

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК (ЧАСТИНА I)

за редакцією докт. екон. наук,
проф. Максимової В.Ф.

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Затверджено Міністерством освіти і науки України
як навчальний посібник
для студентів вищих навчальних закладів

Одеса 2013

УДК 657:338.012 (075.8)

ББК 65.052 273

М 17

Рекомендовано Міністерством освіти і науки України
(Лист № 1/11-11536 від 15.07.2013)

Рецензенти:

Немченко В.В. – доктор економічних наук, професор, зав. кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Одеської національної академії харчових технологій;

Крамаровський Л.М. – доктор економічних наук, професор Одеського національного економічного університету;

Бухгалтерський облік (частина I): Навч. посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 6.050100 «Облік і аудит» / За ред. доктора економічних наук, професора В.Ф. Максимової. – Одеса: ОНЕУ, 2013. – 462 с.

ISBN

Навчальний посібник орієнтує студентів на опанування основами методології бухгалтерського обліку. З посиланням на діючі законодавчі та нормативні чинники у навчальному посібнику систематизовано за окремими главами у тематичному їх розрізі предмет і об'єкти, метод і його елементи, первинне спостереження та документування, вартісне вимірювання та калькулювання в обліку, рахунки бухгалтерського обліку, їх класифікація та подвійний запис, синтетичний і аналітичний облік.

Головна цінність навчального посібника – це сучасний, обґрунтований діючими законодавчими і нормативними чинниками матеріал, що певним чином сприятиме зростанню пізнавально-фахового рівня та інтелектуальному розвитку студентів, підвищенню якості навчання з курсу «Бухгалтерський облік».

ББК 65.052

Максімова В.Ф., 2013

Одеський національний економічний університет, 2013

ПЕРЕДМОВА.....	7
ГЛАВА 1. ПРЕДМЕТ І СИСТЕМА ОБ'ЄКТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ.....	8
1.1. Предмет бухгалтерського обліку.....	9
1.2. Система об'єктів бухгалтерського обліку та їх класифікація.....	11
1.3. Типи господарських операцій, що викликають зміни в об'єктах бухгалтерського обліку.....	24
1.4. Питання до роздумів і дискусій.....	28
Контрольні запитання, тести, завдання для самостійної роботи.....	29
ГЛАВА 2. МЕТОД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЙОГО ЕЛЕМЕНТИ. СТАДІЇ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ.....	36
2.1. Сутність методу бухгалтерського обліку.....	37
2.2. Елементи методу бухгалтерського обліку.....	38
2.3. Предметно-методологічна цілісність облікового процесу.....	41
Контрольні запитання, тести, завдання для самостійної роботи.....	43
ГЛАВА 3. ПЕРВИННЕ СПОСТЕРЕЖЕННЯ ТА ДОКУМЕНТУВАННЯ.....	49
3.1. Загальне поняття про документи і первинне спостереження.....	50
3.2. Класифікація документів і інших первинних носіїв облікової інформації.....	51
3.3. Вимоги до змісту й оформлення первинної облікової документації.....	57
3.4. Державна регламентація первинних документів.....	58
3.5. Поняття документообігу та його організації.....	59
3.6. Питання до роздумів і дискусій.....	60
Контрольні запитання, тести, завдання для самостійної роботи.....	62
ГЛАВА 4. ВАРТІСНЕ ВИМІРЮВАННЯ ОБ'ЄКТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ОЦІНКА І КАЛЬКУЛЯЦІЯ.....	67
4.1. Показники вимірювання об'єктів обліку.....	68
4.2. Калькуляція як елемент методу бухгалтерського обліку.....	72
Контрольні запитання, тести, завдання для самостійної роботи.....	79
ГЛАВА 5. БАЛАНСОВЕ УЗАГАЛЬНЕННЯ.....	86
5.1. Метод балансового узагальнення.....	86
5.2. Бухгалтерський баланс, його зміст і побудова.....	88
5.3. Зміни у балансі, що відбуваються під впливом господарських операцій.....	92

5.4. Питання до роздумів і дискусій.....	97
Контрольні запитання, тести, завдання для самостійної роботи.....	97
ГЛАВА 6. СИСТЕМА РАХУНКІВ І ПОДВІЙНИЙ ЗАПИС.....	113
6.1. Рахунки бухгалтерського обліку, їх призначення та будова.....	114
6.2. Взаємозв'язок рахунків бухгалтерського обліку з балансом.....	120
6.3. Подвійний запис, його сутність і значення.....	120
Контрольні запитання, тести, завдання для самостійної роботи.....	126
ГЛАВА 7. КЛАСИФІКАЦІЯ ТА ПЛАН РАХУНКІВ.....	135
7.1. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку.....	136
7.2. План рахунків бухгалтерського обліку.....	151
7.3. Проблемні питання складу Плану рахунків бухгалтерського обліку.....	154
Контрольні запитання, тести, завдання для самостійної роботи.....	156
ГЛАВА 8. СИНТЕТИЧНИЙ ТА АНАЛІТИЧНИЙ ОБЛІК.....	163
8.1. Синтетичні рахунки.....	164
8.2. Аналітичні рахунки та субрахунки.....	164
8.3. Взаємозв'язок синтетичних, аналітичних рахунків та субрахунків.....	167
8.4. Порядок узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку.....	171
Контрольні запитання, тести, завдання для самостійної роботи.....	175
ГЛАВА 9. ОБЛІК ГОСПОДАРСЬКИХ ПРОЦЕСІВ.....	181
9.1. Облік процесу постачання.....	182
9.2. Облік процесу виробництва.....	195
9.3. Облік процесу реалізації.....	205
9.4. Питання до роздумів і дискусій.....	212
Контрольні запитання, тести, завдання для самостійної роботи.....	214
ГЛАВА 10. ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ.....	224
10.1. Визначення та порядок проведення інвентаризації.....	225
10.2. Класифікація видів інвентаризації.....	231
10.3. Принципи і методика проведення інвентаризації.....	234
10.4. Проведення інвентаризації за об'єктами обліку.....	237
10.5. Відображення результатів інвентаризації на рахунках бухгалтерського обліку.....	254
Контрольні запитання, тести, завдання для самостійної роботи.....	260
ДОДАТКИ	266
Список рекомендованої літератури.....	379

ПЕРЕДМОВА

Бухгалтерський облік діяльності підприємств є і надалі залишатиметься однією з найважливіших функцій управління, котра формує необхідну для його ефективності і досягнення поставлених цілей інформацію. Чинним галузевим стандартом вищої освіти «Освітньо-професійна програма підготовки бакалавра» за спеціальностями напряму 0501 – «Економіка і підприємництво», спеціальність 6.050100 «Облік і аудит», – передбачено навчальний курс за дисципліною «Бухгалтерський облік».

Викладання вказаної дисципліни та її вивчення студентами гальмується через відсутність достатньої кількості навчальної літератури і, передусім, – достатньої кількості навчальних посібників для студентів вищих навчальних закладів. Видання навчального посібника з авторським баченням концепції обліку та звітності в Україні надасть студентам більше можливостей якомога краще опанувати знаннями з методології бухгалтерського обліку, а також набути навичок застосування діючих законодавчих і нормативних чинників, які регулюють облікову сферу діяльності суб'єктів господарювання. Така цільова спрямованість посібника сприяє формуванню необхідних знань у майбутніх фахівців з бухгалтерського обліку.

У навчальний посібнику викладено основи методології бухгалтерського обліку, включаючи його предмет і об'єкти, метод і його елементи, первинне спостереження та документування, вартісне вимірювання та калькулювання в обліку, рахунки бухгалтерського обліку, їх класифікацію та подвійний запис, синтетичний і аналітичний облік, порядок узагальнення даних поточного обліку на аналітичних рахунках і субрахунках. У достатньому, як для методологічних основ, обсязі наведено порядок обліку господарських процесів, а також визначення та порядок проведення інвентаризації. Порушена авторами проблематика та шляхи її вирішення роблять навчальний посібник корисним не лише для студентів і викладачів курсу «Бухгалтерський облік», але також для використання його у викладацькій

роботі та практичній діяльності у сфері бухгалтерського обліку. Книга викличе фаховий інтерес у науковців і викладачів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, ревізорів, податківців, інших державних службовців та посадових осіб місцевого самоврядування, котрі опікуються питаннями обліку, економічного контролю та управління діяльністю промислових підприємств й інших господарюючих суб'єктів.

З обов'язковим урахуванням положень (стандартів) бухгалтерського обліку, плану рахунків, а також із посиланням на діючі законодавчі та нормативні чинники у навчальному посібнику систематизовано за окремими розділами у тематичному їх розрізі нормативно-правові засади обліку і звітності в Україні, теоретичні основи бухгалтерського обліку з висвітленням місця обліку у системі наукових знань, основи його методології, організації та формування бухгалтерської (фінансової) звітності.

