчасового або разового характеру 	<ul style="list-style-type: none"> - Комерційні документи (рахунки-фактури – invoice) - Транспортні накладні (СМR-залізнична накладна, авіанакладна, комосамент, товарно-транспортна накладна, пакувальні листи) - Платіжні документи на перерахування сум митних платежів та інших податків на рахунки митних установ - Розрахунки бухгалтерії про наявність курсових різниць
<i>Погашення заборгованості</i>	
Виписки банку, прибуткові касові ордери, платіжні доручення	Виписки банку
<i>372 «Розрахунки з підвітними особами»</i>	
<ul style="list-style-type: none"> - Заява працівника з проханням дозволити відрядження - Розпорядчий документ керівника (наказ) про направлення у відрядження - Видатковий касовий ордер - Звіт про використання коштів, наданих на відрядження, та додаток до звіту, розрахункові документи, що підтверджують витрати на відрядження - Прибутковий касовий ордер 	

На рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» ведеться узагальнення інформації про розрахунки з покупцями та замовниками за відвантаженою продукцією, товари, виконані роботи й послуги, крім заборгованості, яка забезпечена векселем.

За дебетом рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» відображається продажна вартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг (у тому числі на виконання бартерних контрактів), яка включає податок на додану вартість, акцизи та інші податки, збори (обов'язкові платежі), що підлягають перерахуванню до бюджетів та позабюджетних фондів та включені у вартість реалізації, за кредитом – сума платежів, які надійшли на рахунки підприємства в банківських установах, у

касу, та інші види розрахунків. Сальдо рахунку відображає заборгованість покупців та замовників за одержані продукцію (роботи, послуги).

Аналітичний облік розрахунків з покупцями та замовниками ведеться за кожним покупцем та замовником за кожним пред'явленим до сплати рахунком.

Типову кореспонденцію бухгалтерських рахунків по обліку розрахунків з покупцями та замовниками представлено у таблиці 17.

Таблиця 17. Кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку розрахунків з покупцями та замовниками.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1.	Нараховано заборгованість покупцям за відвантажену їм готову продукцію, виконані роботи або надані послуги за цінами реалізації	36	70
2.	Відображено надходження грошей від покупців та замовників за реалізовані товари, роботи та послуги	30, 31	36
3.	Отримано від покупців векселі в рахунок оплати за реалізовані товари, роботи і послуги	182, 34	36
4.	Отримано від покупця в рахунок оплати цінні папери (облігації, казначейські зобов'язання), придбані ним на фінансовому ринку	14, 35	36
5.	Відображено проведення взаємозаліку між покупцем і продавцем	63	36
6.	Погашено заборгованість покупця за реалізовані йому товари, роботи і послуги за рахунок раніше одержаного від нього авансу	681	36

Облік розрахунків між суб'єктами економічних взаємовідносин може здійснюватися за допомогою векселів.

Вексель – цінний папір, який засвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедавця сплатити після настання строку визначену суму грошей власнику векселя (векселедержателю).

На рахунку 34 «Короткострокові векселі одержані» ведеться облік заборгованості покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію (товари), виконані роботи, надані послуги та за іншими операціями, яка забезпечена векселями.

Рахунок 34 «Короткострокові векселі одержані» має такі субрахунки:

341 «Короткострокові векселі, одержані в національній валюті»;

342 «Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті».

На рахунок 34 «Короткострокові векселі одержані» за дебетом відображається отримання векселя за продані товари (роботи, послуги) та за іншими операціями, за кредитом – отримання коштів у погашення векселів,

погашення отриманим векселем кредиторської заборгованості, продаж векселя третій стороні тощо.

Облік резервів за сумнівною дебіторською заборгованістю, щодо якої є ризик неповернення, ведеться на рахунок 38 «Резерв сумнівних боргів».

У п. 8 НП(С)БО 10 зазначено, що величина резерву визначається за одним із двох методів:

1) застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості. За цим методом величина резерву визначається на підставі аналізу платоспроможності кожного окремого дебітора;

2) застосування коефіцієнта сумнівності. За цим методом величина резерву розраховується множенням суми залишку дебіторської заборгованості на початок періоду на коефіцієнт сумнівності. Коефіцієнт сумнівності може розраховуватися такими способами:

- а) визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході;
- б) класифікація дебіторської заборгованості за строками непогашення;
- в) визначення середньої питомої ваги списаної протягом періоду дебіторської заборгованості у сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду за попередні 3-5 років.

За кредитом рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів» відображається створення резерву сумнівних боргів у кореспонденції з рахунками обліку витрат, за дебетом – списання сумнівної заборгованості в кореспонденції з рахунками обліку дебіторської заборгованості або зменшення нарахованих резервів у кореспонденції з рахунком обліку доходів.

Рахунок 38 «Резерв сумнівних боргів» кореспондує:

<i>за дебетом з кредитом рахунків:</i>	<i>за кредитом з дебетом рахунків:</i>
36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	84 «Інші операційні витрати»
63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	94 «Інші витрати операційної діяльності»
71 «Інший операційний дохід»	

Аналітичний облік на рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів» ведеться в розрізі боржників чи за строками непогашення дебіторської заборгованості.

Поточна дебіторська заборгованість, не пов'язана з реалізацією продукції, товарів, робіт, послуг, що визнана безнадійною, списується з балансу з відображенням втрат у складі інших операційних витрат.

Тема 9. Облік власного капіталу та зобов'язань.

Запитання.

1. Економічний зміст та класифікація власного капіталу.
2. Документальне забезпечення і аналітичний облік господарських операцій з власним капіталом.
3. Облік довгострокових і поточних зобов'язань.

4. Облік розрахунків з бюджетом.

Основні поняття: власний капітал, зареєстрований капітал, додатковий капітал, капітал у дооцінках, резервний капітал, нерозподілений прибуток, непокритий збиток, вилучений капітал, статут, зобов'язання, строк погашення зобов'язання, сума погашення, поточні зобов'язання, вексель, облігація, доходи майбутніх періодів, поточні зобов'язання, довгострокові зобов'язання, забезпечення, податки, розрахунки з бюджетом, розрахунки за страхування..

1. Економічний зміст та класифікація власного капіталу.

На момент створення підприємства власний капітал дорівнює вартості внесених засновниками активів, оцінених за узгодженою ними справедливою вартістю. Використання вкладених активів дозволяє засновникам (власникам) розпочати свою діяльність. Надалі в ході господарської діяльності підприємства розмір власного капіталу постійно змінюється: 1) поповнюється за рахунок внесення засновниками грошей та іншого майна, та отриманого у процесі операційної, фінансової чи інвестиційної діяльності прибутку, який залишається у його розпорядженні; 2) зменшується у випадку виходу з підприємства засновників, та при умовах передбачених чинним законодавством (наприклад, отримання збитків, зменшення вартості чистих активів).

Відповідно до НС(П)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», *власний капітал* – частина в активах підприємства, що залишається після вирачування його зобов'язань.

У власний капітал включають:

- зареєстрований (пайовий) капітал – внески засновників при реєстрації підприємства відображається у статутних документах;
- капітал у дооцінках – дооцінки (уцінки) необоротних активів і фінансових інструментів, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного капіталу і розкриваються у звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід);
- додатковий капітал – суми, на які вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість, а також про вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб, та інші види додаткового капіталу;
- резервний капітал – капітал підприємства, створений відповідно до чинного законодавства та установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку;
- нерозподілений прибуток (непокритий збиток);
- неоплачений капітал – сума зобов'язань засновників за внесками до статутного капіталу;
- вилучений капітал – собівартість акцій власної емісії або часток,

викуплених товариством у його учасників, та зміни неоплаченого капіталу в результаті збільшення або зменшення дебіторської заборгованості учасників за внесками до статутного капіталу підприємства.

Власний капітал для цілей бухгалтерського обліку класифікують за формою та рівнем відповідальності (рисунок 14).

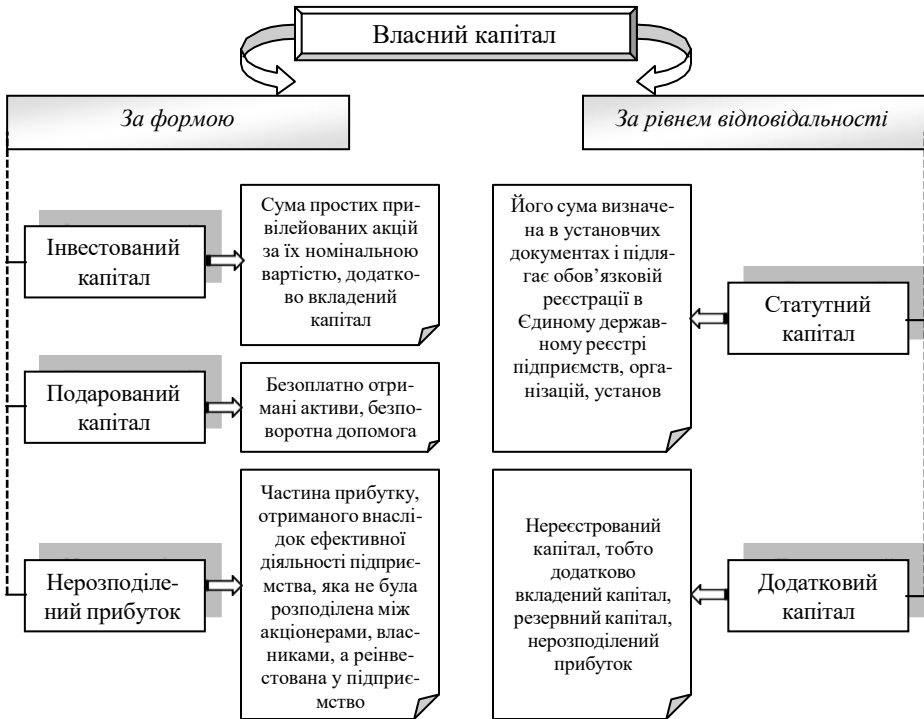


Рисунок 14. Класифікація власного капіталу

Основним елементом власного капіталу є статутний капітал – один із основних показників, що характеризує розміри та фінансовий стан підприємства. Він відображається в сумі, що зареєстрована в установчих документах як сукупність внесків (часток, пайових внесків, акцій за номінальною вартістю) засновників підприємства для забезпечення його діяльності. Сума, яка на дату реєстрації суб'єкта господарювання заявлена, але фактично не внесена засновниками, являє собою неоплачений капітал (рисунок 15).

Статутний капітал товариства з обмеженою відповідальністю, командитного, повного товариства, товариства з додатковою відповідальністю формується за рахунок внесків його учасників та засновників. Не можуть бути

внесені до статутного капіталу засоби, отримані під заставу, векселі, кошти, що отримані в кредит та бюджетні кошти.



Рисунок 15. Мінімальний розмір статутного капіталу

До 2026 року Господарський кодекс України визначав основні засади господарювання в Україні і регулював господарські відносини, що виникають в процесі організації здійснення господарської діяльності між суб'єктами господарювання (операції з формування, зміни та використання власного капіталу, що виникають внаслідок господарської діяльності). А також встановлював умови і порядок випуску та придбання цінних паперів суб'єктами господарювання. Такі правові відносини перейшли під регулювання Цивільного кодексу України, який регулює взаємовідносини, що виникають під час діяльності суб'єктів (питання господарських зобов'язань та заборгованостей, що виникають в процесі управління), визначає поняття, види господарських товариств, а також склад їхнього майна.

Законом України «Про господарські товариства» №1576-12 регламентується створення резервного капіталу, який не повинен бути меншим

25% статутного капіталу, а розмір щорічних відрахувань до нього має бути не менше 5% суми чистого прибутку звітного періоду.

Кожний учасник ТОВ або ТДВ – зобов'язаний внести до моменту державної реєстрації не менше 50% суми свого внеску.

2. Документальне забезпечення і аналітичний облік господарських операцій з власним капіталом.

Організація обліку статутного капіталу починається з моменту реєстрації підприємства в Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України та припиняється в день вибуття з цього реєстру, банкрутства, реорганізації тощо.

Внески до статутного капіталу підприємства оформлюються засновницьким описом майна, який є первинним документом, що підтверджує внесення часток засновників (таблиця 18).

Таблиця 18. Документи, які підтверджують рух статутного та пайового капіталу

Рух капіталу	Документи, що підтверджують рух
Створення статутного, пайового капіталу	Статут, інвентаризаційні описи, накладні, прибуткові касові ордери, акти прийому-передачі, акти оцінки
Збільшення статутного, пайового капіталу	Рішення загальних зборів, розрахунок бухгалтерії
Збільшення статутного капіталу за рахунок додаткових внесків учасників	Статут, накладні, прибуткові касові ордери, акти прийому-передачі, акти оцінки
Повернення часток у випадку виходу членів із складу підприємства	Рішення загальних зборів, видаткові касові ордери, накладні, акти прийому-передачі
Покриття збитків за рахунок статутного, пайового капіталу	Рішення загальних зборів, розрахунок бухгалтерії
Збільшення пайового капіталу за рахунок прибутку	Рішення загальних зборів, розрахунок бухгалтерії
Зменшення статутного капіталу за рахунок збільшення пайового	Рішення загальних зборів пайовиків

Дані первинного обліку узагальнюються та систематизуються у зведених реєстрах обліку.

Аналітичний облік власного капіталу за рахунками ведеться за видами капіталу. У реєстрах при журнальній формі ведення бухгалтерського обліку операції з обліку власного капіталу відображаються в Журналі 7. Записи до цього журналу здійснюються на підставі відомостей аналітичного обліку чи безпосередньо на підставі первинних документів (рисунок 16).

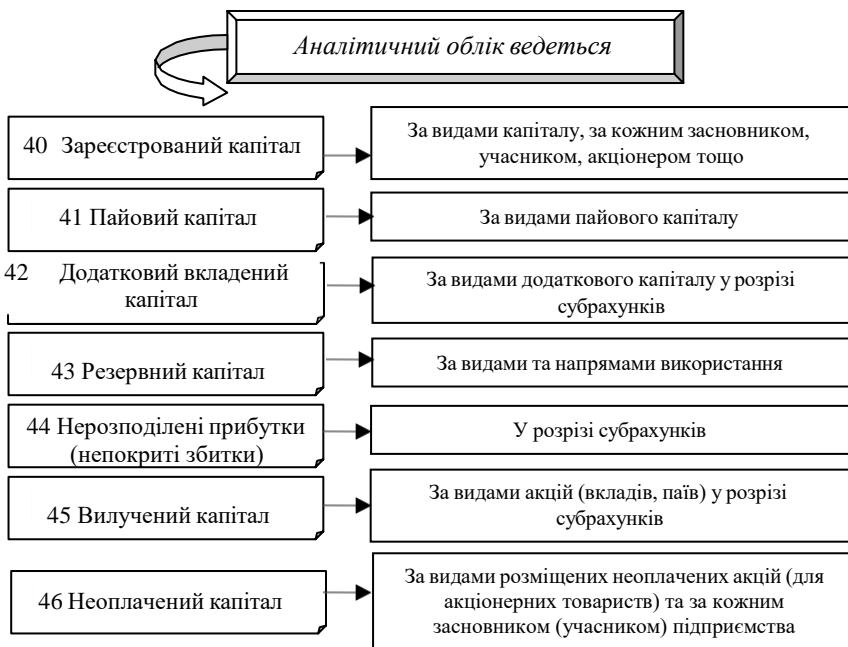


Рисунок 16. Аналітичний облік власного капіталу

Кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку власного капіталу наведено у таблиці 19.