Викладений у доступній для сприйняття та вивчення формі теоретичний матеріал з обліку основних господарських процесів на підприємствах України ілюстровано узагальнюючими прикладами та окремими схемами бухгалтерських проведення. Навчальний посібник комплексно висвітлює передбачені навчальним планом теоретичні розділи, питання практики і самостійної роботи студентів з курсу “Бухгалтерський облік” та дає змогу сформуванню у читача ґрунтовні засади для набуття цілісної системи знань стосовно концепції бухгалтерського обліку та звітності на вітчизняних підприємствах різних галузей економіки.

Всебічний розгляд висвітленого у навчальному посібнику матеріалу вказує на кропітку працю колективу авторів у складі: заг. редакція, передмова – докт. екон. наук, проф. В.Ф. Максимова; глава 1 – канд. екон. наук, доц. Лоханова Н.О.; глава 2 – Кубік В.Д., Руснак І.Ю.; глава 3 – канд. екон. наук, доц. Шерер І.Л.; глава 4 – канд. екон. наук, доц. Степова Т.Г., Доценко О.В.; глава 5 – к.е.н., доцент Нікуліна Т.М.; глава 6 – Самострол С.В.; глава 7 – канд. екон. наук, доц. Муравська В.В., Хотенчук Я.О.; глава 8 – канд. екон.

наук, доц. Квітко В.А., Бойко О.С.; глава 9 –Макеєва О.В.; глава 10 – канд. екон. наук Черкашина Т.В., Аскерова І.Г.

ГЛАВА 1. ПРЕДМЕТ І СИСТЕМА ОБ'ЄКТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

1.1. Предмет бухгалтерського обліку

1.2. Система об'єктів бухгалтерського обліку та їх класифікація

1.3. Типи господарських операцій, що викликають зміни в об'єктах бухгалтерського обліку

1.4. Питання до роздумів і дискусій

Вивчення теми дає змогу:

отримати знання:

- з предмету бухгалтерського обліку;
- знати об'єкти обліку та їх класифікацію;
- розрізняти господарські операції за їх впливом на зміни в об'єктах бухгалтерського обліку;

набути навички:

- застосувати принципи та загально прийняті вимоги, що висуваються до бухгалтерського обліку під час фіксації фактів господарської діяльності;
- розрізняти види об'єктів обліку за їх класифікаційними ознаками;
- робити розподіл майна підприємства за складом і розміщенням;
- визначати господарські засоби за джерелами їх формування і цільовим призначенням;
- розрізняти вплив господарських операцій на стан об'єктів обліку;

оволодіти вміннями:

- мати вміння і навички, необхідні для набуття компетенції працівника облікової та контрольно-аналітичної сфер діяльності;
- застосовувати основні нормативно-законодавчі положення з ведення бухгалтерського обліку та складання і подання фінансової звітності

зацікавленим користувачам;

- поглибити знання змісту і значення бухгалтерського обліку як науки;

- знати основні законодавчі та нормативні документи, що регулюють ведення обліку та складання звітності в Україні;

- придбати необхідні знання, вміння та навички для подальшого освоєння курсу «Бухгалтерський облік» в частині застосування таких прийомів, як бухгалтерський баланс, система рахунків, подвійний запис та інших.

Ключові слова: активи, вилучений капітал, витрати, власний капітал, господарські засоби, господарські операції, господарські процеси, засоби праці, зобов'язання, капітал підприємства, необоротні активи, нематеріальні активи, незавершене виробництво, неоплачений капітал, обліково-аналітична інформація, бухгалтерський облік, облікова методика, об'єкти обліку, операційний цикл, пасиви, положення (стандарти) бухгалтерського обліку, предмет бухгалтерського обліку, предмети праці, статутний капітал.

1.1. Предмет бухгалтерського обліку

Предметом бухгалтерського обліку є кругообіг капіталу у процесі розширеного відтворення.

Як звісно, капітал представляє собою безупинний рух, перетворення з однієї форми в іншу.

Спочатку капітал підприємства є авансованим, сформованим засновниками, як правило, у грошовій формі. Потім починається його рух, у процесі якого капітал проходить три основні стадії:

1. Забезпечення засобами праці, предметами праці (процес постачання) і трудовими ресурсами. На цій стадії капітал із форми грошових коштів переходить у форму реальних чинників виробництва.

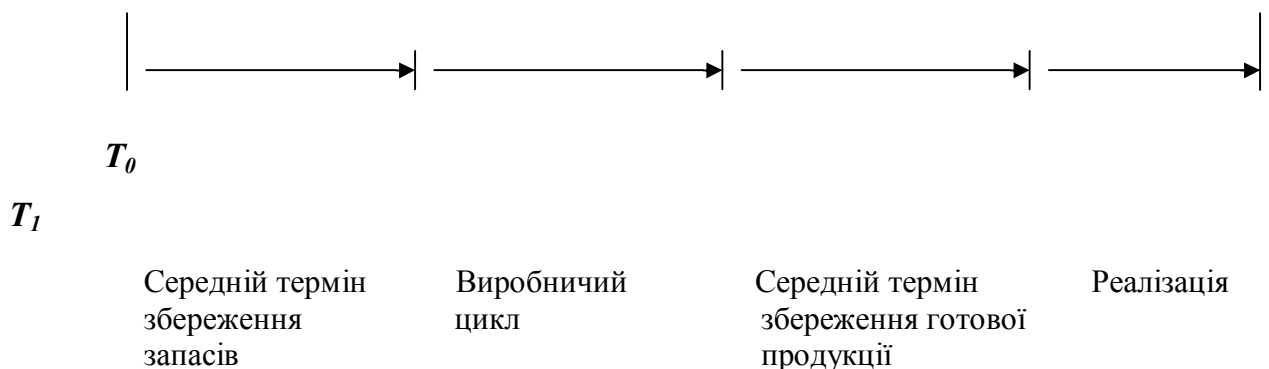
2. Виробництво – капітал із форми засобів праці і виробничих запасів переходить у форму готової продукції.

3. Реалізація продукції, робіт, послуг - капітал із форми готової продукції знову переходить у форму грошових коштів.

Надалі цикл повторюється. При чому, оскільки предмети праці повністю споживаються в кожному циклі, для повторення процесу виробництва необхідною умовою є чергове забезпечення його предметами праці, тобто виробничими запасами.

Проміжок часу між придбанням виробничих запасів для здійснення діяльності й одержанням коштів від реалізації виготовленої з них продукції або товарів, робіт і послуг, одержав назву *операційного циклу*.

Схематично операційний цикл показаний на рис. 1.1.



де: T_0 - час придбання сировини, матеріалів, товарів і інших запасів;

T_1 - час одержання коштів від покупців за реалізовану продукцію, роботи, послуги

Рис.1.1. Схема операційного циклу промислового підприємства

Для будь-якого промислового підприємства операційний цикл складає проміжок часу, що необхідний для здійснення одного обороту капіталу.

Однак, слід враховувати, що для підприємств різних галузей тривалість операційного циклу неоднакова. Наприклад, для суднобудівного заводу операційний цикл охоплює час від моменту закупівлі деталей, вузлів,

металоконструкцій, які необхідні для виготовлення судна, до моменту продажу готового судна замовнику. Цей проміжок часу може бути рівним двом-трьом і більше рокам.

Для швейного підприємства операційний цикл, що охоплює період від закупівлі тканини та інших виробничих запасів до реалізації готових швейних виробів покупцям, значно менший. Він складає не більше одного року. Це пов'язано з тим, що в швейній промисловості значно коротший технологічний процес виробництва, ніж в інших галузях – машинобудуванні, металургії тощо.

Відзначимо, що поняття операційного циклу має вельми суттєве значення, оскільки на його підставі визначається сутність багатьох об'єктів бухгалтерського обліку.

1.2. Система об'єктів бухгалтерського обліку та їх класифікація

Термін "об'єкт" відповідно до визначень, що надаються у словниках, буквально означає те ж саме, що і "предмет", але для глибокого розуміння змісту бухгалтерського обліку поняття "предмет" і "об'єкт" уживаються більш конкретно.

Якщо кругообіг капіталу (господарських засобів) в процесі відтворення є предметом бухгалтерського обліку, то окремі його складові частини або стадії, окремі види засобів, що беруть участь у здійсненні кругообігу, є *об'єктами обліку*.

Об'єкти обліку – це об'єкти реальної господарської діяльності, котрі спостерігаються і пізнаються суб'єктом управління за допомогою бухгалтерського обліку.

У процесі господарської діяльності будь-якого підприємства рухаються різноманітні об'єкти обліку. Важливим способом їх вивчення є класифікація, що полягає у групуванні об'єктів за якісно однорідними ознаками.

Класифікація об'єктів обліку дозволяє краще зрозуміти їх зміст та визначити порядок їх відображення на рахунках обліку.

Всі об'єкти обліку поділяються на дві основні групи: *господарські засоби; господарські процеси*.

Господарські засоби групуються за двома ознаками:

- господарські засоби за складом і розміщенням або активи;
- господарські засоби за джерелами їх формування і цільовим призначенням.

Ці дві групи об'єктів нерозривно взаємозв'язані між собою. При цьому якщо групування активів дозволяє розглянути окремі види ресурсів, що належать підприємству, то групування джерел формування активів дає відповідь на питання, звідки ці ресурси з'явилися і на які цілі вони повинні бути спрямовані.

Ресурси підприємства постійно знаходяться у русі, вони придбаються, використовуються, переходять з однієї форми в іншу тощо, тому поряд з господарськими засобами у складі об'єктів обліку відокремлюють господарські процеси.

Далі зупинимося на розгляді кожної групи об'єктів обліку докладніше.

Активи підприємства.

Склад майна підприємства розкриває **класифікація господарських засобів за складом і розміщенням (активів)**.

Активами називаються ресурси, отримані в результаті минулих подій, використання яких, як передбачається, приведе до збільшення економічних вигод у майбутньому.

Визначення активів базується на наступних основних положеннях.

1. Виникнення ресурсів в результаті минулих подій. Це означає, що, наприклад, поява матеріальних ресурсів у підприємства пов'язана з реальною подією - їхнім придбанням у постачальника, а не з абстрактним наміром підприємства їх придбати.

2. Здійснення контролю над ресурсами з боку підприємства, в основі якого лежить наявність права власності на ресурси. Так, наприклад, якщо компанія А орендує будинок, що належить компанії Б, без права його викупу на умовах операційної оренди, то цей будинок не відноситься до активів компанії А, хоча і використовується нею протягом встановленого договором оренди терміну. У даному випадку контроль над ресурсами (будинком, зданим в операційну оренду) продовжує залишатися у орендаря, тому саме він і відображає відповідний об'єкт у складі власних активів на своєму балансі, а орендар відображає такий об'єкт за балансом.

3. Спроможність активу давати в майбутньому економічну вигоду, що означає здатність ресурсів прямо чи непрямо забезпечувати надходження грошових коштів чи інших активів на підприємство. Наприклад, запаси матеріалів вважаються активом, оскільки вони можуть бути використані для виготовлення продукції, що надалі буде реалізована, а це приведе до надходження грошових коштів у вигляді виручки від реалізації, тобто до одержання певної економічної вигоди.

Активи можуть бути класифіковані за їх участю в операційному циклі підприємства на дві підгрупи: **необоротні; оборотні**.

1. Необоротні активи - це будь-які ресурси, що призначені для їх використання протягом терміну, що перевищує один рік або операційний цикл, якщо він більше одного року. Вони представлені засобами праці, незавершеним будівництвом, довгостроковими фінансовими інвестиціями, довгостроковою дебіторською заборгованістю й іншими об'єктами.

1.1. Засоби праці - це об'єкти, що беруть участь у процесі виробництва багаторазово, у кількох операційних циклах та переносять свою вартість на продукцію, що виробляється, поступово у вигляді амортизаційних відрахувань і в процесі експлуатації не змінюють свою форму.

До засобів праці відносять наступні об'єкти:

1.1.1. Нематеріальні активи - це ідентифіковані немонетарні активи,

що не мають матеріальної субстанції і утримуються підприємством з метою їх використання у процесі виробництва чи постачання товарів і надання послуг, здачі в оренду іншим особам або для адміністративних цілей протягом періоду більше одного року або операційного циклу, якщо він перевищує один рік. Наприклад, до нематеріальних активів відносяться права користування природними ресурсами, майном, товарні знаки, торгові марки, авторські права тощо.

1.1.2. Основні засоби - це матеріальні активи, що утримуються підприємством з метою їх використання в процесі виробництва, надання в оренду, здійснення адміністративних функцій, очікуваний термін експлуатації яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довше року). До основних засобів відносяться земельні ділянки, будинки, споруди та передавальні пристрої, машини та обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади, інвентар (меблі), інші основні засоби тощо.

1.1.3. Інші необоротні матеріальні активи - це бібліотечні фонди, природні ресурси, малоцінні необоротні матеріальні активи, тимчасові (не титульні) споруди, природні ресурси, інвентарна тара, предмети прокату та інші об'єкти.

До малоцінних необоротних матеріальних активів відносять засоби праці, термін корисного використання яких більше одного року або операційного циклу, наприклад, спеціальні інструменти і пристосування.

Визначення малоцінних необоротних матеріальних активів не набагато відрізняється від основних засобів. Постає питання: яким чином їх розмежовувати?

Із введенням в дію положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" в бухгалтерському обліку не встановлений єдиний вартісний критерій віднесення об'єктів до основних засобів і малоцінних предметів. Водночас передбачено, що підприємства під час розробки власної облікової політики мають право самостійно встановлювати вартісний

критерій для розмежування між собою основних засобів і малоцінних необоротних матеріальних активів. Яким буде цей критерій залежить від підприємства. Однак, слід зазначити, що для цілей оподаткування відповідно до Податкового кодексу України передбачено застосовувати критерій в розмірі 2500 грн., тобто об'єкти вартістю більше 2500 грн. відносять до основних засобів, а менше, ніж 2500 грн. – до малоцінних необоротних матеріальних активів. Таким чином підприємства можуть застосовувати критерій 2500 грн. як для податкових цілей, так і для цілей бухгалтерського обліку, або обирати його на іншому рівні за рішенням керівництва.

Нематеріальні активи, основні засоби, малоцінні необоротні матеріальні активи в бухгалтерському обліку відображаються, з одного боку, за первісною вартістю, тобто вартістю їх придбання з урахуванням всіх витрат на установку, транспортування, страхування та інше. З іншого боку, у зв'язку з тим, що вони поступово в процесі використання зношуються, втрачають частину своєї вартості, об'єктом обліку виступає також їхній знос. Це дозволяє розраховувати залишкову (балансову) вартість відповідних об'єктів, що і наводиться в фінансовій звітності, зокрема в бухгалтерському балансі.

1.1.4. Довгострокові біологічні активи - усі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами. До довгострокових біологічних активів належать біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи або в інший спосіб приносити економічні вигоди протягом періоду, що перевищує 12 місяців (або операційний цикл, якщо він більше 12 місяців), та біологічні активи, що створюються протягом періоду, більшого ніж один рік, за винятком тварин на вирощуванні і відгодівлі. До довгострокових біологічних активів рослинництва відносяться різноманітні види сільськогосподарських рослин (зернові, кормові, виноград, тощо), а до довгострокових біологічних активів тваринництва відносяться різноманітні види тварин (велика рогата худоба, свині, вівці, птиця, хутрові

звірі, сім'ї бджіл тощо).

Довгострокові біологічні активи відображаються в обліку або за справедливою вартістю або за залишкової вартістю, остання визначається таким же чином, як і по основних засобах, тобто первісна вартість за мінусом накопиченої амортизації.

1.1.5. Інвестиційна нерухомість - власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності.

Інвестиційна нерухомість відрізняється від основних засобів, по-перше, своїм призначенням, яке полягає в отриманні вигод шляхом здачі в оренду чи приростання капіталу через володіння майном, по-друге, особливостями обліку. Основною моделлю обліку інвестиційної нерухомості є її облік за справедливою вартістю (при тому знос на таку нерухомість не нараховується). Водночас для інвестиційної нерухомості може застосовувати і альтернативна модель обліку - за балансовою (залишковою) вартістю, яка визначається як різниця між первісною вартістю і сумою накопиченого зносу.

1.2. Незавершене будівництво - це витрати на будівництво і придбання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, інвестиційної нерухомості, які ще не введені в експлуатацію.

1.3. Довгострокові фінансові інвестиції - це активи, що утримуються підприємством протягом більше одного року з метою збільшення прибутку за рахунок процентів, дивідендів тощо, росту вартості капіталу або отримання інших вигод для інвестора. За своєю суттю довгострокові фінансові інвестиції - це вкладення коштів в акції інших підприємств, облігації державних і місцевих позик та інші аналогічні об'єкти на строк

більше одного року. Довгострокові фінансові інвестиції урахується за різними методами залежно від розміру частки інвестора в об'єкті інвестування. Так, можуть застосовувати такі методи обліку довгострокових фінансових інвестицій: методом участі в капіталі або метод обліку за справедливою вартістю.