Таблиця 19. Кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку власного капіталу

Зміст операцій		Дебет	Кредит
<i>Облік статутного капіталу</i>			
1	2	3	4
1.	Оголошено статутний капітал	46	40
2.	Відображено внески до статутного капіталу:		
	- грошовими коштами	30,31	46
	- виробничими запасами	20	46
	- малоцінними та швидкозношувальними предметами	22	46
	- основними засобами	10	46
3.	Відображено збільшення статутного капіталу в результаті продажу акцій за ціною, нижчою від їх номінальної вартості	421	40
4.	Відображено збільшення статутного капіталу за рахунок реінвестування доходів, нарахованих учасникам та засновникам товариства	671	40
5.	Відображено збільшення статутного капіталу за рахунок індексації балансової вартості основних засобів	423	40

6.	Відображено збільшення статутного капіталу за рахунок реінвестування прибутку	443	40
7.	Відображено зменшення статутного капіталу через викуп власних акцій у акціонерів з метою їх анулювання	40	451
<i>Облік пайового капіталу</i>			
1.	Оприбутковано внески членів кооперативу	30,31	41
2.	Поповнено пайовий капітал за рахунок нерозподіленого прибутку	443	41
3.	Направлено пайові внески на формування статутного капіталу при реорганізації підприємства в акціонерне	41	40
<i>Облік додаткового капіталу</i>			
1.	Відображено збільшення статутного капіталу за рахунок додаткового капіталу	42	40
2.	Відображено суму готівки, що надійшла до каси в обмін на первісно розміщені акції і перевищує номінальну вартість таких акцій	30	421
3.	Відображено суму первісної дооцінки основних засобів	10	423
4.	Відображено суму перевищення збитку від продажу акцій над залишком емісійного доходу	44	421
5.	Відображено вартість основних засобів, безоплатно одержаних підприємством	152	424
<i>Облік резервного капіталу</i>			
1.	Відображено формування резервного капіталу відповідно до установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку	443	43
2.	Відображено використання резервного капіталу на покриття збитків підприємства	43	442
<i>Облік нерозподілених прибутків (непокритих збитків)</i>			
1.	Відображено використання прибутку на нарахування дивідендів власникам акцій	443	671
2.	Відображено списання непокритого збитку за рахунок пайового капіталу відповідно до статутних документів	41	442
3.	Відображено прибутки, отримані внаслідок діяльності підприємства	79	441
4.	Відображено збитки, отримані внаслідок діяльності підприємства	442	79

Інвентаризація власного капіталу проводиться перед складанням річної фінансової звітності. За необхідності відбуваються додаткові чи позапланові перевірки.

Відповідальність за організацію інвентаризації власного капіталу несе керівник підприємства, який повинен створити необхідні умови для її проведення у стислі строки, визначити об'єкти, кількість і строки проведення

інвентаризації. Головний бухгалтер відповідальний за ведення бухгалтерського обліку власного капіталу, має забезпечити дотримання норм законодавства та правил її проведення. Матеріали інвентаризації і рішення інвентаризаційної комісії щодо регулювання розходжень затверджуються керівником підприємства із включенням результатів у звіт за період, в якому закінчена інвентаризація, а також у річний звіт, та викладаються у примітках до фінансової звітності.

3. Облік довгострокових і поточних зобов'язань.

Зобов'язання – заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди.

Облік зобов'язань регулюється НП(С)БО 11 «Зобов'язання».

Зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення. Погашення зобов'язання здійснюється шляхом:

- сплати кредиторові грошових коштів;
- відвантаження готової продукції, товарів або надання послуг у рахунок одержаного авансу від покупця або у порядку заліку заборгованості;
- переведення зобов'язань у корпоративні права, які належать кредитору (елементи капіталу) тощо.

Є дві необхідні умови відображення заборгованості як зобов'язань певної балансової категорії: можливість достовірної оцінки і вірогідність зменшення економічних вигод, витрачання активів підприємства у майбутньому.

Строк погашення зобов'язання – термін, протягом якого повинно бути погашено зобов'язання. З метою визнання, класифікації та оцінки у бухгалтерському обліку розрізняють:

- термін з моменту виникнення зобов'язання до моменту погашення;
- термін з дати складання фінансової звітності до дати погашення.

Сума погашення – недисконтована сума грошових коштів або їх еквівалент яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства – номінальна сума боргу, в угодах часто називається основною частиною боргу.

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

Вексель – це безумовне письмове зобов'язання сплатити певну суму протягом визначеного періоду чи в установлений термін на користь пред'явника векселя.

Облігація – цінний борговий папір із визначеним терміном дії, власник якого має право на щорічне отримання відсотків та повернення номінальної вартості облігації емітентом у визначені терміни його погашення.

Доходи майбутніх періодів – це доходи, які отримані у звітному періоді, які підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах. У поточному періоді такі доходи визнаються як особливий вид зобов'язань.

Класифікація зобов'язань подана в таблиці 20.

Таблиця 20. Класифікація зобов'язань

Критерії	Види зобов'язань
За тривалістю терміну погашення заборгованості	– поточні зобов'язання; – довгострокові зобов'язання.
За терміном та оцінкою зобов'язань	– зобов'язання з повністю визначеними умовами; – забезпечення; – непередбачені зобов'язання.
За платністю	– із виплатою відсотків позичальнику – відсоткові, фінансові зобов'язання; – безвідсоткові.
За видами господарської діяльності	– пов'язані з комерційною діяльністю підприємства зобов'язання; – непов'язані з комерційною діяльністю підприємства зобов'язання.
За видами кредиторів	– зовнішні та внутрішні зобов'язання; – заборгованість перед банками та інша (небанківська); – заборгованість перед пов'язаними та непов'язаними сторонами.
За умовами виникнення	– у зв'язку з одержанням товарів, робіт та послуг (аванси отримані); – у зв'язку з нарахуванням витрат; – у зв'язку з випуском цінних паперів (векселі, облігації).
За виконанням умов погашення	– прострочені зобов'язання; – непрострочені зобов'язання; – відстрочені зобов'язання.

Для обліку зобов'язань у Плані рахунків передбачені рахунки:

- класу 4 «Власний капітал та забезпечення зобов'язань»;
- класу 5 «Довгострокові зобов'язання»;
- класу 6 «Поточні зобов'язання»;

Для обліку окремих видів зобов'язань використовуються позабалансові рахунки:

- 03 «Контрактні зобов'язання»;
- 04 «Непередбачені активи й зобов'язання»;
- 05 «Гарантії та забезпечення надані».

Поточні зобов'язання відображаються у балансі за сумою погашення.

Якщо підприємство одержало довгостроковий кредит чи уклало угоду фінансової оренди, частина його довгострокових зобов'язань, або і вся сума

зобов'язання, яку за умовами кредитної чи орендної угоди необхідно сплатити протягом 12 місяців з дати балансу, повинна бути перекласифікована у поточне зобов'язання.

У відповідності з НП(С)БО 11 «Зобов'язання», *забезпечення* – це зобов'язання, точна сума яких не може бути визначена до настання певної дати, або невідомий час їх погашення на дату складання балансу.

Кожне забезпечення використовується для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких воно було створене. Саме тому аналітичній облік забезпечень слід вести у розрізі окремих забезпечень.

Для обліку забезпечень виплат персоналу застосовуються субрахунки 471 «Забезпечення виплат відпусток» та 472 «Додаткове пенсійне забезпечення».

Підприємство встановлює певний щомісячний норматив відрхувань для створення відповідного забезпечення сплати відпускних.

$$\text{Сума забезпечення} = \text{Фактично нарахована заробітна плата працівникам} \times \frac{\text{Річна планова сума витрат на оплату відпусток}}{\text{Загальний фонд заробітної плати}}$$

Нарахування резерву відпусток

№	Зміст операції	Проводка	
		Дебет	Кредит
1	Нарахована сума резерву для виплат відпусток працівникам підприємства	23,91-94	471
2	Нараховано відпускні працівникам підприємства	471	66,65

До інших забезпечень належать забезпечення гарантійних та інших зобов'язань. Облік забезпечень майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів проданої продукції, на проведення ремонту предметів прокату тощо, ведеться на субрахунку 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань».

4. Облік розрахунків з бюджетом.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про розрахунки з бюджетом, правила та порядок нарахування та сплати податків регламентується багатьма нормативно-правовими актами. Основні з них є: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», НП(С)БО 11 «Зобов'язання», Податковий кодекс України.

Податки – це обов'язкові платежі підприємств та окремих осіб в державний або місцевий бюджети. *Податок* – обов'язковий внесок до бюджету відповідного рівня або державного цільового фонду, здійснюваний у порядку і на умовах, що визначаються законами України.

Податки класифікують:

1) за рівнем державних структур:

- загальнодержавні;
- місцеві.

2) за формою оподаткування:

- *прямі* – встановлюються безпосередньо щодо платників, розмір податків залежить від масштабів оподаткування (податок на доходи фізичних та юридичних осіб, податок на прибуток підприємства);

- *непрямі* – встановлюються у цінах продукції, товарів, послуг. Їх розмір для окремого платника прямо не залежить від його доходів (ПДВ, акциз, мито).

3) за економічним змістом об'єкта оподаткування:

- *податки на доходи* – стягуються з доходів фізичних та юридичних осіб (податок на прибуток підприємства);

- *податок на майно* – встановлюється щодо рухомого та нерухомого майна (податок на землю, з власників транспортних засобів); податок на споживання – стягується у вигляді прямих та непрямих податків (акциз, мито). Порядок нарахування і сплати загальнодержавних податків регулюється відповідними законами України, місцевих податків і зборів – регламентується рішеннями органів місцевого самоврядування.

Для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за всіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства, та за фінансовими санкціями, що справляються в дохід бюджету, призначено рахунок 64 «Розрахунки за податками і платежами».

По кредиту рахунка відображають нараховані платежі до бюджету, по дебету – належні до відшкодування з бюджету податки, їх сплата, списання тощо.

Відображення операцій по нарахуванню і сплаті податку на додану вартість в бухгалтерському обліку наведено в таблиці 21.

В бухгалтерському обліку операції по нарахуванню і сплаті податку на прибуток відображаються наступним чином:

Рахунок 64 «Розрахунки за податками і платежами» має такі субрахунки:

641 «Розрахунки за податками»;

642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»; 643 «Податкове зобов'язання»;

644 «Податковий кредит».

Для обліку розрахунків за податками на рахунку 641 «Розрахунки за податками» відкривають окремі субрахунки: 641/1 «Податок на прибуток», 641/2 «ПДВ», 641/3 «Акциз» тощо (ведуть за видами податків).

1. Нарховано податок на прибуток підприємства:

- Д-т 981 «Податок на прибуток від звичайної діяльності»;
 - К-т 641 «Розрахунки за податками»;
2. Списано суму нарахованого податку на прибуток на фінансові

результати:

- Д-т 79 «Фінансові результати»;
 - К-т 981 «Податок на прибуток від звичайної діяльності»;
3. Сплачено податок на прибуток:
- Д-т 641 «Розрахунки за податками»;
 - К-т 31 «Рахунки в банках».

Для обліку розрахунків зі страхуванням (ЄСВ) використовують рахунок 65 «Розрахунки за страхування».

Обліковим регістром по рахунку 64 є журнал №3 та відомість 3.6 аналітичного обліку розрахунків з бюджетом. З цього облікового регістру можна отримати інформацію про залишки нарахування та сплату всіх податків зборів по кожному субрахунку рахунка 64.

Таблиця 21. Відображення розрахунків з ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку

Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума, грн.
<i>Реалізація продукції на умовах подальшої оплати, коли спочатку продавець відвантажує продукцію, а потім за неї надходять платежі</i>			
1. Відвантажено готову продукцію покупцям на суму 54000грн.	361	701	54000
2. Відображено ПДВ в складі доходу від реалізації (54000/6=9000)	701	641	9000
3. Надійшла оплата за реалізовану покупцям продукцію	311	361	54000
<i>Операції з реалізації продукції на умовах попередньої оплати</i>			
1. Отримано передоплату (аванс) від покупців на суму 36000грн.	311	685	36000
2. Відображено податкове зобов'язання з ПДВ (36000/6=6000)	643	641	6000
3. Відвантажено і реалізовано продукцію покупцям, які перерахували гроші в порядку попередньої оплати на суму 36000 грн.	361	701	36000
4. Нараховано зобов'язань з ПДВ	701	643	6000
5. Зараховано отриманий аванс від покупця	685	361	36000
<i>Купівля сировини, матеріалів з оплатою після їх надходження</i>			
1. Отримано від постачальників матеріалів на суму 18000 грн. (в тому числі ПДВ). Тобто ми отримали матеріалів на суму 15000 грн., і в нас виникає ПДВ на 3000 грн., яке відшкодовується з бюджету: 18000/6=3000 (сума ПДВ в ціні отриманих матеріалів) 18000-3000=15000 (вартість матеріалів без ПДВ)			
1.1. оприбутковано матеріали;	20	631	15000
1.2. відображено податковий кредит з ПДВ.	641	631	3000

2. Оплачено отримані матеріали	631	311	18000
Купівля сировини, матеріалів з передоплатою (оплатою перед надходженням матеріалів)			
1. Перераховано аванс постачальнику на суму 24000 грн. (вартість матеріалів з ПДВ)	371	311	24000
2. відображено податковий кредит на суму ПДВ (24000/6000=4000)	641	644	4000
3. Отримано матеріалів від постачальника на суму 24000 грн.			
3.1. 20000 – вартість матеріалів;	20	631	20000
3.2. 4000 – сума податкового кредиту.	644	631	4000
4. Взаємозалік заборгованості	631	371	24000

В звітності дебетові залишки по рахунку 64 відображаються в Балансі. Сума нарахованих податків за звітний період відображається в Звіті про фінансові результати.

Тема 10. Облік праці, її оплати та соціального страхування персоналу.

Запитання.

1. Економічна суть, форми та системи оплати праці
2. Нормативно-правове регулювання обліку оплати праці.
3. Первинний облік праці та заробітної плати.
4. Аналітичний та синтетичний облік оплати праці.
5. Порядок нарахування відпускних та лікарняних.
6. Облік розрахунків за соціальним страхуванням та утримання із заробітної плати.

Основні поняття: заробітна плата, основна заробітна плата, додаткова заробітна плата, почасова форма оплати праці, відрядна форма оплати праці, витрати на оплату праці, трудовий договір, ЄСВ, ПДФО, ВЗ, відпустка, лист непрацездатності, податкова соціальна пільга.

1. Економічна суть, форми та системи оплати праці

Відповідно до Закону України «Про оплату праці» *заробітна плата* – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.

У цілому на загальний рівень заробітної плати впливає багато різноманітних факторів, які можна поділити на зовнішні (фактори оточення) та внутрішні (фактори підприємства).

Для оцінки розміру заробітної плати найманих працівників застосовують показник фонду оплати праці. До фонду оплати праці відносяться нарахування найманим працівникам у грошовій та натуральній формі (оцінені у грошовому вираженні) за відпрацьований та невідпрацьований час, який підлягає оплаті, або за виконану роботу незалежно від джерела фінансування цих виплат.

Фонд оплати праці включає наступні складові:

- *основна заробітна плата* – винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців. А також включається оплата праці за перебування у відрядженні; вартість продукції, виданої працівникам при натуральній формі оплати праці тощо;

- *додаткова заробітна плата* – винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні й компенсаційні виплати, премії та винагороди, у тому числі за вислугу років, передбачені чинним законодавством: премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій, суми виплат, пов'язаних з індексацією заробітної плати працівників;

- *інші заохочувальні та компенсаційні виплати*, до яких належать виплати у формі винагороди за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні та інші грошові та матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які проводяться понад встановлені зазначеними актами норми.

Держава здійснює регулювання оплати праці працівників підприємств усіх форм власності шляхом встановлення розміру мінімальної заробітної плати та інших державних норм і гарантій.

Форми і системи оплати праці, норми праці, розцінки, тарифні сітки, схеми посадових окладів, умови запровадження та розміри надбавок, доплат, премій, винагород та інших заохочувальних, компенсаційних і гарантійних виплат встановлюються підприємствами у колективному договорі з дотриманням норм і гарантій, передбачених законодавством, генеральною та галузевими (регіональними) угодами.

Основним організаційно-правовим інститутом обґрунтування диференціації заробітної плати працівників різних суб'єктів господарювання є тарифна система, основні елементи якої такі: тарифні сітки; тарифно-кваліфікаційні довідники; тарифні ставки; схеми посадових окладів (рис 17).