1.4. Довгострокова дебіторська заборгованість – це заборгованість підприємству з боку різних фізичних і юридичних осіб, котра буде погашена після 12 місяців з дати здійснення господарської операції та виникнення заборгованості в балансі, наприклад, заборгованість орендаря за фінансовою орендою, дебіторська заборгованість по довгострокових векселях, заборгованість працівника підприємства по виданій йому довгостроковій позиції тощо.

1.5. Інші необоротні активи – це будь-які інші активи, що використовуються підприємством протягом строку більше одного року або одного операційного циклу, якщо він більше року.

2. Оборотні активи – представляють собою грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші ресурси, що призначені для реалізації або споживання протягом одного року або одного операційного циклу, якщо він більше року. Вони можуть виконувати різні функції в господарській діяльності підприємства і виступати в різній формі, зокрема: запасів, коштів у поточній дебіторській заборгованості, поточних фінансових інвестицій, грошових коштів тощо.

2.1. До запасів відносяться предмети праці, а також засоби праці терміном корисного використання до одного року або одного операційного циклу (малоцінні та швидкозношувані предмети), поточні біологічні активи, продукти праці і товари.

2.1.1. Предмети праці – це об'єкти, на які спрямована праця людини і які призначені для обробки, переробки, використання у виробництві і для господарських потреб. В їх складі виділяють виробничі запаси, незавершене

виробництво, напівфабрикати власного виробництва.

До складу *виробничих запасів* у свою чергу входять наступні основні об'єкти:

сировина і матеріали, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами при її виготовленні, при тому сировина - це те, на що ще не була спрямована діяльність людини, наприклад, руда, бавовна; а матеріали - ресурси, що вже були піддані обробці, але не на даному підприємстві, наприклад, сталь смугова, бавовняна тканина тощо;

покупні напівфабрикати і комплектуючі вироби – придбані об'єкти, що вимагають додаткової обробки або укомплектування на даному підприємстві, наприклад, сталеві поковки та інше;

паливо - нафтопродукти, тверде паливо, мастильні матеріали, що використовуються для технологічних потреб, експлуатації транспортних засобів, а також для виробництва енергії й опалення будинків;

тара - об'єкти, призначені для упакування продукції;

запасні частини - різні деталі, вузли, що необхідні для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин, устаткування, транспортних засобів, але які знаходяться в запасі.

Незавершене виробництво - незакінчена обробкою продукція, що знаходиться на перше число звітного періоду не на складі, а в цеху у верстата.

Напівфабрикати власного виробництва - деталі, вузли й *інша* продукція, що пройшла обробку в одних цехах, але очікує обробки в інших. На відміну від незавершеного виробництва напівфабрикати власного виробництва можуть або оброблятися далі, або реалізовуватися на сторону.

2.1.2. Малоцінні та швидкозношувані предмети - це засоби праці, що використовуються протягом терміну не більше одного року або операційного циклу, зокрема інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення,

спеціальний одяг тощо. Малоцінні і швидкозношувані предмети відрізняються від малоцінних необоротних матеріальних активів строком їх корисного використання або точніше їх місцем в операційному циклі підприємства: ті предмети, що повністю споживаються у межах одного циклу або одного року експлуатації входять до складу малоцінних та швидкозношуваних предметів, а ті, що беруть участь у кількох операційних циклах або експлуатуються довше, ніж один рік, входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів.

2.1.3. Поточні біологічні активи – це біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі.

2.1.4. Продукти праці – це готова продукція підприємства, тобто продукція, обробка якої закінчена і котра пройшла випробування, приймання, укомплектування відповідно до договорів із замовниками, і відповідає технічним умовам і стандартам.

2.1.5. Товари – об'єкти, що придбані і зберігаються для перепродажу.

2.2. Кошти в поточних розрахунках чи поточна дебіторська заборгованість – це заборгованість різних юридичних і фізичних осіб підприємству, що виникає в результаті продажу товарів і надання послуг в кредит, а також інша заборгованість, погашення якої очікується протягом одного року або операційного циклу.

Дебітори - це юридичні і фізичні особи, що мають боргові зобов'язання перед підприємством.

Розмежовують різні види дебіторської заборгованості, зокрема наступні.

Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги - це заборгованість покупців за реалізовану їм продукцію, товари для перепродажу, послуги тощо, крім заборгованості, що забезпечена векселем.

Стосовно дебіторської заборгованості покупців треба зазначити наступне: вірогідною є ситуація, що не вся сума цієї заборгованості буде реально погашена внаслідок неплатоспроможності окремих покупців чи за інших причин. Тому, якщо така небезпека існує, не можна визнавати всю суму дебіторської заборгованості активом. У зв'язку з цим виникає необхідність скоригувати суму дебіторської заборгованості покупців на очікувану суму несплати боргів. Підприємство вивчає фактичні втрати від неповернення боргів у минулому і резервує суми на погашення аналогічних втрат у майбутньому, внаслідок чого виникає такий об'єкт обліку як "резерв сумнівних боргів".

Заборгованість за векселями, що одержані – заборгованість покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію (товари), виконані роботи і надані послуги, що забезпечена векселем.

Вексель – це безумовне письмове зобов'язання сплатити певну суму протягом певного часу чи у встановлений термін на користь пред'явника векселя.

Дебіторська заборгованість за розрахунками – це дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом, пов'язана із переплатою в бюджет податків, зборів і платежів; заборгованість за виданими авансами; заборгованість за нарахованими доходами (процентами, дивідендами), що підлягають отриманню; поточна дебіторська заборгованість робітників підприємства за різними операціями (наприклад, за товари, що придбані в кредит) та інша поточна дебіторська заборгованість. До іншої поточної дебіторської заборгованості, наприклад, належить дебіторська заборгованість підзвітних осіб - заборгованість працівників підприємства по сумах, що видані їм під звіт на господарські або командировочні витрати за умови обов'язкового звіту про їхнє використання тощо.

2.3. Поточні фінансові інвестиції - це інвестиції, що легко реалізуються і призначені для утримання протягом строку, що не перевищує

один рік. По суті – це різні цінні папери, що придбані підприємством на термін не більше одного року (акції, облигації та інше). Слід звернути увагу, що ті самі за суттю об'єкти (наприклад, придбані акції) можуть бути враховані і як поточні фінансові інвестиції, і як довгострокові фінансові інвестиції, усе визначається винятково метою інвестування і терміном, на який придбані відповідні цінні папери.

2.4. Грошові кошти являють собою: грошові кошти в касі, на поточних рахунках в банку в національній і іноземній валютах, на інших рахунках в банку та інші грошові кошти.

Грошові кошти в касі – певна сума готівки в національній і іноземній валютах, що знаходиться безпосередньо на підприємстві.

На поточних рахунках в банку зберігається основна маса тимчасово вільних коштів підприємства в національній і іноземній валютах. З поточних рахунків здійснюється більшість розрахунків підприємства. Це так звані безготівкові розрахунки.

На інших рахунках в банках знаходяться кошти спеціального призначення, наприклад, кошти, виділені на утримання дитячих дошкільних установ або кошти спеціально спрямовані на розрахунок з конкретним постачальником згідно з виставленим акредитивом тощо.

Інші грошові кошти - це грошові документи, що знаходяться в касі підприємства, наприклад, поштові марки, оплачені проїзні квитки, оплачені путівки в санаторії тощо і грошові кошти в дорозі - суми грошей, внесені в каси банків, ощадні каси, поштові відділення для їх наступного зарахування на поточні рахунки підприємства.

Грошові кошти можуть бути представлені в національній або іноземній валютах, але в будь-якому випадку вони перераховуються в національну валюту за курсом НБУ.

3. Окремою групою активів підприємства є **витрати майбутніх періодів** – витрати, що оплачені в звітному періоді, але відносяться до

наступних періодів, наприклад, сплачена наперед орендна плата, страховка, витрати на підписку періодичних видань, торговий патент тощо. Цей вид активів відокремлюється тому, що в його складі можуть ураховуватися як оборотні, так і необоротні активи, тобто витрати, що стосуються безпосередньо наступного звітного періоду, та витрати, що мають відношення до послідуєчих періодів

4. Окремою групою активів також постають **необоротні активи для продажу та групи вибуття, утримувані для продажу** - в даній групі враховуються необоротні активи (основні засоби, нематеріальні активи тощо), якщо:

- економічні вигоди очікується отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням;

- вони готові до продажу у їх теперішньому стані;

- їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу;

- умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів;

- здійснення їх продажу має високу ймовірність, зокрема якщо керівництвом підприємства підготовлено відповідний план або укладено твердий контракт про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості.

Отже, розглянутий склад активів підприємства свідчить про те, що за своєю суттю вони являють собою різні види економічних ресурсів, що належать підприємству.

Пасиви підприємства.