Тарифна ставка визначається відповідно до встановленого державою мінімального розміру заробітної плати, тобто таким, нижче якого вже не можна платити працівникові за виконану норму робочого часу. Тарифна ставка не включає жодних доплат, які можуть надаватись понад встановлену ставку.

Тарифні ставки інших розрядів визначаються множенням тарифної ставки першого розряду на тарифний коефіцієнт відповідного тарифного розряду.

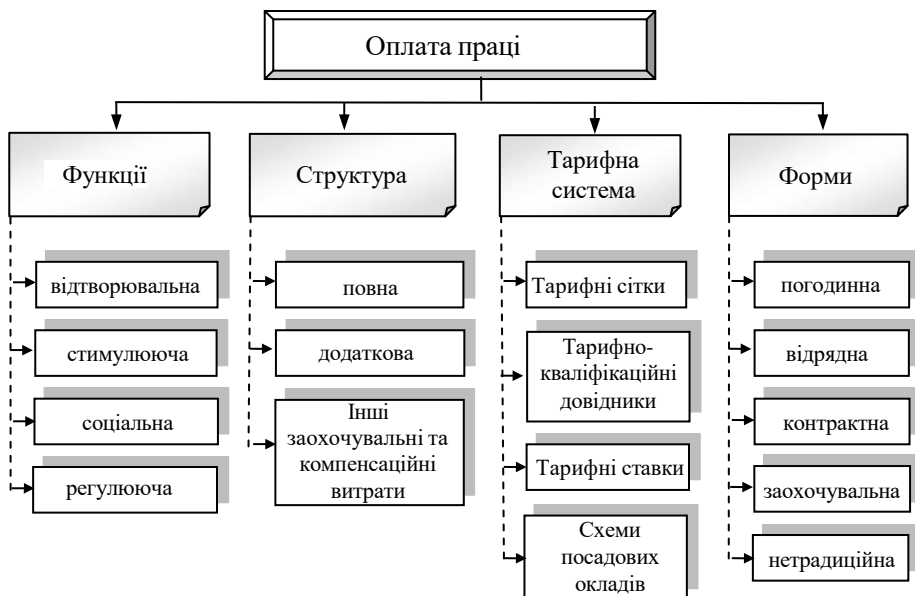


Рисунок 17. Основні характеристики оплати праці

Під системою оплати праці слід розуміти чинний на підприємстві організаційно-економічний механізм взаємозв'язку між показниками, що характеризують міру (норму) праці і міру її оплати відповідно до фактично досягнутих результатів праці, тарифних умов оплати праці та погодженою між працівником і роботодавцем ціною послуг робочої сили.

Форми та системи оплати праці наведено на рисунку 18.

Почасова форма оплати праці має дві системи:

1. Проста почасова система оплати праці: передбачає проведення нарахування заробітної плати працівникам виходячи з годинної тарифної ставки і фактичної кількості відпрацьованих ними годин за розрахунковий період. Заробіток при цій системі обчислюється за формулою:

$$Z_{n.poch} = \Phi_{міс} \cdot C_T, \text{ грн.},$$

де $\Phi_{міс}$ – фактично відпрацьований за місяць час, год/міс.;

C_T – годинна тарифна ставка за розрядом робітника, грн.

2. Почасово-преміальна система оплати праці: застосовується з метою підвищення зацікавленості працівників у результатах їхньої праці. При цій системі поряд з виплатою посадових окладів або ставки за одиницю часу роботи, за досягнення певних кількісних і якісних показників працівнику виплачується надбавка до заробітної плати, тобто премія. Здебільшого розмір премії встановлюється у відсотках до нарахованої заробітної плати. Заробіток обчислюється:

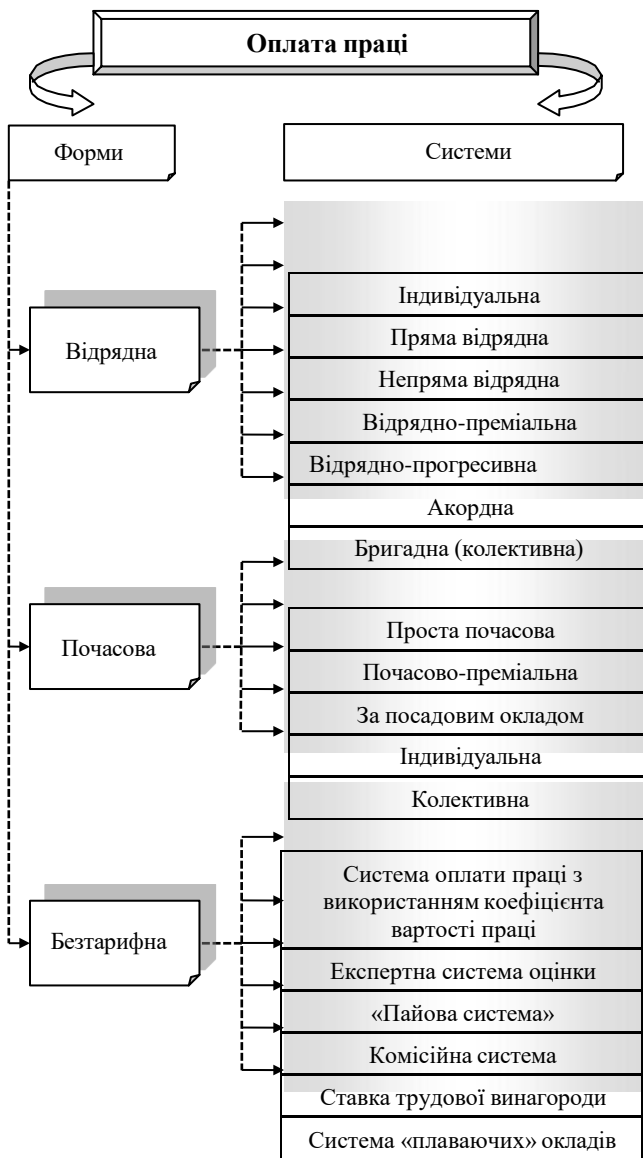


Рисунок 18. Форми й основні системи оплати праці

$$Z_{п.прем} = Z_{тар} + D, \text{ грн.},$$

де $Z_{тар}$ – сума заробітку, нарахованого за прямою почасовою системою оплати праці, грн.,

Д – сума преміальних доплат за досягнення певних якісних або кількісних показників, грн.

3. Відрядна форма передбачає залежність суми заробітку від кількості виготовлених виробів або обсягу виконаних робіт за певний проміжок часу.

Основними умовами застосування відрядної форми оплати праці є наявність кількісних показників роботи, що безпосередньо залежать від конкретного працівника і піддаються точному обліку, а також необхідність стимулювання зростання обсягу випуску продукції.

Відрядна форма включає такі системи:

1) *Пряма відрядна.* Заробіток при цьому обчислюється за формулою:

$$Z_{п.в\dot{д}р} = \sum_{i=1}^n P_i \cdot N_{\phi i}, \text{ грн.},$$

де P_i – відрядний розцінок за виготовлення одного виробу i -го виду, грн./шт.;

$N_{\phi i}$ – фактична кількість виробів i -го виду, виготовлених робітниками за певний час, шт.;

n – кількість видів виробів.

$$P_i = T_{штi} \times C_z, \text{ грн.},$$

де $T_{штi}$ – час на виготовлення одного виробу i -го виду, год.

2) *Відрядно-преміальна система* оплати праці передбачає виплату робітнику-відряднику, крім заробітку за відрядними розцінками, премії за перевиконання кількісних і якісних показників. Сума заробітку при цій системі визначається:

$$Z_{п.прем} = Z_{тар.в} + D_v, \text{ грн.},$$

де $Z_{тар.в}$ – тарифний заробіток робітника при прямій відрядній системі оплати праці, грн.;

D_v – сума преміальних доплат.

3) *Відрядно-прогресивна система* оплати праці передбачає збільшення відрядної розцінки зі збільшенням виробництва продукції, виконання робіт чи надання послуг протягом встановленого робочого дня.

Заробітна плата обчислюється за формулою:

$$Z_{в.прогр} = N_{вб} \cdot P_{зв} + (N_{\phi} - N_{вб}) \cdot P_{підв}, \text{ грн.},$$

де $N_{вб}$ – вихідна база для нарахування доплат, шт./міс.;

$P_{зв}$ – звичайний розцінок за один виріб, грн./шт.;

$P_{підв}$ – підвищений розцінок за один виріб, грн./шт.

4) *Непряма відрядна система* застосовується для оплати праці допоміжних робітників які обслуговують основних робітників і значною мірою впливають на їх виробіток. При її застосуванні робітникові нараховується

заробіток не за результатами його виробітку, а за результатами праці основних робітників, яких він обслуговує:

$$Z_{н.в} = \sum_{s=1}^n N_{\phi i} \cdot P_{н.в i}, \text{ грн.},$$

де $Z_{н.в}$ – заробіток допоміжного робітника, грн.;

$N_{\phi i}$ – фактично виготовлена кількість продукції і-им основним робітником за зміну (місяць), одиниць;

$P_{н.в i}$ – непряма відрядна розцінка.

$$P_{н.в i} = \frac{C_{\partial}}{n \cdot N_{пл. i}}, \text{ грн.},$$

де C_{∂} – денна тарифна ставка допоміжного робітника, грн.;

n – кількість основних робітників, які обслуговуються допоміжними робітниками;

$N_{пл. i}$ – норма виробітку основного робітника за зміну, од.

5) *Коллективна система оплати праці (бригадна)*. Використовується в тому випадку, коли характер обслуговування обладнання чи специфіка технології виробництва потребують зусиль групи працівників різної кваліфікації.

При використанні цієї системи спочатку розраховується заробіток всієї бригади ($Z_{бр}$) як при прямій відрядній системі, використовуючи бригадну розцінку. Потім бригадний заробіток розподіляється між членами бригади одним із таких методів:

- метод годино-коефіцієнтів. Застосовується тоді, коли всі члени бригади працюють в однакових умовах;
- метод коефіцієнта виконання норм. Використовується за умови, що члени бригади працюють в різних умовах.

б) *Акордна система*. Передбачає встановлення розцінки на весь обсяг робіт. Використовується такий підхід в тих випадках, коли чітко встановлені не лише обсяги робіт, але й терміни їх виконання. Як правило, при дотриманні термінів виконання робіт і за умови якісного виконання виплачується премія у встановленому розмірі.

В умовах становлення ринкових відносин на багатьох підприємствах знайшла застосування безтарифна система оплати праці.

2. Нормативно-правове регулювання обліку оплати праці.

Правові, економічні та соціальні умови обліку витрат на оплату праці визначено чинним законодавством.

До складу елемента «Витрати на оплату праці» включаються:

- заробітна плата за окладами і тарифами;

- надбавки та доплати до тарифних ставок та посадових окладів у розмірах, передбачених діючим законодавством;
- премії та заохочення;
- матеріальна допомога;
- компенсаційні виплати;
- оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу;
- інші витрати на оплату праці.

Закон України «Про оплату праці» визначає: структуру заробітної плати, порядок встановлення і перегляду розміру мінімальної заробітної плати, джерела коштів на оплату праці, систему організації і тарифну систему оплати праці. Також законом передбачено державне та договірне регулювання оплати праці. права працівників на оплату праці та їх захист.

Кодексом законів про працю України передбачено встановлення загальних вимог щодо укладання колективних договорів між роботодавцем і трудовим колективом та трудових договорів – між роботодавцем та відповідно працівниками.

У колективному договорі встановлюються взаємні зобов'язання сторін щодо регулювання виробничих, трудових, соціально-економічних відносин, зокрема: зміни в організації виробництва і праці; нормування і оплати праці, встановлення форм, системи, розмірів заробітної плати та інших видів трудових виплат (доплат, надбавок, премій та ін.); встановлення гарантій, компенсацій, пільг; умов і охорони праці; режиму роботи, тривалості робочого часу і відпочинку.

Трудовий договір є угодою між працівником і власником підприємства або уповноваженим ним органом чи фізичною особою, за якою працівник зобов'язується виконувати роботу, визначену цією угодою, а власник підприємства або уповноважений ним орган чи фізична особа зобов'язується виплачувати працівникові заробітну плату і забезпечувати умови праці, необхідні для виконання роботи передбачені законодавством про працю, колективним договором і угодою сторін.

З 1.04.2024 року мінімальний розмір заробітної плати – 8000 грн.

3. Первинний облік праці та заробітної плати.

Організація оплати праці на підприємстві визначається діючими формами оплати праці, а також законодавством про працю.

У діловодстві підприємства використовуються нормативні документи, що регулюють порядок нарахування заробітної плати:

- штатний розклад;
- розцінки та норми;
- договори підряду (на виконання разових робіт);
- інші трудові договори (контракт);
- накази та розпорядження (на виплату премій, доплат, матеріальної

допомоги);

- колективний договір.

Міністерством статистики України затверджено наступні первинні документи з обліку особового складу:

Таблиця 22. Типові форми первинних документів з обліку розрахунків з оплати праці

№	Абревіатура	Назва типової форми
<i>Кадрова документація</i>		
1	П-1	Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу
2	П-2	Особова картка
3	П-3	Алфавітна картка
4	П-4	Особова картка фахівця з вищою освітою, який виконує науково-дослідні, проєктно-конструкторські та технологічні роботи
5	П-5	Наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу
6	П-6	Наказ (розпорядження) про надання відпустки
7	П-7	Список про надання відпустки
<i>З обліку використання робочого часу</i>		
8	П-8	Наказ (розпорядження) про припинення дії трудового договору (контракту)
9	П-12	Табель обліку використання робочого часу та розрахунку заробітної плати
10	П-13	Табель обліку використання робочого часу
11	П-14	Табель обліку використання робочого часу
12	П-15	Список осіб, які працювали у понаднормовий час
13	П-16	Листок обліку простоїв
<i>З обліку виготовленої продукції, виконаних робіт і наданих послуг</i>		
14		Наряд, Наряд на виконану роботу
<i>З обліку розрахунків з працівниками з оплати праці</i>		
15	П-49	Розрахунково-платіжна відомість
16	П-50	Розрахункова відомість
17	П-51	Розрахункова відомість
18	П-52	Розрахунок заробітної плати
19	П-53	Платіжна відомість
20	П-54	Особовий рахунок
21	П-54-А	Особовий рахунок
22	П-55	Накопичувальна картка виробітку та заробітної плати
23	П-56	Накопичувальна картка обліку заробітної плати

Оформлення працівників здійснюється на основі наказу (розпорядження) про прийняття на роботу (№ П-1). У органи ДПС подається повідомлення про прийняття на роботу. На кожного працівника у відділі кадрів відкривають особовий картку (№ П-2), до якої заносять

відомості про працівника, водночас роблять запис про прийняття на роботу в трудовій книжці і присвоюють йому табельний номер.

Картки комплектують за структурними підрозділами підприємства в алфавітному порядку, створюючи картотеку працівників. Особові картки працівників, що вибули, підшивають у спеціальній справі для кожного працівника.

Поряд з обліком особового складу на підприємстві має бути організовано облік використання робочого часу.

Для обліку використання робочого часу застосовується табель (№ П–13). Табельний облік застосовується з метою аналізу і контролю за використанням робочого часу і станом трудової дисципліни, для отримання даних про відпрацьований час, а також для складання статистичної звітності з праці. Дані табельного обліку використовуються також для визначення заробітку працівників, які перебувають на погодинній оплаті праці, та окремих виплат іншим працівникам. Включення до табеля і виключення з нього працівників здійснюється на підставі первинних документів з обліку кадрів.

4. Аналітичний та синтетичний облік оплати праці.

Облік заробітної плати в системі рахунків – це синтетичний облік нарахування і розподілу заробітної плати, визначення належної суми працюючим і віднесення нарахованої оплати праці на відповідні рахунки витрат за статтями і об'єктами калькулювання.