На питання, звідки беруться ресурси, за рахунок чого вони формуються, відповідає **класифікація господарських засобів за джерелами їх формування та цільовим призначенням (пасивів).**

Раніше мова йшла про те, що для початку господарської діяльності

необхідно сформувати стартовий капітал. Надалі підприємство набуває можливість додатково залучати кредити банку або придбавати ресурси в борг. Тут і криється відповідь на поставлене запитання: активи підприємства можуть бути сформовані за рахунок двох найважливіших джерел: власного капіталу і зобов'язань перед іншими підприємствами й особами, тобто залученого або запозиченого капіталу. Отже, другою групою об'єктів обліку виступають **джерела формування активів - капітал і зобов'язання**.

Поняття «капітал» у житті звичайно сприймається як «власність». Так, права кожного власника на майно підприємства і на участь у його прибутку визначаються часткою вкладених коштів. У момент створення підприємства його капітал втілюється у внесених засновниками активах і оцінюється за вартістю всього майна підприємства. На цьому етапі, коли підприємство ще не має зовнішньої заборгованості, **власний капітал** дорівнює сумі активів підприємства:

Власний капітал = Активи (економічні ресурси)

У процесі господарської діяльності підприємство здійснює операції, що призводять до виникнення у нього різноманітних зобов'язань перед юридичними і фізичними особами, наприклад, заборгованості постачальникам за придбані матеріали, заборгованості працівникам із заробітної плати, заборгованості бюджету з нарахованих податків тощо .

Отже, **зобов'язання** - це заборгованість підприємства, що виникла в результаті минулих подій, погашення якої в майбутньому, як передбачається, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Визначення зобов'язань базується на таких основних положеннях:

1. Зобов'язання існують на даний момент і є результатом минулих господарських операцій або подій, наприклад, заборгованість перед постачальниками виникає внаслідок здійснення операції придбання матеріалів.

2. Зобов'язання пов'язані з необхідністю майбутніх платежів із метою зберігання господарських зв'язків підприємства, бо підприємство не може довгий час зовсім не розраховуватися зі своїми контрагентами - постачальниками, робітниками, бюджетом тощо.

3. Під час погашення зобов'язань підприємство, як правило, віддає ресурси – грошові кошти, матеріальні ресурси тощо, що втілюють у собі економічні вигоди.

Під час розподілу прибутку підприємства або його майна в процесі ліквідації погашення зобов'язань завжди має пріоритет в порівнянні з вимогами власників, тому реальний **власний капітал** звичайно представляється як частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. Якщо в момент створення підприємства облікова формула має **вид**:

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

Згодом вона трансформується в формулу:

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

Розгорнута класифікація джерел формування пасивів має такий склад.

1. Власний капітал – це власні джерела фінансування підприємства, що вкладені його засновниками без визначеного строку їх повернення, накопичені суми реінвестованого прибутку протягом строку функціонування підприємства та інші власні джерела.

Власний капітал включає статутний капітал, що визначається в установчих документах і підлягає обов'язковій реєстрації, і різні інші види власного капіталу, що не підлягають реєстрації – додатковий вкладений капітал, інший додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілені прибутки тощо. Отож, до складу власного капіталу входять:

1.1. Статутний капітал – є основним джерелом власних коштів підприємства. Його розмір фіксується в установчих документах, затверджується зборами засновників і складається з внесків у грошовій,

матеріальній і нематеріальній формах.

Для державних підприємств статутний капітал являє собою вартість майна, що виділена підприємству із загальнодержавних фондів.

В акціонерному товаристві статутний капітал відображає колективну власність акціонерів, частка кожного в якій визначається вартістю акцій, що йому належать. Акція - це цінний папір, що засвідчує пайову участь у статутному капіталі акціонерного товариства, регламентує право на участь в управлінні ним і надає право кожному власнику на одержання частини прибутку у вигляді дивіденду. Вартість, що означена в акції і характеризує суми реально внесених в статутний капітал товариства коштів, називається номінальною вартістю акції.

Але акції можуть продаватися на біржовому ринку за більш високою ціною, ніж їх номінальна вартість, в результаті виникає так званий додатковий вкладений капітал.

У зв'язку з тим, що час створення статутного капіталу, тобто прийняття рішення про випуск акцій і об'яви підписки на них і час фактичного надходження внесків засновників може не співпадати, з'являється такий специфічний об'єкт обліку, як "**неоплачений капітал**" – сума заборгованості власників за внесками в статутний капітал. Ця сума вираховується під час визначення реального власного капіталу підприємства, оскільки вона не є фактично внесеною.

Аналогічно власний капітал зменшується за рахунок так званого "**вилученого капіталу**" – фактичної вартості акцій власної емісії чи часток, що викуплені товариством у його засновників. Вилучений капітал характеризує кошти, що вилучені з обороту підприємства його засновниками під час викупу акцій, часток тощо.

1.2. Додатковий вкладений капітал - це сума, на котру вартість продажу випущених акцій перевищує їх номінальну вартість.

1.3. Інший додатковий капітал – це різні інші види власного капіталу,

зокрема вартість безкоштовно отриманих підприємством необоротних активів від інших юридичних і фізичних осіб, суми дооцінки необоротних активів підприємства – нематеріальних активів, основних засобів тощо.

1.4. Резервний капітал являє собою суми резервів, що створюються підприємством відповідно до законодавства або установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку. Резервний капітал створюється на випадки покриття непередбачених витрат, на випадок виплати дивідендів по привілейованих акціях, на виплату боргів підприємства при його ліквідації тощо.

1.5. Нерозподілений прибуток – це сума чистого прибутку, що залишається на підприємстві після виплати дивідендів власникам і формування резервного капіталу. У свою чергу чистий прибуток визначається як різниця між загальною сумою доходів підприємства від усіх видів діяльності і сумою його витрат з урахуванням витрат на сплату податку на прибуток.

Наявність прибутку свідчить про ефективне використання ресурсів підприємства. При їх неефективному використанні має місце непокритий збиток, що виникає через перевищення витрат підприємства над загальною сумою його доходів.

2. Зобов'язання. Поряд із власним капіталом підприємства можуть використовувати тимчасово залучені кошти інших підприємств, організацій і осіб, стосовно котрих виникають зобов'язання. Зобов'язання можна класифікувати в залежності від терміну їх погашення. За цією ознакою виділяють: довгострокові зобов'язання, поточні зобов'язання, умовні (забезпечені) зобов'язання, за якими точні терміни погашення і суми ще не визначені.

2.1. Довгострокові зобов'язання - це зобов'язання, що будуть погашені в термін, який перевищує тривалість операційного циклу підприємства або 12 місяців, починаючи з дати складення балансу. До них

відносяться довгострокові кредити банків, інші довгострокові фінансові зобов'язання і інші довгострокові зобов'язання.

Довгострокові кредити банків – суми заборгованості підприємства банкам за отриманими від них позиками, що не є поточним зобов'язанням. Кредити видаються під матеріальне забезпечення і під певний відсоток, мають зворотний характер. Довгострокові кредити звичайно даються для здійснення капітальних інвестицій у будівництво, придбання основних засобів та на інші цілі.

Інші довгострокові фінансові зобов'язання – суми довгострокової заборгованості підприємства відносно зобов'язань, що виникають у зв'язку з залученням запозичених коштів (крім кредитів банку), на які нараховуються проценти. До інших довгострокових фінансових зобов'язань належить, наприклад, заборгованість за довгостроковими облігаціями, що випущені підприємством.

Інші довгострокові зобов'язання – це, наприклад, суми довгострокових зобов'язань за договорами фінансової оренди необоротних активів.

2.2. Поточні зобов'язання - це зобов'язання, що будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або 12 місяців з дати складення балансу. До поточних зобов'язань, наприклад, відносяться: заборгованість банку з короткострокових кредитів, поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, поточна заборгованість за векселями виданими, кредиторська заборгованість за товари, роботи і послуги, поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом, з страхування, з оплати праці тощо.

Короткострокові кредити – це суми поточних зобов'язань підприємства перед банками за отриманими від них позиками. Короткострокові кредити, також як і довгострокові, видаються під матеріальне забезпечення, під відсотки на зворотній основі, але на термін до одного року. Вони, як правило, використовуються для придбання

виробничих запасів тощо.

Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями – сума довгострокових зобов'язань, що підлягає погашенню протягом 12 місяців з дати складення балансу.

Поточна заборгованість за векселями виданими – сума заборгованості, на яку підприємство видало векселя постачальникам, підрядчикам та іншим кредиторам у забезпечення поставок товарів, робіт, послуг.

Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги виникає у зв'язку з придбанням підприємством у постачальників і підрядчиків матеріальних цінностей, виконаних робіт й послуг, крім тієї заборгованості, що забезпечена векселями.