Рахунок № 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» призначений для обліку розрахунків за всіма видами оплати праці: заробітної плати, премій, виконання громадських обов'язків та ін.

Для обліку розрахунків по оплаті праці використовують два субрахунки:

661 «Розрахунки за заробітною платою»;

662 «Розрахунки з депонентами».

В кредиті субрахунку № 661 «Розрахунки за заробітною платою» відображаються:

- нарахована заробітна плата робітникам основного виробництва, виробництва напівфабрикатів, допоміжних виробництв;
- нарахована заробітна плата робітникам за обслуговування і ремонт обладнання цехів основного виробництва;
- нарахована заробітна плата службовцям та обслуговуючому персоналу;
- нарахована заробітна плата спеціалістам;
- нарахована плата працівникам житлово-комунального господарства;
- нарахована заробітна плата за впровадження нової техніки, технології, за виконаний ремонт основних засобів;
- суми нарахованої допомоги з тимчасової непрацездатності;
- суми премій, нараховані за рахунок коштів Фонду економічного

стимулювання або Фонду спеціального призначення;

- оплата праці за рахунок коштів Резерву наступних витрат і платежів та інші.

В кредиті субрахунку № 662 «Розрахунки з депонентами» відображаються суми своєчасно не виданої заробітної плати, премій, допомоги тощо працівникам підприємства.

В дебеті субрахунку № 661 «Розрахунки за заробітною платою» відображаються виплачена заробітна плата, депонована заробітна плата, відрахований податок на доходи з фізичних осіб із заробітної плати працівників та службовців на користь державного бюджету, відраховані аліменти та інші відрахування згідно з виконавчими списками.

В дебеті субрахунку № 662 «Розрахунки з депонентами» відображаються видачі депонованих сум (таблиця 22).

Таблиця 22. Типові проведення з нарахування заробітної плати

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Нарахована заробітна плата:		
1.1.	працівникам основного виробництва	23	661
1.2.	працівникам допоміжних виробництв	23	661
1.3.	працівникам, зайнятим обслуговуванням машин та обладнання	91	661
1.4.	працівникам, зайнятим на загальновиробничих роботах цехів та інших підрозділів	91	661
1.5.	адміністративно-управлінському персоналові	92	661
1.6.	працівникам обслуговуючих виробництв і господарств	29	661
1.7.	працівникам, зайнятим капітальним будівництвом	151	661
1.8.	працівникам, зайнятим збутом готової продукції	93	661
1.9.	Працівникам, зайнятим вантажними роботами і придбанням товарно-матеріальних цінностей	20,28	661
1.10.	працівникам, зайнятим виправленням браку	24	661
1.11.	працівникам торговельних і посередницьких підприємств	93	661
2.	Нараховано ЄСВ (22%)	23,91,92, 29,151,93, 20,28,24	65
3.	Видана заробітна плата	66	30,31
4.	Утримано із заробітної плати ПДФО (18%) і ВЗ (5%)	66	64

5.	Нараховані відпускні виплати за рахунок резерву на оплату відпусток	471	661
6.	Нарахована матеріальна допомога згідно із заявами працівників	949	661

Аналітичний облік розрахунків по заробітній платі має стільки ж рахунків, скільки працюючих на підприємстві за обліковим складом, тобто це облік розрахунків по заробітній платі по кожному працюючому окремо. Сума всіх нарахувань заробітної плати по кожному аналітичному рахунку (тобто по кожному працюючому) дорівнюватиме кредитовому обороту синтетичного рахунку № 66 за звітний місяць, тобто сумі нарахованої заробітної плати по цеху, відділу, підприємству в цілому. Сума всіх відрахувань за аналітичними рахунками дорівнюватиме дебетовому обороту синтетичного рахунку № 66. Сума в графі Розрахунково-платіжної відомості «Сума, належна до виплати» аналітичних рахунків дорівнює кредитовому сальдо синтетичного рахунку № 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Кредитове сальдо рахунку № 66 показує заборгованість підприємства робітникам і службовцям на 1-ше число кожного за звітним місяця. Заробітна плата є одним з елементів витрат виробництва і однією з важливих статей собівартості продукції. Щоб включити її до складу витрат, уся нарахована в розрахункових і Розрахунково-платіжних відомостях заробітна плата групується за напрямками витрат (цехів, дільниць, інших структурних підрозділів) у спеціальній відомості або табуляграмі розподілу.

5. Порядок нарахування відпускних та лікарняних.

Відпустка – це тимчасове звільнення від роботи для відпочинку. Право на відпустку не залежить від місця роботи, форми власності підприємства, посади, системи оплати праці, тривалості та періодичності робочого часу, терміну трудового договору.

Державні гарантії, права на відпустку встановлено Конституцією України, Законом України «Про відпустки», КЗпП України та іншими нормативно-правовими актами. Основна щорічна відпустка надається тривалістю 24 календарних дні із збільшенням за кожних два відпрацьованих роки на два календарних дні, але не більше 28 календарних днів.

Керівникам, педагогічним, науково-педагогічним працівникам освіти та науковим працівникам надається щорічна основна відпустка тривалістю до 56 календарних дні. Щорічна додаткова відпустка надається медичним працівникам за роботу із шкідливими умовами праці та за особливий характер праці. Передбачено також додаткові відпустки в зв'язку із навчанням і творчі відпустки.

При обчисленні середньої заробітної плати для нарахування виплат за час чергової, додаткової (творчої) відпусток або компенсації за невикористану відпустку до уваги береться заробітна плата за останні 12 місяців роботи, що

передують місяцю надання відпустки або виплати компенсації за невикористану відпустку.

Якщо працівник працював на даному підприємстві менше року, то середній заробіток обчислюється, виходячи з виплат за фактичний час роботи, тобто з першого числа наступного місяця після оформлення на роботу до першого числа місяця, у якому надається відпустка або виплачується компенсація за невикористану відпустку.

Підставою для нарахування відпускних є заява працівника про відпустку, на підставі якої за згодою керівника оформляється наказ про відпустку тієї чи іншої особи.

Розрахунок відпускних проводиться за наступною формулою:

$$CB = (ЗП/365 - СН)*КВ$$

де СВ – сума відпускних,

ЗП – заробітна плата за останні 12 попередніх місяців,

СН – кількість святкових і неробочих днів, які прийняті законодавством.

КВ – кількість календарних днів відпустки.

Якщо святкові та неробочі дні припадають на період відпустки, то вони у розрахунок тривалості відпустки не включаються і не оплачуються.

З метою рівномірного розподілу витрат на виплату відпусток протягом звітного періоду на підприємствах створюються резерви на виплату відпусток. Резерв виплати відпусток створюється шляхом щомісячного його нарахування за нормативом від фактичних витрат на оплату праці, яка враховується при розрахунку середнього заробітку. Нормативи відрахувань до резерву оплати відпусток кожне підприємство розраховує самостійно.

При обчисленні середньої заробітної плати з метою розрахунку допомоги з тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, до уваги береться заробітна плата за останні шість місяців роботи, що передують випадку, з яким пов'язана відповідна виплата.

Якщо працівник працював менше шести календарних місяців, середній заробіток обчислюється, виходячи з виплат за фактично відпрацьований час.

Підставою для нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності є подані до бухгалтерії листки непрацездатності (лікарняний листок в електронній формі), де й відображається кількість днів хвороби працівника.

Лікарняні листки підшиваються в окрему папку і нумеруються у хронологічному порядку з початку року, де на кожному лікарняному листку

проставляється номер розрахунково-платіжної відомості, в яку він врахований для нарахування.

На розмір лікарняних, крім середньої заробітної плати та днів хвороби, впливає також страховий стаж, а саме:

- якщо страховий стаж особи до 3 років, то оплачується 50% середньої заробітної плати;
- якщо страховий стаж особи від 3 до 5 років, то оплачується 60% середньої заробітної плати;
- якщо страховий стаж особи від 5 до 8 років, то оплачується 70% середньої заробітної плати;
- якщо страховий стаж особи понад 8 років, то оплачується 100% середньої заробітної плати.

Звідси формулу для розрахунку лікарняних можна подати в такому вигляді:

$$СЛ = \frac{ЗП}{КД} \cdot Рд \cdot В,$$

де СЛ – сума лікарняних;

ЗП – заробітна плата за шість попередніх місяців; Рд – кількість робочих днів хвороби;

В – відсоток оплати залежно від страхового стажу працівника.

Допомога з тимчасової непрацездатності виплачується застрахованим працівникам за рахунок коштів Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності лише починаючи з шостого дня непрацездатності. А перші 5 днів оплачуються за рахунок коштів установи і відносяться на витрати.

6. Облік розрахунків за соціальним страхуванням та утримання із заробітної плати.

Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Загальні показники, які слід враховувати при нарахуванні єдиного соціального внеску (ЄСВ) представлено у таблиці 23.

Із заробітної плати працівника здійснюються податкові та інші утримання (профспілкові внески, утримання за виконавчими листами тощо): податок на доходи фізичних осіб, військовий збір, суми за виконавчими листами, профспілкові внески, неповернуті підзвітні суми відшкодування завданих підприємству збитків інші утримання за заявами працівників.

Таблиця 23. Таблиця розмірів ЄСВ, які нараховуються залежно від видів доходів

Вид доходів	Ставка ЄСВ
Фонд оплати праці найманих працівників	Роботодавці нараховують та сплачують ЄСВ за ставкою 22%
Винагороди фізособам за цивільно-правовими договорами, крім цивільно-правового договору, укладеного з підприємцем	Підприємства та фізособи-підприємці нараховують і сплачують 22% на суму винагороди
Допомога з тимчасової втрати праездатності (як перші п'ять днів за рахунок коштів підприємства, так і решта днів хвороби, допомога по вагітності та пологах за рахунок коштів ФСС)	Роботодавці нараховують і сплачують 22% на суму допомоги
Заробітна плата і лікарняні працівників-інвалідів	Роботодавці-підприємства нараховують і сплачують 8,41%

До податкових платежів, що утримуються із заробітної плати працівників відносять податок на доходи фізичних осіб (18%). Відповідно до Закону України від 31.07.2014 р. № 1621-VII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів», із заробітної плати працівників до 31.12.2015р. також утримується *військовий збір* у розмірі 1,5%. Базою оподаткування ПДФО та військовим збором є сума нарахованої заробітної плати, нарахованої допомоги з тимчасової непрацездатності, винагороди за цивільно-правовими договорами.

Порядок нарахування ПДФО: $\text{ПДФО} = (\text{Заробітна плата} - \text{ПСП}) * 18\%$.

Податкова соціальна пільга (ПСП) – сума, на яку платник податку з доходів фізичних осіб має зменшити суму свого загального місячного оподаткованого доходу, отриманого з джерел на території України від одного працедавця у вигляді заробітної плати.

100% ПСП дорівнюють 50% розміру мінімального прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому на 1 січня звітного податкового року. ПСП надається працівнику у випадку, якщо розмір його доходу не перевищує суми, яка дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень (граничний розмір доходу).

Із заробітної плати можуть здійснюватись інші утримання. Відрахування із заробітної плати можуть провадитися тільки у випадках, передбачених законодавством. При кожній виплаті заробітної плати загальний розмір усіх відрахувань не може перевищувати 25%, а у випадках, передбачених законодавством, -50% заробітної плати, що належить до виплати працівникам. Зазначені обмеження не поширюються на відрахування із

заробітної плати при відбуванні покарання у вигляді виправних робіт і при стягненні аліментів на неповнолітніх дітей. У цих випадках розмір відрахувань із заробітної плати не може перевищувати 70%.

Тема 11. Облік витрат діяльності.

Запитання.

1. Облік витрат на виробництво продукції.
2. Облік готової продукції та її реалізації.
3. Облік адміністративних витрат.
4. Облік витрат на збут.
5. Облік інших операційних витрат.
6. Облік фінансових та інших витрат.

Основні поняття: витрати виробництва, собівартість, об'єкт витрат, прямі витрати, непрямі витрати, калькуляція, незавершене виробництво, загальновиробничі витрати, змінні витрати, постійні витрати, готова продукція, фактична собівартість, виробнича собівартість, собівартість виготовленої продукції, собівартість реалізованої продукції, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, фінансові витрати.

1. Облік витрат на виробництво продукції.

Предметом обліку витрат є собівартість продукції, робіт, послуг, як в цілому по підприємству, так і в розрізі його структурних підрозділів, центрів витрат і сфер відповідальності. *Завдання обліку витрат:*

- 1) визначення переліку статей витрат на виробництво;
- 2) обґрунтування методики відображення витрат і їх оцінка;
- 3) встановлення принципів розподілу витрат між готовою продукцією і незавершеним виробництвом;
- 4) розробка обґрунтованих способів розподілу непрямих витрат між окремими видами продукції, робіт, послуг;
- 5) оцінка незавершеного виробництва;
- 6) встановлення центрів витрат і сфер відповідальності, а також видів продукції по яких складають стандарти (нормативи) і фактичні калькуляції.

Витрати виробництва – це спожиті в процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировину, матеріали, амортизацію основних засобів, працю працівників, зайнятих у процесі виробництва з відповідними нарахуваннями на неї, та ін.). Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

Собівартість – грошовий вираз безпосередніх затрат підприємства, пов'язаних з виробництвом і реалізацією продукції, виконаних робіт та

наданих послуг. *Місяця виникнення витрат* – це структурні підрозділи, в яких відбувається споживання ресурсів у виробничих, збутових, адміністративних та інших цілях, пов’язаних з оборотом коштів підприємства.

Об’єкт витрат – продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов’язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

У певному періоді витрати визнаються одночасно з доходом, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов’язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

За способами перенесення вартості на продукцію витрати поділяються на прями та непрями (рисунк 19).

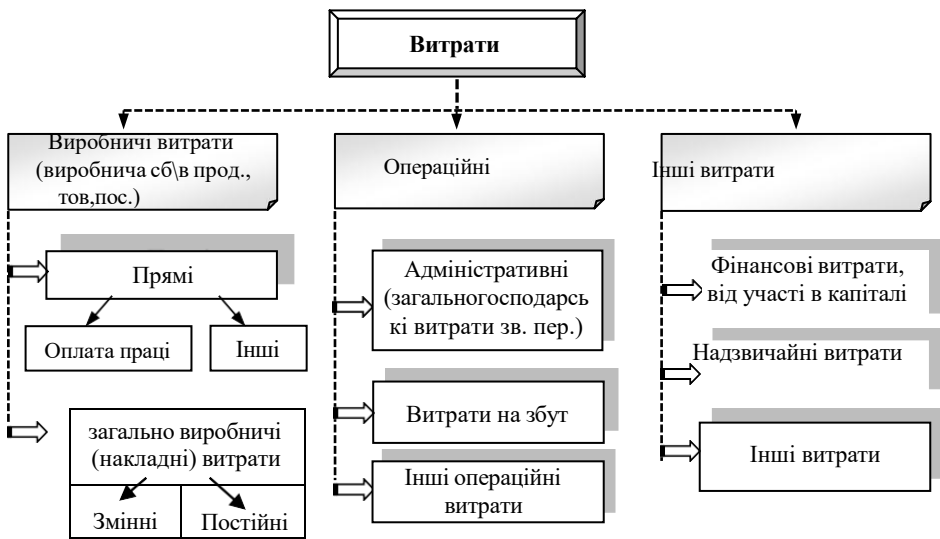


Рисунок 19. Класифікація витрат

Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Прямими витратами називають економічно однорідні витрати, що відносяться на собівартість конкретного виду продукції прямо, безпосередньо відповідності з обґрунтованими нормами та нормативами. До них відносяться витрати на сировину та основні матеріали, заробітна плата робітників основного виробництва, відрахування на соціальні заходи від заробітної плати робітників тощо.

Непрямими витратами називають витрати, які неможливо розрахувати по окремих видах продукції за ознакою прямої приналежності оскільки вони пов'язані з виготовленням декількох видів продукції або з різними стадіями її обробки. Їх включають до собівартості конкретних видів продукції шляхом розподілу пропорційно до будь-якої умовної бази.