В цілому кредиторська заборгованість являє собою заборгованість підприємства іншим юридичним і фізичним особам, тобто кредитори – це особи, перед якими підприємство має борги.

Поточні зобов'язання за розрахунками складаються із сум поточної заборгованості за отриманими авансами, нарахованими податками і платежами бюджету і позабюджетним фондам, заборгованості за всіма видами страхування, заборгованості працівникам з нарахованої їм заробітної плати, заборгованості учасникам по сумах нарахованих їм дивідендів тощо.

Окрему групу поточних зобов'язань становлять зобов'язання, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу – а саме кредиторська заборгованість, що відноситься до необоротних активів і груп вибуття, що підлягають продажу. Цей об'єкт з'являється лише тоді, коли продажу підлягає комплекс необоротних активів і зобов'язань в цілому, наприклад, дочірнє підприємство зо всіма його активами і зобов'язаннями.

2.3. Умовні зобов'язання (забезпечення). У процесі діяльності підприємства, крім довгострокових і поточних зобов'язань, можуть виникнути деякі умовні чи забезпечені зобов'язання, за якими сума і терміни погашення ще точно не визначені. Наприклад, до умовних відносяться

гарантійні зобов'язання, оскільки зобов'язання провести ремонт продукції на гарантійному обслуговуванні виникне лише за умови поломки протягом гарантійного терміну служби. Сума зобов'язання при цьому буде визначена сумою витрат, необхідних для усунення дефектів. Підприємство припускає можливість виникнення подібних зобов'язань і резервує суми на їхнє погашення. Саме тому ці зобов'язання зветься **умовними** чи **забезпеченими**. У складі умовних зобов'язань відображаються нараховані в звітному періоді суми майбутніх витрат і платежів, розмір яких може бути визначений лише шляхом попередніх, прогнозних, експертних оцінок.

3. Особливою групою об'єктів у складі джерел господарських засобів є **доходи майбутніх періодів**. Доходами майбутніх періодів є суми доходів, що отримані підприємством у поточному звітному періоді, але стосуються наступних звітних періодів. На момент фактичного отримання таких доходів зобов'язання виконати роботи, надати послуги тощо ще не виконані в повній мірі і не проведені відповідні цим доходам витрати. Саме тому вони визнаються як доходи майбутніх періодів.

Прикладом таких доходів є отримані авансом доходи від орендних операцій. На момент отримання авансом орендної плати підприємство-орендар ще не використало своє право оренди, а витрати по оренді орендодавцем не були понесені, отож сума орендної плати ще не є заробленою і не може бути визнана як дохід звітного періоду.

Доходами майбутніх періодів є також нараховані відсотки за фінансовими інвестиціями – облігаціями, довгостроковими векселями, які відносяться до майбутніх звітних періодів тощо.

Розглянуті в попередньому викладенні дві великі групи об'єктів обліку – господарські засоби за складом і розміщенням і господарські засоби за джерелами формування і цільовим призначенням, тобто активи і пасиви – нерозривно взаємозв'язані між собою. Дійсно, за суттю це одні й ті ж самі ресурси, але представлені, з одного боку, як реальні об'єкти, складові частини

майна підприємства, з іншого боку, як носії прав власності окремих юридичних або фізичних осіб.

Господарські процеси. Підприємство не просто володіє певними ресурсами, має у своєму розпорядженні власний капітал і несе зобов'язання, воно створюється для того, щоб здійснювати необхідну суспільству і власникам діяльність, у межах якої протікають господарські процеси, що також постають об'єктами обліку.

У загальному вигляді склад основних господарських процесів показаний на рис.1.2.

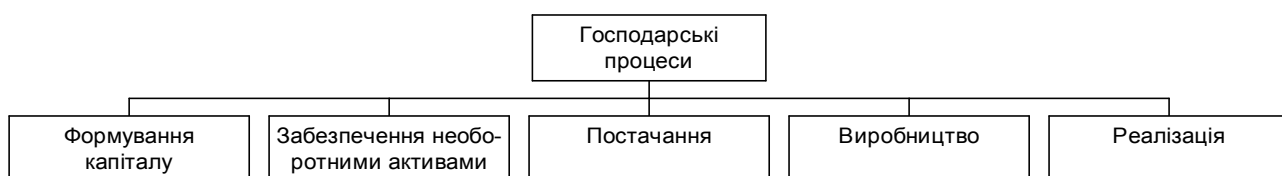


Рис. 2.2. Основні господарські процеси

Економічним змістом окремих господарських процесів, що відбуваються у межах основних видів діяльності підприємства, є те, що в ході їх здійснення завжди виникають різноманітні витрати, у ряді випадків з'являються доходи, а у кінцевому підсумку формується фінансовий результат (прибуток або збиток).

При цьому під **витратами** розуміється зменшення економічних вигод у вигляді вибуття з підприємства активів або збільшення його зобов'язань, що ведуть до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Під **доходами** у свою чергу розуміють збільшення економічних вигод у вигляді надходження на підприємство активів або зменшення його зобов'язань, що ведуть до збільшення власного капіталу (за винятком росту капіталу за рахунок внесків власників).

Фінансовий результат від здійснення діяльності являє собою різницю між сумою доходів і витрат за певним видом діяльності.

1.3. Типи господарських операцій, що викликають зміни в об'єктах бухгалтерського обліку

На кожному підприємстві в процесі господарської діяльності здійснюється значна кількість різноманітних господарських операцій. Під впливом кожної з них відбуваються ті або інші зміни в стані окремих об'єктів бухгалтерського обліку. Але всі можливі господарські операції за їх впливом на об'єкти обліку підрозділяються на **чотири типи**, які у свою чергу можна об'єднати у дві групи (рис. 1.3):

- господарські операції, що не впливають на загальну суму ресурсів підприємства та їх джерел, а лише вносять зміни в їхню структуру;
- господарські операції, що впливають на загальну суму ресурсів підприємства та їх джерел.

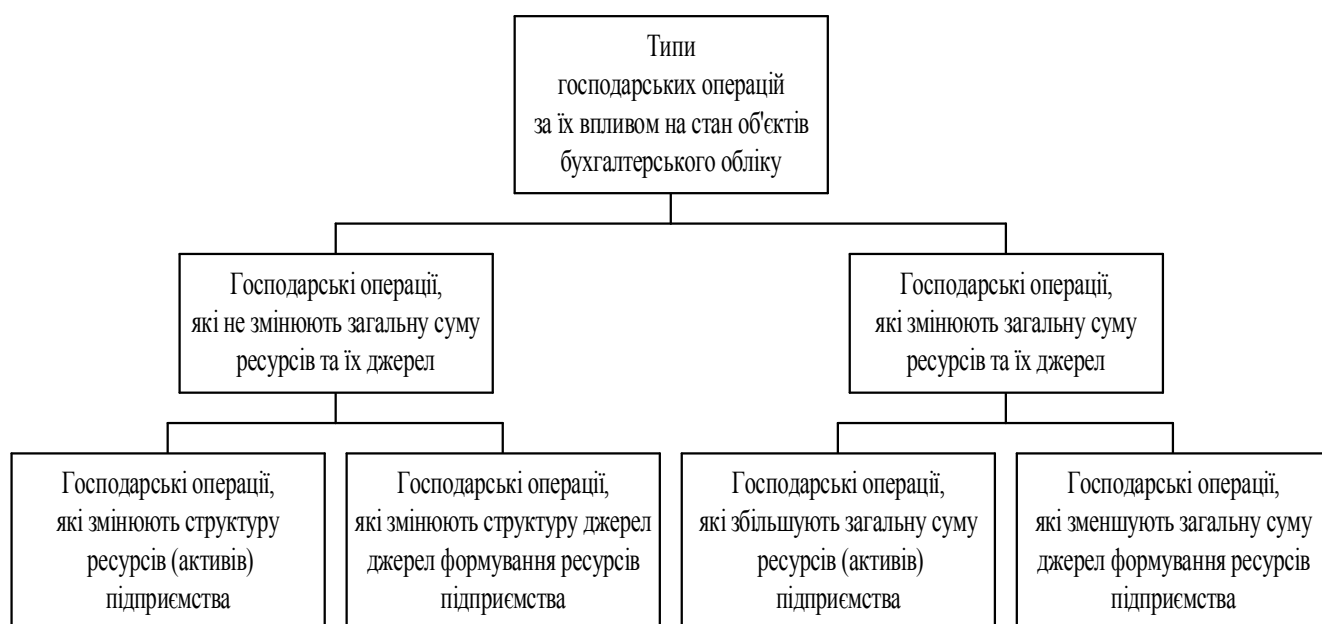


Рис. 1.3. Типи господарських операцій за їх впливом на стан об'єктів обліку

До першої групи належать господарські операції, які: змінюють лише структуру ресурсів (активів) підприємства або структуру джерел формування

ресурсів (пасивів) підприємства; до другої – ті, що змінюють загальну суму і відповідно структуру ресурсів підприємства та їх джерел у бік збільшення, і ті, що змінюють загальну суму та відповідно структуру ресурсів підприємства та їх джерел у бік зменшення.

До операцій першого типу відносяться господарські операції, які викликають рівновеликі протилежні зміни тільки в структурі ресурсів. Ці операції пов'язані з переходом засобів з однієї форми до іншої, з переміщенням ресурсів тощо, при тому збільшення ресурсів одного виду відбувається за рахунок зменшення ресурсів іншого виду, таким чином загальна сума ресурсів не змінюється.

Приклад 1. Випущена з виробництва готова продукція за фактичною собівартістю 50000 грн. Внаслідок цієї операції відбудуться зміни лише у складі ресурсів, що пов'язані з їх переходом з однієї форми в іншу. Дійсно, сутність операції полягає в тім, що зменшаться витрати у незавершеному виробництві на 5000 грн., а на складі підприємства стане більше готової продукції на ту ж суму. Загальна сума ресурсів не зміниться. Балансове рівняння не порушиться.

Приклад 2. Одержані гроші в касу з поточного рахунку у банку за чеком для сплати заробітної плати робітникам підприємства – 10000 грн. Внаслідок цієї операції відбудеться переміщення ресурсів у господарстві, зміни також будуть торкатися лише їхнього складу. Операція приведе до зміни у стані двох об'єктів обліку: сума грошових коштів на рахунку у банку зменшиться на 10000 грн., а сума готівки в касі збільшиться на 10000 грн. Загальна сума грошей (активів) не зміниться. Балансове рівняння не порушиться.

До операцій даного типу належать також наступні та інші операції:

зі складу відпущені основні матеріали на виробництво продукції: зменшуються виробничі запаси на складі та збільшуються витрати у незавершеному виробництві; відбувається перехід ресурсів з однієї

форми в іншу;

видані гроші з каси під звіт на командировочні витрати: зменшується сума готівки в касі та збільшується заборгованість підзвітних осіб підприємству, відбувається переміщення ресурсів;

внесені гроші з каси на поточний рахунок в банк: зменшується сума готівки в касі підприємства та збільшується сума на поточному рахунку, відбувається переміщення ресурсів.

До операцій другого типу відносяться ті операції, які викликають рівновеликі протилежні зміни тільки в структурі джерел формування ресурсів. Ці операції можуть викликати лише зміни в структурі власного капіталу або зобов'язань, а можуть водночас торкатися як власного капіталу, так і зобов'язань.

Приклад 1. Наприкінці звітного періоду частина прибутку в сумі 3000 грн. спрямовується на збільшення резервного капіталу. В результаті цієї операції відбудуться зміни в структурі власного капіталу, зокрема, сума прибутку підприємства зменшиться на 3000 грн., а сума резервного капіталу збільшиться на ту ж суму. Загальна сума джерел формування ресурсів не зміниться, балансове рівняння не порушиться.

Приклад 2. Внаслідок відсутності вільних коштів на поточному рахунку заборгованість постачальникам за матеріали у сумі 4000 грн. сплачена шляхом одержання короткострокової позики банку. Внаслідок цієї операції відбудуться зміни в структурі зобов'язань: з одного боку, зменшиться кредиторська заборгованість постачальникам за матеріали на 4000 грн., з другого, - збільшиться заборгованість банку з короткострокової позики на відповідну суму. Загальна сума джерел формування ресурсів не зміниться, балансове рівняння не порушиться.

До операцій даного типу належать також наступні та інші операції:

утриманий прибутковий податок з заробітної плати робітників: зменшується заборгованість робітникам з оплати праці та збільшується

заборгованість бюджету з податків, відбуваються зміни в структурі зобов'язань підприємства;

наприкінці звітного періоду частина прибутку спрямовується на збільшення статутного капіталу: зменшується сума прибутку та збільшується сума статутного капіталу, відбуваються зміни в структурі власного капіталу підприємства;

утримано із заробітної плати робітників у Пенсійний фонд: зменшується сума заборгованості робітникам з оплати праці та збільшується сума заборгованості підприємства Пенсійному фонду, відбуваються зміни у складі зобов'язань.

До операцій третього типу відносяться господарські операції, які викликають одночасне збільшення ресурсів (активів) підприємства та їх джерел на одну й ту ж суму. До цього типу відносяться господарські операції, які викликають одночасне збільшення ресурсів та їх джерел на одну й ту ж суму. Вони відображують залучення коштів в економічний обіг за рахунок або вкладень власників, або запозичених коштів.

Приклад. Надійшли від постачальника та оприбутковані на склад матеріали на суму 10000 грн. Внаслідок цієї операції відбудеться збільшення як ресурсів, так і джерел їх формування на 10000 грн. З одного боку, збільшаться залишки виробничих запасів на складі підприємства на 10000 грн., з іншого, – на цю ж суму збільшиться заборгованість постачальникам за отримані матеріальні ресурси. Підприємством додатково залучено коштів на 10000 грн. за рахунок збільшення поточних зобов'язань. Балансове рівняння між загальною сумою активів і джерел їх формування не порушиться.

До операції даного типу належать також наступні та інші операції:

отримана на поточний рахунок короткострокова позика у банку: збільшується сума грошей на поточному рахунку і збільшується заборгованість банку з короткострокової позики;

нарахована заробітна плата виробничим робітникам: збільшується сума

витрат у незавершеному виробництві і збільшується заборгованість виробничим робітникам з оплати праці.

До четвертого типу відносяться господарські операції, які викликають одночасне зменшення ресурсів та їх джерел на одну й ту ж суму.

Приклад. З поточного рахунку перераховано 10000 грн. у погашення заборгованості постачальникам за раніше отримані від них матеріали.

Приклад. З поточного рахунку перераховано 10000 грн. у погашення заборгованості постачальникам за раніше отримані від них матеріали. Внаслідок цієї операції відбудеться зменшення ресурсів і джерел їх формування на 10000 грн. Зменшиться сума грошей на поточному рахунку і зменшиться кредиторська заборгованість постачальникам за матеріали. З підприємства вилучено коштів на 10000 грн. Балансове рівняння не порушиться.

До операцій даного типу належать також наступні та інші операції: виплачена з каси заробітна плата робітникам: зменшується сума готівки в касі і зменшується заборгованість робітникам з оплати праці; з поточного рахунку погашена заборгованість банку з короткострокової позики: зменшуються залишки грошей на поточному рахунку і зменшується заборгованість бюджету з короткострокової позики; з поточного рахунку погашена заборгованість бюджету з податків: зменшується сума грошей на поточному рахунку і зменшується заборгованість бюджету з податків.

Таким чином, господарські операції першого типу викликають зміни в структурі активів підприємства, операції другого типу – в структурі джерел формування активів, третього типу – викликають залучення коштів у господарство, четвертого типу – вилучення коштів з господарства.

Характер впливу господарських операцій різного типу на стан об'єктів бухгалтерського обліку показаний у табл. 1.1.

Розглянуті чотири типи операцій охоплюють всі можливі варіанти змін в об'єктах бухгалтерського обліку, при тому кожна господарська операція

завжди викликає зміни в двох об'єктах обліку на одну й ту ж суму, але рівняння між загальною сумою активів (ресурсів) та їх джерел ніколи не порушується.

Таблиця 1.1

Вплив господарських операцій на стан об'єктів бухгалтерського обліку

Тип господарської операції	Ресурси	Джерела формування ресурсів	Характер впливу господарських операцій
01	02	03	04
1	+ –	0	Загальна сума ресурсів і джерел не змінюється, рівняння не порушується
2	0	+ –	Загальна сума ресурсів і джерел не змінюється, рівняння не порушується
3	+	+	Загальна сума ресурсів і їх джерел збільшується, рівняння не порушується
4	–	–	Загальна сума ресурсів і їх джерел зменшується, рівняння не порушується

1.4. Питання до роздумів і дискусій

У вітчизняній літературі з питань теорії бухгалтерського обліку до останнього часу був розповсюджений підхід, відповідно до якого у складі об'єктів обліку відокремлювалися дві групи: **господарські засоби; господарські процеси.**

Стосовно першої групи об'єктів, до якої входять активи та джерела їх формування, тобто власний капітал і зобов'язання, невизначених питань практично немає.

Дискусійними є питання визначення другої групи об'єктів, тобто господарських процесів. В межах загальноприйнятого підходу у складі господарських процесів виділяють: постачання, виробництво, збут.