До непрямих відносять витрати на утримання і експлуатацію машин та обладнання на підготовку та освоєння виробництва, втрати від браку, загальновиробничі, адміністративні та інші виробничі витрати.

Отже, *непрямі витрати* – це витрати, що не можуть бути віднесені до певного об'єкту витрат економічно можливим шляхом.

Згідно зі НП(С)БО «Витрати» до виробничої собівартості продукції включаються такі статті:

- прямі матеріальні витрати (п.12);
- прямі витрати на оплату праці (п.13);
- інші прямі витрати (п.14);
- загальновиробничі витрати (п.15);
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати (п.16).

Витрати операційної діяльності за економічним змістом поділяються на елементи. До таких елементів, які в своїй основі далі не діляться, відносять:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

Калькуляція – це розрахунок собівартості одиниці продукції, виконаних робіт та послуг. Калькуляції складають на продукцію основного й допоміжного виробництв щомісячно, за квартал, за рік, за призначенням.

Джерелом даних про витрати на виробництво є первинні документи, які несуть інформацію про величину витрат і необхідні групувальні ознаки. (Таблиця 24).

Таблиця 24. Документування операцій з обліку витрат діяльності

№	Шифр рахунку	Документи
1	20	Акти-вимоги, акти на списання палива, енергії, накладна, лімітно-забірна картка, довідка бухгалтерії, розрахунок бухгалтерії
2	66	Наряд, таблиць, акт виконаних робіт, довідка бухгалтерії, розрахунок бухгалтерії
3	65	Розрахунок бухгалтерії, довідка бухгалтерії, відомість нарахування амортизації
4	13	Розрахунок бухгалтерії, довідка бухгалтерії
5	90	Розрахунок бухгалтерії, довідка бухгалтерії

6	91	Авансовий звіт, акт виконаних робіт, ВКО, накладна, рахунок, посвідчення про відрядження, РПВ, довідка бухгалтерії, розрахунок бухгалтерії, акт відремонтованих об'єктів
7	92	Авансовий звіт, акт виконаних робіт, ВКО, накладна, рахунок, посвідчення про відрядження, РПВ, довідка бухгалтерії, розрахунок бухгалтерії, акт відремонтованих об'єктів, виписка банку
8	93	Авансовий звіт, акт виконаних робіт, ВКО, накладна, рахунок, посвідчення про відрядження, РПВ, довідка бухгалтерії, розрахунок бухгалтерії, акт відремонтованих об'єктів
9	94	Авансовий звіт, акт виконаних робіт, ВКО, накладна, рахунок, посвідчення про відрядження, РПВ, довідка бухгалтерії, розрахунок бухгалтерії, акт відремонтованих об'єктів, акт уцінки, порівняльна відомість, акт інвентаризації, інвентаризаційний опис
10	95	ВКО, виписка банку, розрахунок бухгалтерії, довідка бухгалтерії
11	96	Розрахунок бухгалтерії, довідка бухгалтерії
12	97	Акт на списання основних засобів, виписка банку, ВКО, акт уцінки, порівняльна відомість, інвентаризаційний опис, довідка бухгалтерії, розрахунок бухгалтерії
13	98	Розрахунок бухгалтерії, довідка бухгалтерії

Аналітичний облік витрат на виробництво кожне підприємство організовує відповідно до характеру виробничого процесу, а також особливостей продукції, що випускається, або робіт, що виконуються (послуг, що надаються).

Для узагальнення інформації про витрати на виробництво призначено рахунок 23 «Виробництво» і рахунки класу 9 «Витрати діяльності» (рис. 20).

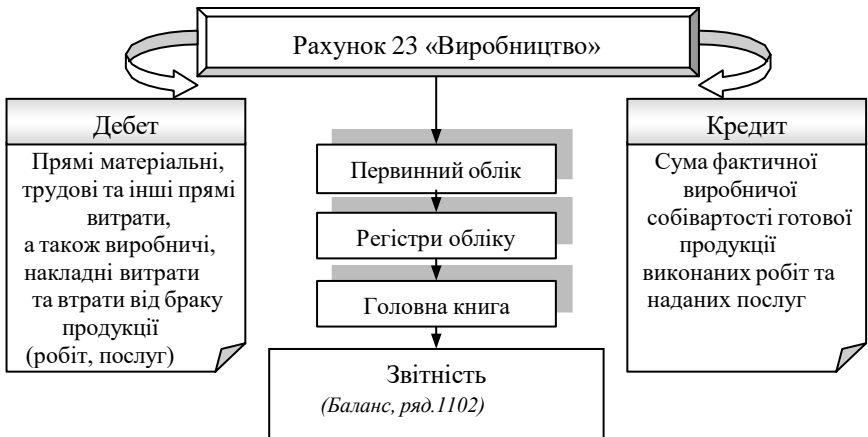


Рисунок 20. Загальна схема організації обліку витрат виробництва

Незавершене виробництво – являє собою продукцію, роботи і послуги, які не пройшли всіх стадій технологічного процесу і, як наслідок, є

недоукомплектованими або такими, що не пройшли відповідного технічного контролю.

Типову кореспонденцію бухгалтерських рахунків по обліку виробництва представлено у табл.25.

Таблиця 25. Бухгалтерські проводки з обліку витрат виробництва

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1.	Відпущено на потреби виробництва виробничі запаси, МШП (лімітно-забірна картка)	23	20, 22
2.	Нараховано з/п виробничим робітникам та проведено відрахування на соціальне страхування згідно з чинним законодавством (розрахунок бухгалтерії)	23	66, 65
3.	Нараховано амортизацію основних засобів, нематеріальних активів, що використовуються для потреб виробництва	23	13
4.	Акцептовано рахунок постачальника за послуги, надані для потреб виробництва (вода, енергія, зв'язок)	23	63
5.	Включено до собівартості продукції, робіт, послуг відповідну частку загальновиробничих витрат	23	91
6.	Оприбутковано готову продукцію, напівфабрикати власного виробництва	26, 25	23
7.	Відображено вартість наданих на сторону послуг, виконаних робіт	903	23

Узагальнення інформації про собівартість реалізації готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг ведеться на рахунку 90 «Собівартість реалізації».

За дебетом рахунку 90 «Собівартість реалізації» на підставі бухгалтерських довідок (розрахунків), накладних, рахунків відображається собівартість реалізованої готової продукції, товарів, робіт, послуг; фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати», яке оформляється довідкою бухгалтерії.

Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не включаються до складу виробничої собівартості готової та реалізованої продукції, а тому інформація про такі витрати узагальнюється на рахунках обліку витрат звітного періоду – 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Загальновиробничими витратами є накладні витрати, які спрямовані на обслуговування і управління кількох виробничих центрів.

За способом включення до собівартості продукції виробничі витрати поділяються на прямі і непрямі.

Витрати на виробництво конкретного виду продукції, які безпосередньо включаються до її собівартості на підставі первинних документів, називаються прямими.

Непрямі витрати – це витрати на виробництво, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом і тому потребують розподілу.

Загальновиробничі витрати належать до непрямих витрат. Загальновиробничі (непрямі) витрати поділяються на постійні та змінні.

Змінні загальновиробничі витрати – це витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності.

Постійні загальновиробничі витрати – відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні діяльності підприємства.

Облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування ведеться на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Цей рахунок не застосовується підприємствами торгівлі.

За дебетом 91 «Загальновиробничі витрати» відображається сума визначених витрат, за кредитом – щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізованої продукції».

Обліково-обчислювальну роботу з визначення собівартості промислової продукції можна поділити на три етапи:

1. Поступове накопичення виробничих витрат протягом місяця: прямі виробничі витрати накопичуються на калькуляційних рахунках, а загальновиробничі – на збірно-розподільчих.

2. Розподіл загальновиробничих витрат по аналітичних позиціях калькуляційних рахунків.

3. Розподіл витрат, зібраних на калькуляційних рахунках виробництва, між готовою продукцією і незавершеним виробництвом (по кожній аналітичній позиції цих рахунків).

2. Облік готової продукції та її реалізації.

Готовою вважається *продукція* повністю закінчена обробкою, укомплектована, яка пройшла необхідні випробування (перевірки), відповідає діючим стандартам або затвердженим технічним умовам (має сертифікат чи інший документ, що засвідчує її якість), прийнята відділом технічного контролю підприємства та здана на склад або ж прийнята замовником (якщо готова продукція здається на місці) відповідно до затвердженого порядку її приймання (оформлена встановленими здавальними документами).

В бухгалтерському обліку готова продукція повинна оцінюватись відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси» за первісною вартістю. Але оскільки

вартість продукції може бути визначена лише після збирання усіх витрат і калькулювання її фактичної собівартості, постає потреба в щоденному обліку наявності та руху готової продукції для визначення її вартісних характеристик. При визначенні первісної вартості продукції (робіт, послуг) керуються також НП(С)БО 16 «Витрати».

Порядок формування первісної вартості готової продукції наведено на рис. 21.

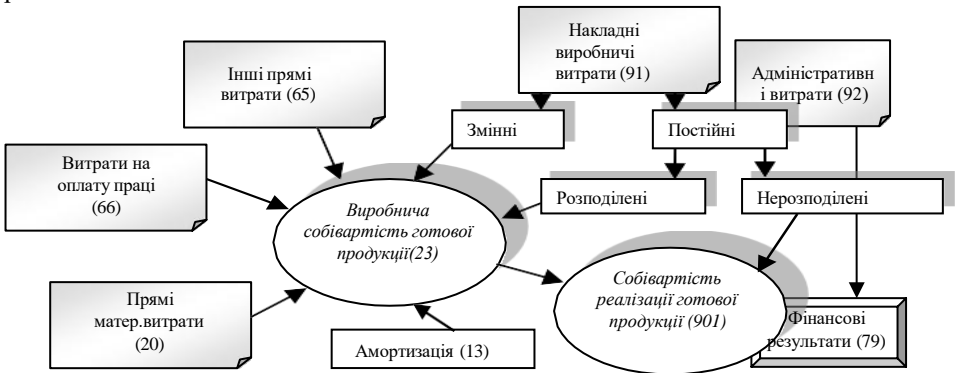


Рисунок 21. Порядок формування первісної вартості готової продукції
Отрибуткування готової продукції з виробництва на склад відображається в різних документах:

- 1) накладних;
- 2) актах;
- 3) відомостях випуску продукції.

Готова продукція обліковується на підприємствах за місцями її зберігання й окремими видами у встановлених одиницях виміру: натуральних (характеризують кількість, обсяг і вагу продукції відповідно до їх фізичних властивостей, використовують для кількісного обліку готових виробів); умовно-натуральних (показники, необхідні для одержання узагальнених показників з обліку однорідної продукції).

При створенні повністю автоматизованих складів облік готової продукції в традиційній картковій формі не ведеться, а необхідні для управління дані отримують як інформацію по запиті. Картки замінюються оперативними машинограмами залишків і руху готової продукції за кожним найменуванням і видом.

У кінці місяця, за даними аналітичного обліку витрат на виробництво, визначається фактична собівартість готової продукції.

При використанні сучасних комп'ютерних технологій в бухгалтерському обліку, крім номенклатури-цінника, розробляється комплекс довідників продукції, яка обкладається та не обкладається різними видами

податків, довідники середньоквартальної та середньорічної собівартості, платників і вантажоодержувачів. У вигляді довідників формалізуються і способи визначення суми рахунку за продукцію, відвантажену на внутрішній ринок та на експорт. У довідниках зазначається найменування виробу, коди видів товарної продукції, виробу та змінні параметри (ціна, собівартість, ставки податків тощо). Усі ці дані записують на машинний носій інформації та використовують для оперативного управління запасами продукції і для складання відповідної внутрішньої бухгалтерської звітності.

Аналітичний облік приймання та відпуску готової продукції ведеться на підставі прибуткових і видаткових документів. Якщо облік готової продукції ведеться за обліковими цінами, то в кінці звітного періоду, після визначення фактичної собівартості готової продукції, записи з випуску та відвантаження коригуються на суму відхилень фактичної собівартості від її вартості за обліковими цінами шляхом їх співставлення. Від'ємна сума відхилень відображається методом червоного сторно, додатна – звичайним записом.

Дані аналітичного та синтетичного обліку готової продукції повинні забезпечувати отримання необхідної інформації для складання внутрішньої бухгалтерської звітності.

Для обліку наявності та руху готової продукції Планом рахунків передбачено застосування рахунку 26 «Готова продукція». За дебетом цього рахунку відображається надходження готової продукції власного виробництва *за фактичною виробничою собівартістю*.

На тих підприємствах, де є незавершене виробництво, для визначення виробничої собівартості готової продукції сума витрат на їх виробництво коригується з урахуванням зміни залишків незавершеного виробництва. На величину збільшення (зменшення) залишків незавершеного виробництва зменшується (збільшується) сума витрат на виробництво готової продукції. Одержана величина дорівнює виробничій собівартості готової продукції.

$$\text{СВП} = \text{НВ(п)} + \text{ВВ} - \text{НВ(к)},$$

де: СВП – собівартість виробленої продукції;

НВ(п) – незавершене виробництво на початок періоду;

НВ(к) – незавершене виробництво на кінець періоду;

ВВ – витрати на виробництво продукції за період.

До незавершеного виробництва належить продукція, що не пройшла всіх стадій обробки, передбачених технологічним процесом, а також витрати на виконання незакінчених робіт (послуг), які ще не визнано доходом на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги.

Для визначення собівартості готової продукції, що була реалізована за період, собівартість готової продукції, що була вироблена за цей період, збільшується (зменшується) на суму зміни залишків готової продукції на кінець та на початок періоду.

Для визначення собівартості продукції, що була реалізована протягом місяця, застосовується така формула:

$$\text{СРП} = \text{ГП(п)} + \text{СВП} - \text{ГП(к)},$$

де: ГП(п) – залишки готової продукції на початок періоду;

СРП – собівартість реалізованої продукції;

ГП(к) – залишки готової продукції на кінець періоду.

Виробнича собівартість реалізованої готової продукції відображається таким записом: Д-т 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» – К-т 26 «Готова продукція».

Для правильного визначення фактичної собівартості готової продукції, виконаних робіт і наданих послуг доцільно на кінець звітного періоду визначати залишки незавершеного виробництва, які відображаються за дебетом рахунку 23 «Виробництво».

Порядок проведення інвентаризації готової продукції подібний до інвентаризації виробничих запасів. Однак є деякі відмінності, які пов'язані з певними особливостями. Так, готова продукція в ряді випадків зберігається не тільки на складах підприємства, але й в структурних підрозділах (наприклад, цехах) та на відповідальному зберіганні інших господарюючих суб'єктів.

Недостача готової продукції відображається у складі витрат звітного періоду проводкою Д-т 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» К-т 26 «Готова продукція». Якщо по недостачі встановлена винна особа, то ця сума списується на рахунок 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків». У випадку не встановлення винної в недостачі особи сума недостачі обліковується на позабалансовому рахунку 072 «Невідшкодовані нестачі й втрати від псування цінностей».

Лишки готової продукції, виявлені під час інвентаризації підлягають оприбуткуванню: Д-т 26 «Готова продукція» К-т 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

Основні господарські операції з руху готової продукції та кореспонденція рахунків наведено в таблиці 26.

Таблиця 26. Бухгалтерське відображення операцій з руху готової продукції

№	Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Оприбутковано на склад готову продукцію	26	23
2	Відображено в складі готової продукції напівфабрикати власного виробництва, призначені для реалізації на сторону	26	25
3	Отримано готову продукцію в результаті здійснення спільної діяльності	26	37
4	Відображено суму дооцінки готової продукції	26	423
5	Виявлено при інвентаризації лишки готової продукції	26	719

6	Оприбутковано матеріали як готову продукцію, призначену для власних потреб	20	26
7	Оприбутковано МШП як готову продукцію, призначену для власних потреб	22	26
8	Використано готову продукцію для внутрішніх потреб цехів	23	26

3. Облік адміністративних витрат.

Адміністративними є витрати, пов'язані із обслуговуванням виробництва і управлінням ним в масштабі всього підприємства. До адміністративних витрат відносяться такі витрати:

- загальні та корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого адміністративного персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (оренда, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, охорона);
- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського призначення;
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків; інші витрати адміністративного призначення.

Витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства відображаються на рахунку 92 «Адміністративні витрати», який є активним, витратним, призначений для обліку господарських процесів (таблиця 27).

Таблиця 27. Відображення адміністративних витрат бухгалтерськими проводками

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано знос основних засобів та нематеріальних активів адміністративного призначення	92	13
2	Списано виробничі запаси на адміністративні потреби	92	20
3	Передано в експлуатацію МШП	92	22 «

Аналітичний облік адміністративних витрат ведеться за статтями витрат або в розрізі елементів витрат, передбачених кошторисом.

Списання адміністративних витрат на фінансові результат оформлюється довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

4. Облік витрат на збут.

Витрати на збут включають витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг). До них відносяться:

- витрати матеріалів для пакування готової продукції на складах; витрати на ремонт тари;
- оплата праці і комісійні винагороди продавцям, торговим агентам, працівникам підрозділу, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

У торговельних організаціях до складу витрат на збут включаються частина витрат обігу, за винятком адміністративних витрат, інших операційних витрат, фінансових витрат.

Облік витрат, пов'язаних зі збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг, ведеться на рахунку 93 «Витрати на збут». Рахунок 93 є активним, витратним, призначеним для обліку господарських процесів (таблиця 28).

Таблиця 28. Відображення витрат на збут бухгалтерськими проводками

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано амортизацію торговельного обладнання	93	13
2	Списано пакувальні матеріали	93	20
3	Передано в експлуатацію МШП для потреб по збуту	93	22
4	Включено у витрати на збут вартість продукції для потреб по реалізації	93	26
5	Відображено витрати на службові відрядження працівників збуту	93	372

6	Нараховано заробітну плату продавцям та проведені відрахування на соціальні заходи від зарплати згідно з чинним законодавством	93	66
7	Отримано маркетингові послуги	93	631

Аналітичний облік витрат на збут ведеться у відомостях в розрізі статей витрат та за економічними елементами. При організації обліку за центрами витрат відповідні регістри ведуть в розрізі складів і служб, пов'язаних зі збутом готової продукції.

Первинними документами при відображенні накопичення витрат на збут є накладна, рахунок, ВКО, розрахунок бухгалтерії тощо. Списання витрат на збут на фінансові результати оформлюється довідкою (розрахунком) бухгалтерії. Розподіл витрат по збуту відображається бухгалтерськими проводками.

5. Облік інших операційних витрат.

До інших операційних витрат включаються:

- витрати на дослідження та розробки відповідно до НП(С)БО «Нематеріальні активи»;
- собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю в еквіваленті, вираженому в грошовій одиниці України за курсом Національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти;
- собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;
- втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);
- втрати від знецінення запасів; недостачі і втрати від псування цінностей; визнані штрафи, пені, неустойка;
- витрати на виплати матеріальної допомоги, утримання об'єктів соціально-культурного призначення;
- інші витрати операційної діяльності. Для обліку інших витрат операційної діяльності використовують рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності». Рахунок 94 є активним, витратним, призначений для обліку господарських процесів. На рахунку 94 ведеться облік, витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображаються на рахунках 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут».

Первинними документами обліку інших витрат операційної діяльності є накладна, акт про оцінку, інвентаризаційний опис, порівняльна відомість, розрахунок бухгалтерії. Списання інших витрат операційної діяльності на фінансові результати оформляється довідкою (розрахунком) бухгалтерії. Надходження та списання інших витрат операційної діяльності відображають бухгалтерськими проводками, зазначеними в таблиці 29.

Таблиця 29. Кореспонденції з обліку інших витрат операційної діяльності

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Списано недостачу основних засобів за залишковою вартістю	94	10
2	Нараховано знос основних засобів та нематеріальних активів, що досліджень та розробок житлово-комунального господарства і об'єктів соціально-культурного призначення	94	13
3	Відпущено зі складу виробничі запаси на утримання об'єктів житлово-комунального господарства і соціально	94	20
4	Відображено собівартість реалізованих запасів	943	20
5	Відпущено зі складу малоцінні і швидкозношувані предмети для виконання досліджень та розробок	941	22
7	Списано суму уцінки товарів до чистої вартості їх реалізації	94	28
8	Списано недостачу готової продукції	947	26
9	Здійснено коригування податкового кредиту з ПДВ при віднесенні недостач на витрати звітного періоду	94	64
10	Сплачено штрафи в бюджет	948	311
11	Відображено вартість реалізованої іноземної валюти на дату її реалізації	942	33
12	Відображено втрати від операційних курсових різниць (від змін курсу валюти за операціями, пов'язаними з операційною діяльністю)	945	30, 36
13	Створено резерв сумнівних боргів	944	38
14	Нараховано заробітну плату працівникам житлово-комунального господарства та проведені відрахування на соціальні заходи	949	66
15	Нараховано матеріальну допомогу працівнику підприємства	949	66
16	Віднесено на витрати визнані економічні санкції	948	64

6. Облік фінансових та інших витрат.

Крім операційної діяльності (основної діяльності підприємства, а також інших видів діяльності, ще не є інвестиційною або фінансовою діяльністю), підприємство може здійснювати фінансову діяльність. Під *фінансовою діяльністю* розуміють діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства. У результаті такої діяльності виникають фінансові витрати.

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

Облік витрат фінансової діяльності ведеться на рахунку 95 «Фінансові витрати», який є активним, призначений для обліку господарських процесів та витрат, пов'язаних з нарахуванням та сплатою відсотків за користування кредитами банків, випуском, триманням і обігом цінних паперів (у т.ч. відсотки за випущеними облігаціями, сума дисконту тощо), нарахуванням відсотків за договорами кредитування, фінансового лізингу та інших витрат підприємства, пов'язаних із залученням позикового капіталу.

Рахунок 95 «Фінансові витрати» має такі *субрахунки*:

951 «Відсотки за кредит»;

952 «Інші фінансові витрати».

Первинними документами при відображенні нагромадження фінансових витрат є ВКО, виписка банку, довідка бухгалтерії тощо. Списання витрат на фінансові результати оформляється довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

У ході здійснення діяльності підприємство може зазнавати втрат від участі в капіталі. *Метод участі в капіталі* передбачає збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на суму, відповідно збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування. Такими інвестиціями можуть бути інвестиції в асоційовані або спільні підприємства. *Асоційоване підприємство* – це підприємство, в якому інвестору належить блокувальний пакет акцій (більше 25%) і які не є дочірнім або спільним підприємством інвестора. Втрати від участі в капіталі виникають випадку, якщо результатом діяльності підприємства, інвестиції в яке обліковуються методом участі в капіталі, є збиток. Основні вимоги до обліку інвестицій викладені в НП(С)БО 12 «Інвестиції». Облік втрат від зменшення вартості інвестицій за методом участі в капіталі, що виникають в процесі інвестиційної діяльності підприємства ведеться на рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі».

Інша діяльність підприємства розділяється на інвестиційну і фінансову. *Інвестиційною діяльністю* вважають придбання і реалізацію тих необоротних

активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

До складу інших витрат включаються витрати, які виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). До таких витрат належать:

- собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій);
- собівартість реалізованих необоротних активів (залишкова та витрати, пов'язані з реалізацією необоротних активів);
- собівартість реалізованих майнових комплексів; втрати від неопераційних курсових різниць;
- сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій; витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо);
- залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів; інші витрати звичайної діяльності.

При реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів та майнових комплексів особливістю є те, що собівартість їх реалізації буде збільшуватися на суму витрат, пов'язаних із реалізацією. Облік витрат, що виникають в процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та послуг, а також витрати страхової діяльності ведеться на рахунку 97 «Інші витрати». Рахунок 97 – активний, призначений для обліку господарських процесів за їх економічним змістом.

Тема 12. Облік доходів та фінансових результатів.

Запитання.

1. Економічна суть категорії «доходи».
2. Економічна суть фінансових результатів.

Основні поняття: дохід, валовий дохід, чистий дохід, дохід від реалізації, інший операційний дохід, фінансові результати, прибуток, збиток.

1. Економічна суть категорії «доходи».

Дохідність підприємства є одним із найголовніших показників, що відображають фінансовий стан підприємства. Такий показник визначає мету підприємницької діяльності, адже кожне підприємство прагне отримати максимальний дохід. Даний показник є важливим не тільки керівнику фірми та колективу, але він цікавить і вкладників капіталу (інвесторів, кредиторів), державні органи, і передусім – податкову службу, фондові біржі, що здійснюють купівлю-продаж цінних паперів.

Дохід – це не що інше як виручка від діяльності підприємства без вирахування знижок, повернення товарів, податків.

Іноді поняття доходу підприємства уподібнюють з його прибутком, однак це ототожнення не є правильним. Прибуток – це грошовий вираз вартості реалізованого чистого доходу, іншими словами, це та частина виручки, що залишається після відшкодування всіх витрат на виробничу та комерційну діяльність підприємства. Розрізняють дві складові доходу:

1. *Валовий дохід* – це економічна вигода, яку одержало підприємство.
2. *Чистий дохід* – це вартість додаткового продукту, який являє собою основну складову доходу. До чистого доходу не включаються суми, які надходять від третьої особи, податок на додану вартість, акциз, мито, надані знижки тощо.

Отже, реальним доходом є чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (ЧД), який розраховується шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (Д), податок на додану вартість (ПДВ), акцизного збору (АЗ), інших зборів або податків з обороту (ІЗП) та інших вирахувань з доходу (ІВ):

$$\text{ЧД} = \text{Д} - \text{ПДВ} - \text{АЗ} - \text{ІЗП} - \text{ІВ}$$

Як економічна категорія, дохід (виручка) є потоком грошових коштів та інших надходжень за певний період, отриманим від продажу продукції, товарів, робіт і послуг.

Оцінка доходу відбувається у наступному порядку:

- 1) дохід, який підлягає отриманню або вже отриманий, відображається у сумі справедливої вартості активів, які отримані або підлягають отриманню;
- 2) у випадку відстрочення платежу, внаслідок чого виникає різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою коштів або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцію (товари, роботи, послуги та інші активи), така різниця визнається доходом у вигляді відсотків;
- 3) за бартерними контрактами: за справедливою вартістю отриманих активів, робіт, послуг або тих, які підлягають отриманню, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або отриманих коштів та їх еквівалентів.

Не визнаються також доходами наступні надходження від інших осіб:

- суми податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, які підлягають перерахуванню до бюджету та позабюджетних фондів;
- суми надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо;
- суми попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- суми авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);

-суми завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;

-надходження, які належать іншим особам;

- надходження від первинного розміщення цінних паперів тощо. Різні види доходу від реалізації мають відповідні критерії визнання. У цілому виникнення доходів збігається з моментом, коли надійшли активи або зменшилися зобов'язання.

Дохід від реалізації продукції визнається у випадку наявності ряду умов:

- підприємство передало покупцеві суттєві ризики та вигоди, пов'язані з правом власності на товар;
- підприємство не бере подальшої участі у керівництві, пов'язаному з володінням, та не здійснює ефективного контролю за реалізованими товарами;
- сума доходу може бути достовірно оцінена;
- доходи, які були або будуть отримані в зв'язку з операцією, можуть бути достовірно визначені; ймовірне отримання підприємством економічних вигод, пов'язаних з операцією.

Для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства, а також від надзвичайних подій у робочому плані призначені рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності».

На рахунках класу 7 протягом звітного року по кредиту відображається сума загального доходу разом із сумою непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), що включені до ціни продажу, по дебету – щомісячне відображення належної суми непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), щорічне або щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунки 70 «Доходи від реалізації» та 71 «Інший операційний дохід» призначені для відображення доходів від операційної діяльності, а рахунок 73 «Інші фінансові доходи» – доходів від фінансової діяльності.

Рахунок 74 «Інші доходи» призначений для обліку доходів, пов'язаних передусім з інвестиційною діяльністю, та доходів, що виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною або фінансовою діяльністю.

Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами (групами) продукції, робіт, послуг, регіонами збуту та/або іншими напрямками, визначеними підприємством. Первинними документами з обліку доходів від реалізації є розрахунки (довідки) бухгалтерії.

У відповідності з національними стандартами бухгалтерський облік повинен забезпечити отримання інформації про доходи за видами діяльності.

До основної діяльності відносять операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (робіт, послуг), які є визначальною метою створення підприємства і забезпечують основну частину його доходу.

Доходи, пов'язані з основною діяльністю підприємства, включають:

- дохід від реалізації готової продукції;
- дохід від реалізації, товарів;
- дохід від реалізації робіт, послуг.

Продаж (реалізація) готової продукції (товарів, робіт, послуг) обліковується на рахунку 70 «Доходи від реалізації». Первинними документами виступають: «Прибутковий касовий ордер», виписка банку, «Рахунок фактура», «Товарно-транспортна накладна», «Накладна вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів», «Накладна», «Акт приймання виконаних підрядних робіт».

Типові бухгалтерські проводки по рахунку 70 «Доходи під реалізації» подано в таблиці 30.

Таблиця 30. Типові бухгалтерські проводки по рахунку 70 «Доходи під реалізації»

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Відвантажено покупцям продукцію, надано послуги (накладна)	36	701,703
2	Нараховано ПДВ на виручку від реалізації продукції (розрахунок бухгалтерії)	701,703	641
3	Відображено вартість поверненої покупцем продукції (рахунок)	704	36
4	При поверненні продукції корегується сума ПДВ (розрахунок бухгалтерії)	704	641
5	Віднесено на фінансові результати дохід від реалізації (розрахунок бухгалтерії)	701,703	79
6	Отримано готівку за продану продукцію (прибутковий касовий ордер)	30	701,703
7	Отримано кошти на поточний рахунок в банк (виписка банку)	31	701,703
8	Видано заробітну плату готовою продукцією (розрахунково-платіжна відомість, накладна)	66	701

До іншої операційної діяльності належить процес вибуття будь-якого активу (виробничих запасів, матеріальних цінностей, оборотних активів тощо). У складі інших операційних доходів відображаються всі інші доходи, не пов'язані з реалізацією (товарів, робіт, послуг), до яких, зокрема, належать:

- дохід від реалізації іноземної валюти;
- дохід від реалізації інших оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів тощо);
- дохід від операційної оренди активів;
- дохід від операційної курсової різниці;
- доходи від відшкодування раніше списаних активів;

- пеня, штрафи, які визнані боржником або щодо яких отримано рішення судових органів про стягнення;
- дохід від списання кредиторської заборгованості, що виникла під час операційного циклу, після закінчення строку позовної давності;
- дохід від безоплатно отриманих необоротних активів;
- інші доходи від операційної діяльності.

В бухгалтерському обліку суми інших доходів від операційної діяльності філія відображає на рахунку 71 «Інший операційний дохід» на відповідних субрахунках, характеристика якого наведена в таблиці 31.

Таблиця 31. Характеристика рахунку 71 «Інший операційний дохід»

Назва та шифр	Призначення рахунку	По дебету відображається	По кредиту відображається	Місце в звітності
71 «Інший операційний дохід»	Узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності підприємства у звітному періоді, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Суми непрямих податків (акцизного збору, ПДВ та інших зборів (обов'язкових платежів)) та списання у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати»	Збільшення (одержання) доходу	Звіт про фінансові результати (ф.№2)

Аналітичний облік інших операційних доходів ведеться за видами доходів та іншими напрямками, визначеними підприємством. Записи на рахунках з обліку інших операційних доходів здійснюються на підставі розрахунку бухгалтерії. Відображення операцій пов'язаних із отриманням доходів від іншої операційної діяльності, наведено в таблиці 31.

Таблиця 31. Типові бухгалтерські проводки по рахунку 71 «Інші операційні доходи»

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Відвантажено дохід від реалізації оборотних активів (рахунок)	36	712
2	Нараховано ПДВ від вартості реалізації необоротних активів (розрахунок бухгалтерії)	712	641
3	Одержано пеню, штрафи, неустойки (розрахунок бухгалтерії)	36,37	715
4	Списання кредиторської заборгованості по закінченню строку позовної давності (платіжне доручення, розрахунок бухгалтерії)	63,68	717

До неопераційної діяльності належить фінансова та інвестиційна діяльність. Фінансовою діяльністю вважається така діяльність, яка пов'язана зі змінами розміру та складу валового та позикового капіталу підприємства.

Основними видами доходів, які належать до фінансової діяльності, є: дивіденди одержані, відсотки одержані, інші фінансові доходи.

Під інвестиційною діяльністю розуміють такий вид діяльності, коли підприємство купує та продає основні засоби, цілісні майнові комплекси та інші необоротні активи, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів. Для узагальненні інформації про доходи, що виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства, призначено рахунок 74 «Інші доходи».

До таких доходів, зокрема, належать доходи від:

- реалізація фінансових інвестицій, необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів), майнових комплексів;
- не операційних курсових різниць;
- безоплатно отриманих активів;
- інші доходи від звичайної діяльності, в тому числі від списання кредиторської заборгованості, що виникла не під час операційного циклу, після закінчення строку позовної давності.

2. Економічна суть фінансових результатів.

З розвитком ринкових відносин, головною проблемою будь-якого підприємства є збереження його існування, а також забезпечення конкурентоспроможного та ефективного функціонування на ринку.

Кінцевим результатом діяльності будь-якого господарюючого суб'єкту, не залежно від виду його діяльності чи форми власності, є отримання кінцевого фінансового результату, тобто прибутку.

Розглядаючи сутність прибутку, потрібно у першу чергу відзначити такі його характеристики:

1. Прибуток являє собою форму доходу суб'єкта господарської діяльності, що здійснює певний вид діяльності. Ця зовнішня найпростіша форма вираження прибутку є разом з тим недостатньою для його повної характеристики, тому що у деяких випадках активна діяльність у якій-небудь сфері може і не бути пов'язаною із одержанням прибутку (наприклад, політична, благодійна діяльність).

2. Прибуток є формою доходу суб'єкта господарської діяльності, що вклав свій капітал з метою досягнення певного комерційного успіху. Категорія прибутку нерозривно пов'язана з категорією капіталу – особливим фактором виробництва – і характеризує ціну функціонуючого капіталу.

3. Прибуток не є гарантованим доходом суб'єкта господарювання, що вклав свій капітал у той чи інший вид бізнесу. Він є результатом тільки

успішного здійснення цього бізнесу. Прибуток є певною мірою і платою за ризик здійснення підприємницької діяльності.

4. Прибуток характеризує не весь дохід отриманий в процесі господарської діяльності, а тільки ту частину доходу, що «звільнені» від понесених витрат на здійснення цієї діяльності. Тобто, у кількісному вираженні прибуток є залишковим показником, що представляє собою різницю між сукупним доходом і сукупними витратами в процесі здійснення підприємницької діяльності.

5. Прибуток є вартісним показником, вираженим у грошовій формі. Така форма оцінки прибутку пов'язана з практикою узагальненого вартісного обліку всіх пов'язаних з ним основних показників – вкладеного капіталу, отриманого доходу, понесених витрат тощо, а також з діючим порядком його податкового регулювання.

3-поміж багатьох різновидів прибутку, прибуток від реалізації продукції – товарів, робіт, послуг, є основним його видом на підприємстві, безпосередньо пов'язаним з галузевою специфікою його діяльності. Аналогом цього терміна виступає термін «прибуток по основній діяльності». В обох цих випадках під цим прибутком розуміється результат господарювання по основній виробничо-збутовій діяльності підприємства. Операційний прибуток є результатом операційної (виробничо-збутової чи основної для даного підприємства) діяльності.

Суму чистого доходу від операційної діяльності за винятком всіх операційних витрат, як постійних, так і змінних, характеризує валовий прибуток (балансовий прибуток відповідно являє собою різницю між усією сумою чистого доходу підприємства і всією сумою його поточних витрат).

Чистий прибуток характеризує суму балансового (чи валового) прибутку, зменшеного на суму податкових платежів за його рахунок. Саме чистий прибуток характеризує остаточний фінансовий результат діяльності підприємства.

У бухгалтерському обліку чистий прибуток (збиток) відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» формується поступово протягом звітного року від усіх видів діяльності.

Фінансовий результат від операційної діяльності включає в себе фінансові результати від основної діяльності, а також прибуток (збиток) від іншої операційної діяльності.

Обліковий процес формування фінансових результатів операційної діяльності є досить складним, так як визначенню прибутку (збитку) передують досить довгий ланцюг операцій, пов'язаних з діяльністю підприємства.

Облік витрат здійснюють на підставі наступних первинних документів:

- 1) прихідна накладна, договір купівлі-продажу;
- 2) прихідна податкова накладна;

- 3) внутрішня накладна;
- 4) розрахункова відомість, таблиць обліку робочого часу, розрахунок лікарняних, відпускних;
- 5) відомість нарахування амортизації;
- 6) авансовий звіт;
- 7) акт на списання матеріальних цінностей та сировини;
- 8) калькуляція;
- 9) розрахунок бухгалтерії;
- 10) виписка банку;
- 11) рахунок, накладна, акт виконаних робіт, наданих послуг, довіреність;
- 12) податкова накладна на реалізацію;
- 13) акт приймання-передачі ОЗ, накладна на реалізацію, виписка банку.

Понесені матеріальні витрати фіксуються у акті на списання, який є підставою для відображення витрат, витрати на придбання матеріалів фіксуються в договорах купівлі-продажу, отриманих накладних від постачальників, податкових накладних.

На підприємстві усі витрати на оплату праці нараховуються на підставі таблиця обліку робочого часу, в якому зазначаються дані про відпрацьований час за місяць, кількість вихідних днів, лікарняних, відпусток, прогулів тощо. Сума витрат на оплату праці фіксується у платіжній відомості в якій вказують належну до видачі суму. Кожний працівник ставить свій підпис про отримання оплати праці навпроти свого прізвища. Цю відомість складають в одному примірнику на основі даних особових рахунків, де попередньо відображають дані первинних документів про нараховану оплату праці й утримання з неї за кожним працівником окремо.

Усі розрахунки амортизації основних фондів проводяться за допомогою відомості нарахування амортизації основних фондів. В ній зазначається інформація про основний засіб, а саме його інвентарний номер, назва основного засобу, також зазначається, обов'язково, первісна вартість, балансова вартість (залишкова) на початок місяця, сума амортизації за місяць, сума зносу за місяць та з початку вводу засобу в експлуатацію, розраховується нова балансова вартість на кінець місяця.

Витрати від переоцінки відображають у акті переоцінки, а понесені витрати від ліквідації об'єкта відображають у акті списання типової форми № ОЗ-3, в якому міститься інформація про об'єкт списання та про понесені витрати на його здійснення. В даному документі зазначаються підписи членів комісії, яка призначається наказом по підприємству.

Зведений облік кредитових оборотів за рахунками 9 класу ведеться в Журналі № 5 (№ 5А). За рахунками 90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99 облік

ведеться у розділі I цього Журналу, а за рахунком 91 – у розділі III Журналу № 5 (№ 5А).

Фінансовий результат визначається на підприємстві у довідці (розрахунку) бухгалтерії.

У Головній книзі відображаються: сальдо на початок і кінець поточного місяця; обороти за поточний місяць за кредитом цього рахунку, які наводяться однією сумою; обороти за поточний місяць за дебетом цього рахунку, які наводяться сумою за кореспондуючими рахунками із журналів.

Для обліку фінансових результатів використовують рахунки 79 «Фінансові результати» та 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Якщо рахунок 79 «Фінансові результати» є номінальним і на кінець звітного періоду закривається (сальдо немає), то рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» є пасивним і його сальдо відображається в балансі. На рахунку 79 «Фінансові результати» обліковуються на окремих субрахунках результати основної діяльності, фінансових операцій, іншої звичайної діяльності.

Для обліку доходів та витрат Робочим Планом рахунків підприємства передбачені окремі класи рахунків: клас 7 «Доходи і результати діяльності» і клас 9 «Витрати діяльності».

На рахунках даного класу підприємство відображає доходи від реалізації, доходи від іншої операційної діяльності та інші доходи. Щомісяця усі отримані доходи відносяться (суми чистого доходу) на рахунок 79 «Фінансові результати».

По кредиту рахунка 79 «Фінансові результати» та його субрахунків відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, а по дебету – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток.

Порядок відображення доходів, витрат і фінансових результатів на рахунках обліку подано на рисунку 22.

Отриманий кінцевий фінансовий результат за результатами діяльності в кінці звітного періоду на підприємстві списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Запис по кредиту даного рахунку свідчить про отримані прибутки, а запис по дебету про збитки.

Отриманий кінцевий фінансовий результат за результатами діяльності в кінці звітного періоду на підприємстві списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Запис по кредиту даного рахунку свідчить про отримані прибутки, а запис по дебету про збитки.

Рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» має такі субрахунки (таблиця 32.).

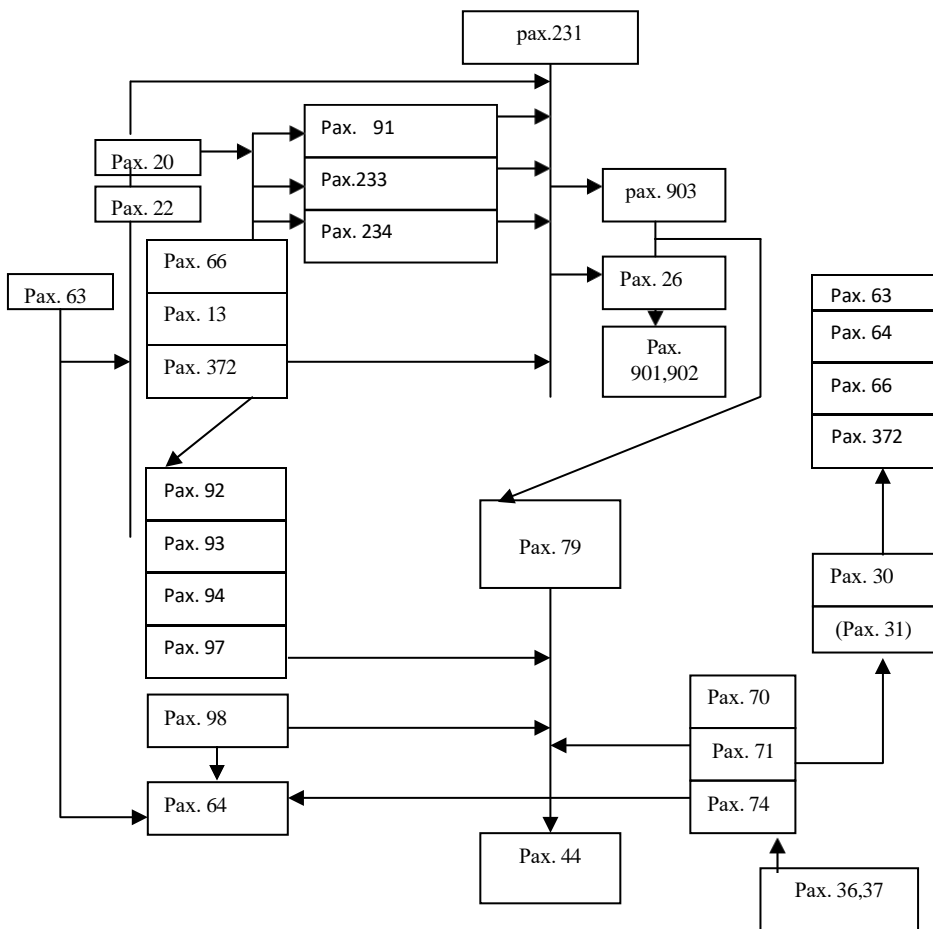


Рисунок 22. Відображення доходів, витрат та фінансових результатів у первинних документах

Таблиця 32. Характеристика субрахунків рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»

№ субрахунку	Назва субрахунку	Характеристика
441	«Прибуток нерозподілений»	Відображаються наявність та рух нерозподіленого прибутку. За кредитом цей рахунок кореспондує лише з дебетом рахунку 79 «Фінансовий результат»; цією кореспонденцією списується чистий прибуток, який був отриманий у звітному періоді.
442	«Непокриті збитки»	Відображаються непокриті збитки. За дебетом цей рахунок кореспондує лише з кредитом рахунку 79 «Фінансовий результат»; цією кореспонденцією списується збиток звітного періоду. Списання збитків здійснюється за кредитом рахунку 442 «Непокриті збитки» за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового чи додаткового капіталу тощо.
443	«Прибуток, використаний у звітному періоді»	Відображаються розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів), виплати за довгостроковими зобов'язаннями за облігаціями, відрахування з прибутку до резервного капіталу та інше використання прибутку в поточному періоді.

Основні бухгалтерські проведення, які складаються при визначенні фінансового результату подано в таблиці 33, яка складається на основі даних Головної книги підприємства.

Таблиця 33. Типові бухгалтерські проводки по рахунку 79 «Фінансові результати»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Списано собівартість реалізації продукції (послуг, товарів, робіт) на фінансовий результат	791	90
2	Списано адміністративні витрати на фінансові результати	791	92
3	Списано витрати на збут на фінансові результати	791	93
4	Списано інші операційні витрати на фінансові результати	791	94

5	Списано податок на прибуток за даними бухгалтерського обліку	791	981
6	Списано інші звичайні витрати на фінансові результати	793	97
7	Списано результат від реалізації на фінансові результати	703	791
8	Списано інші операційні доходи на фінансові результати	71	791
9	Списано інші звичайні доходи на фінансові результати	74	793
10	Списання фінансового результату від основної діяльності до складу нерозподіленого прибутку (збитку)	442	791

Тема 13. Фінансова звітність підприємств.

Запитання.

1. Поняття та принципи побудови звітності.
2. Класифікація звітності та її користувачі.
3. Порядок складання, подання й оприлюднення фінансової звітності.
4. Форми фінансової звітності.

Основні поняття: звітність, звітний період, фінансова звітність, елементи фінансових звітів, активи, зобов'язання, власний капітал, доходи, витрати, статистична звітність, податкова звітність, соціальна звітність, управлінська звітність, консолідована фінансова звітність, квартальна звітність, річна звітність, баланс, звіт про фінансові результати, звіт про власний капітал, звіт про рух грошових коштів, примітки до фінансової звітності.

1. Поняття та принципи побудови звітності.

Звітність – це система узагальнених показників, які характеризують діяльність підприємства за певний період.

Залежно від потреб управління, чинних законодавчих та нормативно-правових актів можна сформувавши систему вимог до звітності (рис. 12.2). Підсумкове узагальнення інформації та одержання підсумкових показників, що характеризують діяльність підприємства, здійснюється шляхом складання звітності за звітний період. *Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік, тобто період з 1 січня по 31 грудня.* Проміжна звітність складається щоквартально наростаючим підсумком з початку звітного року. Баланс підприємства складається станом на кінець останнього дня кварталу або року. Перший звітний період новоствореного підприємства може бути меншим за 12 місяців, але не може бути більшим 15 місяців. Тобто першим звітним роком є період до 31 грудня з дати набуття прав юридичної

особи, а для тих, що набули цього права після 1 жовтня – по 31 грудня наступного року. Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку звітного року до моменту ліквідації підприємства.

Вимоги до звітності подані на рисунку 23.

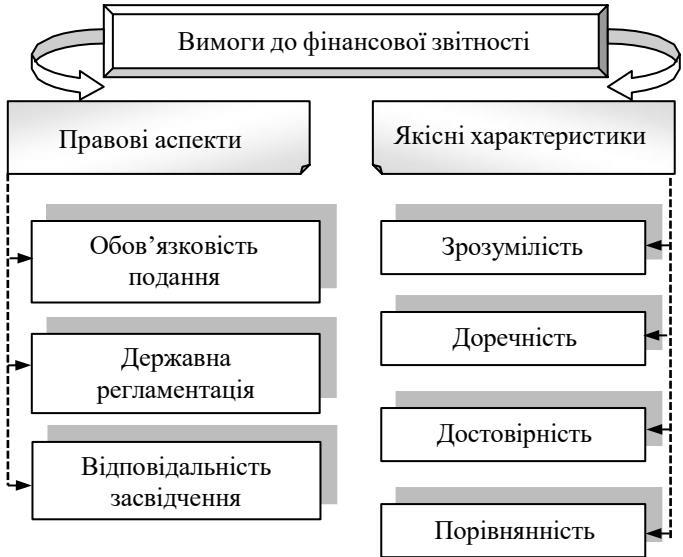


Рисунок 23. Вимоги до звітності

Підприємства зобов'язані подавати квартальну та річну фінансову звітність органам, до сфери управління яких вони належать, власникам, органам державної виконавчої влади та іншим користувачам (податковим, фінансовим, статистичним органам, фондам, банкам тощо).

Фінансова звітність складається на основі даних бухгалтерського обліку, за достовірність якого несуть відповідальність керівник і головний бухгалтер підприємства. Ця обставина зумовлює засвідчення даних фінансової звітності підписами керівника і головного бухгалтера. Відповідно до чинного законодавства та установчих документів вони несуть відповідальність за організацію та здійснення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності.

Інформація, наведена у фінансових звітах, стає необхідною для користувачів завдяки властивим їй якісним характеристикам, основними з яких є: зрозумілість, доречність, достовірність, порівнюваність звітності.

Зрозумілість для користувачів означає, що користувачі мають відповідні знання з бізнесу, економічної діяльності та бухгалтерського обліку і прагнуть вивчати інформацію з достатньою ретельністю.

Інформація є доречною, якщо впливає на економічні рішення користувачів, допомагаючи оцінюванню ними минулих, нинішніх чи майбутніх подій, або допомагає їм підтвердити чи виправити їх минулі оцінки.

Інформація є суттєвою, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів.

Інформація є достовірною, коли вільна від суттєвих помилок та упередженості, і користувачі можуть покластися на неї тією мірою, якою вона відображає або, як очікується, буде відображати дійсний стан справ.

Є два обмеження доречності й достовірності інформації.

Фінансові звіти відображають фінансові результати операцій та інших подій, об'єднуючи їх в основні класи згідно з економічними характеристиками. Ці основні класи мають назву елементи фінансових звітів.

Елементи фінансових звітів:

- *активи* – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому (*економічна вигода* є потенційною можливістю отримання підприємством грошових коштів внаслідок використання активів);

- *зобов'язання* – заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, зумовить зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди;

- *власний капітал* – частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань;

- *доходи* – збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників);

- *витрати* – зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

2. Класифікація звітності та її користувачі.

З метою впорядкування складання звітності її класифікують за такими найбільш поширеними ознаками: змістом і джерелами формування, терміном подання, ступенем узагальнення, обсягом, періодичністю подання, охопленням видів діяльності, поширенням на галузі народного господарства, характером спрямування і використання, ступенем використання обчислювальної техніки.

Насамперед слід розрізняти звітність *за будовою*:

- звітність, у якій інформація наводиться станом на певну дату (вона містить моментні показники);

- звітність, що містить інформацію за певний (звітний) період (її

складають інтервальні показники).

За змістом і джерелами формування розрізняють статистичну, фінансову, податкову, спеціальну, внутрішньогосподарську (управлінську) звітність.

Статистична звітність містить інформацію, що є необхідною для статистичного вивчення господарської діяльності підприємств та побудови макроекономічних показників.

Фінансова звітність містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період, її складають з дотриманням балансового узагальнення облікової інформації. Цей принцип закладено у структуру звітних форм, у внутрішній і міжформовій ув'язці показників.

Податкова звітність містить інформацію про валові доходи та валові витрати, фінансові результати та розрахунок сум податків, що підлягають сплаті до бюджету, а також надмірно сплачених сум, що підлягають відшкодуванню.

Спеціальна звітність подається з питань розрахунків і використання коштів фонду соціального страхування, пенсійного фонду, фонду зайнятості тощо.

Внутрішньогосподарська (управлінська) звітність відображає необхідну інформацію для прийняття рішень на рівні структурних підрозділів і розробляється підприємством самостійно.

Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

За термінами подання розрізняють нормативну і строкову звітність. Нормативна подається на певну дату, строкова – у термін до 25 днів після закінчення звітного періоду.

За ступенем узагальнення звітність поділяють на первинну, що подається підприємствами, і зведену, що узагальнює дані первинної звітності у межах міністерств і відомств.

За обсягами відображених результатів діяльності розрізняють повну і скорочену звітність.

За періодом часу, за який характеризується діяльність підприємства, тобто за періодичністю подання розрізняють річну і проміжну (щоквартальну, щомісячну) звітність.

З погляду охоплення видів діяльності звітність може відображати усі види діяльності, якою займається підприємство, або обмежуватися лише основним із них.

З погляду поширення на галузі народного господарства звітність є типовою і галузевою. Типові форми звітності застосовують для відображення

облікових даних однакового змісту, галузеві містять показники за специфічними видами діяльності.

За характером спрямування розрізняють внутрішню звітність, призначену для внутрішнього управління підприємством, і зовнішню, яка виходить за межі підприємства і подається органам виконавчої влади, іншим користувачам.

Звітність за способом подання користувачам поділяють на подану поштовою зв'язком, телеграфом, електронною поштою або подану власноруч.

Загальну схему класифікації звітності наведено на рисунку 24.



Рисунок 24. Класифікація звітності

Підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції, складають та подають консолідовану фінансову звітність. *Консолідована фінансова звітність* відображає фінансовий стан і результати діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

Користувачами фінансових звітів є наявні та потенційні інвестори, працівники, постачальники та інші торгові кредитори, замовники, уряд та урядові установи, громадськість, інші фізичні та юридичні особи.

З погляду відношення до підприємства користувачів фінансової інформації можна поділити на *внутрішніх* (акціонери, вищий управлінський

персонал та ін.) та *зовнішніх* (інвестори, уряд та урядові органи та ін.). Останні, у свою чергу, можуть *мати прямий фінансовий інтерес* до підприємства (тобто бути зацікавленими в результатах діяльності підприємства – інвестори, кредиторі та ін.) або *непрямий* (державні органи).

3. Порядок складання, подання й оприлюднення фінансової звітності.

Підготовка та складання річного фінансового звіту має свої етапи, що зумовлено тривалістю облікового періоду і складністю виконуваних робіт. Насамперед необхідно перевірити повноту відображення в поточному обліку господарських операцій, оформлених відповідними документами, і завершити облікові записи; уточнити розподіл витрат і доходів між суміжними звітними періодами; перевірити стан розрахунків з дебіторами і кредиторами, зокрема розрахунків з податковими та фінансовими органами, у необхідних випадках відрегулювати її; визначити обсяги валових доходів і валових витрат і списати відповідні суми на фінансові результати та закрити рахунки; відобразити чисті прибутки (збитки) і їх розподіл чи погашення. Під час проведення цієї роботи перевіряють правильність облікових запасів, звіряють дані синтетичного й аналітичного обліку і роблять виправні записи для усунення виявлених помилок.

Правові основи порядку складання, подання та оприлюднення фінансової звітності закладені в статті 14 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV.

Підприємства подають фінансову звітність таким адресатам:

- органам, до сфери управління яких належать підприємства;
- трудовим колективам на їх вимогу;
- власникам (засновникам) відповідно до установчих документів;
- іншим органам та користувачам, зокрема органам державної статистики щодо використання бюджетних асигнувань, одержаних з державного бюджету, органам Державного казначейства, а щодо використання асигнувань, одержаних з місцевих бюджетів, – відповідно фінансовим відділам держадміністрацій.

Термін подання фінансової звітності визначає уряд. Так, *квартальна фінансова звітність* (крім зведеної та консолідованої) подається підприємствами адресатам не пізніше 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом, а *річна* – не пізніше 20 лютого наступного за звітним року. Місячний звіт про використання бюджетних асигнувань підприємства подають не пізніше 5 числа, наступного за звітним, кварталний – не пізніше 15 числа місяця, що настає за звітним кварталом, а річний – не пізніше 22 січня наступного за звітним року.

Перед складанням річної фінансової звітності обов'язково має бути проведена інвентаризація активів, власного капіталу та зобов'язань підприємства.

Оприлюднення звітності – це офіційне подання фінансової звітності до органів Державного комітету статистики України, Державної податкової служби України, Фонду державного майна, Антимонопольного комітету України, Комітету у справах нагляду за страховою діяльністю, Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку та інших установ і організацій, які відповідно до законодавчих актів України вповноважено для отримання бухгалтерської звітності від суб'єктів господарювання, а також офіційна публікація звітів про фінансовий стан підприємства в засобах масової інформації, якщо це передбачено законодавством.

Послідовність підготовки та складання фінансової звітності:

1. Закриття рахунків доходів і витрат та визначення фінансових результатів звітного періоду.

2. Списання фінансових результатів на рахунок нерозподілених прибутків (непокритих збитків).

3. Визначення залишків на балансових рахунках.

4. Проведення інвентаризації активів, власного капіталу та зобов'язань.

5. Відображення результатів інвентаризації на рахунках бухгалтерського обліку.

6. Складання Балансу (форма 1).

7. Складання Звіту про фінансові результати (форма 2).

8. Складання Звіту про власний капітал (форма 4).

9. Складання Звіту про рух грошових коштів (форма 3).

10. Складання Приміток до фінансової звітності (форма 5).

11. Перевірка узгодженості показників форм звітності, підпис керівництвом та здача звітності (електронно). Після прийняття звітності контролюючими органами ставиться відмітка «Прийнято».

4. Форми фінансової звітності.

Фінансова звітність підприємства включає: баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал та примітки до звітів.

Форми фінансової звітності підприємств і порядок їх заповнення встановлює Міністерство фінансів України. Методологія та форми складання фінансової звітності регулюються в Україні затвердженими Міністерством фінансів НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»:

Форма 1 – Баланс (Звіт про фінансовий стан) – це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

Можна виділити такі особливості складання балансу:

1. Зміст і форма балансу, а також загальні вимоги до розкриття його статей регламентуються НП(С)БО 1. Бухгалтерський баланс складається за формою, встановленою Міністерством фінансів України.
2. У балансі порівнюються дані на початок і кінець звітного періоду.
3. Статті балансу групуються за певною ознакою.
4. Не допускається взаємне погашення активів і пасивів балансу.
5. Статті балансу відображають дані бухгалтерського обліку відповідно до фактичної наявності за результатами інвентаризації.
6. Оцінка статей здійснюється відповідно до положень національних облікових стандартів.

Форма 2 - Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) – це звіт про доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства. Зміст і форма звіту про фінансові результати, а також загальні вимоги до розкриття його статей регламентуються НП(С)БО 1.

У звіті про фінансові результати зіставляються доходи і витрати від здійснення різних видів діяльності підприємства, – операційної, фінансової та інвестиційної.

Форма 3 - Звіт про рух грошових коштів складається відповідно до вимог НП(С)БО 1.

Метою складання звіту про рух грошових коштів є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни, що відбулися у грошових коштах підприємства та їх еквівалентах за звітний період.

Звіт про фінансові результати показує прибутковість діяльності підприємства, але не показує надходження і вибуття грошових коштів у результаті цієї діяльності. Причина тут полягає в тому, що звіт про фінансові результати складається згідно з принципом нарахування: доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.

Форма 4 - Звіт про власний капітал – звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. Зміст і форма звіту про власний капітал, а також загальні вимоги щодо розкриття його статей регламентуються НП(С)БО 1.

Форма 5 - Примітки до фінансової звітності – сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію й обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами).

У примітках розкривають:

- 1) облікову політику підприємства – як сукупність принципів, методів і процедур, які підприємство використовує для складання та і подання

фінансової звітності;

2) інформацію, яка не наведена безпосередньо у фінансових звітах, є обов'язковою за відповідними положеннями (стандартами); інформацію, що містить додатковий аналіз статей звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та доречності.

4. Рекомендована література.

1. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / В.М. Краєвський, О.П. Колісник, Н.В. Гуріна та ін. Ірпінь: Університет ДФС України, 2021. 388 с.
2. Бухгалтерський облік : підручник / О.В. Фоміна, С.Я. Король, А.П. Шаповалова та ін.; за заг. ред. О.В. Фоміної. Київ: Держ. торг.-екон. ун-т, 2024. 224 с.
3. Бачинський В.І., Куцик П.О. Бухгалтерський облік (загальна теорія): навч. посібник. Львів. 2023. 360с.
4. Гевлич Л.Л., Гевлич І.Г. Бухгалтерська справа: навчальний посібник. Вінниця: ДонНУ імені Василя Стуса, 2022. 132 с. URL: <https://cutt.ly/S39g5PC>
5. Давидюк Т.В. Облік, аудит і оподаткування: теорія та практика: навч. посібник / Т. В. Давидюк [та ін.]. Нац. техн. ун-т «Харків. політехн. ін-т». Харків, 2021. 607 с.
6. Ковальчук Т.М, Кузь В.І. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: практикум. Чернівці: Чернівець. нац. ун-т ім. Ю. Федьковича, 2023. 192 с.
7. Плиса В.Й., Плиса З.П. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. Львів: Видавництво ННБК «АТБ», 2023. 302 с.
8. Рязанова Н.О. Бухгалтерський облік: навчально-методичний посібник. Старобільськ: ДЗ «ЛНУ імені Тараса Шевченка», 2022. 287 с.
9. Усатенко О.В. Бухгалтерський облік та звітність організацій: навч. посіб.: М-во освіти і науки України, Нац. техн. ун-т «Дніпровська політехніка». Дніпро: НТУ «ДП», 2022. 74 с.
10. Чабанюк О.М., Лобода Н.О. Бухгалтерський облік: у схемах і таблицях: навч. посіб. Київ: Алерта, 2023. 212 с. URL: https://alerta.kiev.ua/img/cms/PDF/Chabanuk_Buh_oblik_22_Zmist.pdf

Інформаційні ресурси

1. Бухгалтер 911. URL: <https://buhgalter911.com/>.
2. Дебет-Кредит: Український бухгалтерський портал. URL: <https://dtk.com.ua/>.
3. Сайт Верховної Ради України. Законодавство України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws>.
4. Сайт Міністерства фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk>.
5. Дебет-Кредит: Український бухгалтерський портал. URL: <https://dtk.com.ua/>.

Б 94 **Бухгалтерський облік та фінансова звітність** : конспект лекцій для здобувачів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти освітньої програми «Фінанси, банківська справа та страхування» галузі знань D Бізнес, адміністрування та право спец. D2 Фінанси, банківська справа, страхування та фондовий ринок денної та заоч. форм навч. / уклад. Н.В. Тлущкевич. Луцьк : ЛНТУ, 2026. 136 с.

Методичне видання складене відповідно до діючої програми дисципліни «Бухгалтерський облік та фінансова звітність» з метою опанування теоретичними знаннями. Наведено мету і завдання вивчення дисципліни, програму дисципліни, теоретичний матеріал до вивчення дисципліни, рекомендовану літературу.

Призначене для здобувачів спеціальності D2 Фінанси, банківська справа, страхування та фондовий ринок, освітньої програми «Фінанси, банківська справа та страхування».

Комп'ютерний набір та верстка: Н.В. Тлущкевич
Редактор: Н.В. Тлущкевич

Підп. до друку _____ 2026 р.
Формат 60x84/16. Папір офс. Гарнітура Таймс.
Ум. друк. арк. 7,5 Тираж 50 прим.

Відділ іміджу та промоції ЛНТУ
43018 м. Луцьк, вул. Львівська, 75
Друк – ВІП ЛНТУ