В основі цього підходу лежить відоме положення К.Маркса: "Ці моменти або фази суспільного виробництва так чи інакше проявляються в господарській діяльності і виступають як об'єкти бухгалтерського обліку у вигляді господарських процесів"¹.

Однак, по-перше, визначені господарські процеси не розкривають всієї різноманітності господарських операцій, що відбуваються на будь-якому підприємстві. Наприклад, операції, пов'язані з придбанням основних засобів та нематеріальних активів, зі здійсненням фінансових інвестицій, придбанням та реалізацією іноземної валюти тощо не потрапляють до жодного з перелічених процесів. За суттю процеси постачання, виробництва і реалізації охоплюють господарські операції, що відбуваються в межах так званої основної операційної діяльності підприємства.

Але, крім основної операційної діяльності, будь-яке підприємство здійснює також інвестиційну, фінансову, іншу операційну діяльність, до того ж, можуть виникнути так звані надзвичайні операції, в межах яких також рухаються об'єкти обліку.

По-друге, оскільки фактично зміст усіх процесів може бути зведено до того, що в їх межах відбувається рух господарських засобів (активів та їх джерел), а також виникають нові об'єкти — витрати, доходи і кінцевий фінансовий результат, постає питання: чи є об'єктами обліку процеси самі по собі, чи ними постають власно активи, капітал, зобов'язання, витрати, доходи і результати діяльності? При тому об'єктом обліку постає не сам по собі процес постачання, а вартість придбаних виробничих запасів, сума транспортно-заготівельних витрат, заборгованість постачальникам за придбані матеріальні цінності тощо, тобто різноманітні активи та їх джерела.

Процес виробництва може бути також представлений як сукупність операцій з формування витрат за економічними елементами та статтями собівартості продукції, що виробляється, і саме ці витрати постають об'єктами обліку. Не є об'єктом обліку і абстрактний процес реалізації

продукції. Під час збуту об'єктами постають: собівартість реалізованої продукції, дохід від реалізації продукції, фінансовий результат від цієї операції тощо. Отже, в обліку відображається рух конкретних видів ресурсів і їх джерел, виникнення витрат, доходів і результатів. Тоді система об'єктів бухгалтерського обліку в самому загальному вигляді може бути представлена наступним чином (див. рис. 1.4).



Рис. 1.4. Система об'єктів бухгалтерського обліку

У межах такого підходу постає необхідність групування витрат, доходів і результатів за видами діяльності. Слід відмітити, що ця проблема набула особливого значення у зв'язку з тим, що саме групування показників обліку за видами діяльності покладено в основу побудови форм фінансової звітності в Україні.

Контрольні запитання, тести, завдання для самостійної роботи

Контрольні запитання до глави 1

1. Що є предметом бухгалтерського обліку?
2. Що таке операційний цикл? Чи відрізняється операційний цикл підприємств різних галузей та видів діяльності?
3. Що є об'єктами бухгалтерського обліку?
4. Як класифікують об'єкти обліку за складом і розміщенням?
5. Як класифікують об'єкти обліку за джерелами формування і цільовим призначенням?
6. Що таке активи? Які основні ознаки активів підприємства?

7. Чим відрізняються необоротні активи от оборотних?
8. Дайте визначення таким об'єктам обліку: нематеріальні активи, основні засоби, інші необоротні матеріальні активи
9. Як класифікують оборотні активи підприємств?
10. Що входить у склад виробничих запасів?
11. У чому полягають спільні і різні ознаки малоцінних необоротних матеріальних активів і малоцінних та швидкозношуваних предметів?
12. Що таке дебіторська заборгованість?
13. Що таке фінансові інвестиції як об'єкт обліку? Чим поточні фінансові інвестиції відрізняються від довгострокових?
14. Що становить власний капітал підприємства?
15. Дайте визначення зобов'язань.
16. Що таке статутний капітал підприємства? Як він формується?
17. Опишіть складові частини власного капіталу.
18. Як класифікують зобов'язання в бухгалтерському обліку?
19. Які зобов'язання є поточними, а які довгостроковими?
20. Розкрийте склад господарських процесів.
21. Які типи господарських операцій за їх впливом на стан об'єктів обліку ви знаєте?
22. Чи є господарські процеси об'єктами бухгалтерського обліку?

Теми для написання рефератів і підготовки наукових статей:

1. Предмет бухгалтерського обліку.
2. Об'єкти бухгалтерського обліку.
3. Класифікація об'єктів бухгалтерського обліку.
4. Основні ознаки активів підприємства та їх класифікація.
5. Класифікація необоротних активів.
6. Класифікація оборотних активів.
7. Визначення запасів підприємства та їх класифікація.

8. Визначення дебіторської заборгованості та особливості її обліку.
9. Фінансові інвестиції як об'єкт обліку.
10. Власний капітал підприємства та його складові.
11. Визначення зобов'язань та їх класифікація.
12. Статутний капітал підприємства: обліковий аспект.
13. Господарські процеси як об'єкти бухгалтерського обліку.

Тести

Запитання 1. Який з перелічених об'єктів входить до складу нематеріальних активів підприємства?

1. Комп'ютер.
2. Права на програмне забезпечення.
3. Довідник з правового регулювання економічної діяльності.
4. Офісні меблі.

Запитання 2. Що таке статутний капітал недержавного підприємства?

1. Сума основних та обігових коштів, якими володіє підприємство.
2. Сума внесків у майно засновників підприємства.
3. Сума грошових коштів та виробничих запасів.
4. Сума основних та необоротних активів.

Запитання 3. Який з перелічених нижче видів цінностей відносяться до виробничих запасів?

1. Інструменти багаторазового використання.
2. Незавершені деталі в цеху.
3. Готова продукція на складі.
4. Ящики для упакування продукції та матеріалів.

Запитання 4. Який з перелічених нижче об'єктів не відноситься до основних засобів верстатобудівного підприємства?

1. Будинок складу готової продукції.
2. Комп'ютер бухгалтерії.
3. Верстати фрезерні на складі.
4. Автомобілі вантажні.

Запитання 5. Що є кредиторською заборгованістю?

1. Заборгованість засновників за внесками в статутний капітал.
2. Заборгованість покупців за готову продукцію, товари, роботи, послуги.
3. Заборгованість постачальникам за товари, роботи, послуги.

4. Заборгованість підзвітних осіб за сумами авансів, що видані під звіт.

Запитання 6. Який з перелічених нижче об'єктів входить до складу активів підприємства?

1. Статутний капітал.
2. Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги.
3. Нерозподілений прибуток.
4. Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги.

Запитання 7. Яка з перелічених видів заборгованості є дебіторською заборгованістю?

1. Заборгованість засновникам за сумами нарахованих дивідендів.
2. Заборгованість покупцям за отриманими від них авансами за готову продукцію, що підлягає відвантаженню.
3. Заборгованість робітникам з оплати праці.
4. Заборгованість підзвітних осіб за сумами авансів, що видані під звіт.

Запитання 8. Який з перелічених нижче об'єктів не відноситься до основних засобів, а входить до групи інших необоротних матеріальних активів?

1. Станки свердлильні.
2. Комп'ютер.
3. Будинок заводууправління.
4. Інструмент для збірки виробів.

Запитання 9. Які з перелічених нижче об'єктів відносяться до інвестиційної нерухомості:

1. Незавершене будівництво власного виробничого цеху.
2. Будинок, що отриманий в операційну оренду.
3. Будинок, що використовується для офісу.
4. Будинок, що використовується для здачі в оренду.

Запитання 10. Які з перелічених нижче об'єктів відносяться до власного капіталу підприємства:

1. Основні засоби.
2. Нерозподілений прибуток.
3. Незавершене будівництво.
4. Інвестиційна нерухомість.

Запитання 11. Які з перелічених нижче об'єктів відносяться до поточних біологічних активів:

1. Сільськогосподарська продукція.
2. Багаторічні виноградники.

3. Сім'ї бджіл.
4. Молодняк на вирощування та відгодівлі.

Запитання 12. Які з перелічених нижче об'єктів відносяться до довгострокових фінансових інвестицій:

1. Випущені облігації на термін 3 роки.
2. Видані векселя на термін 1 рік.
3. Придбані акції з метою інвестування і отримання дивідендів.
4. Грошові кошти на інших поточних рахунках (в акредитиві).

Запитання 13. Під впливом якого типу операцій підсумок активів підприємства та джерел їх формування не змінюється, а лише відбуваються рівновеликі протилежні зміни в активах?

1. Зміни в джерелах формування активів.
2. Вибуття коштів з господарства.
3. Залучення коштів у господарство.
4. Кругообіг господарських засобів, їх перехід з однієї форми в іншу.

Запитання 14. Під впливом якої господарської операції відбудуться рівновеликі зміни одного з видів активів і одного з видів зобов'язань у бік зменшення?

1. Оприбуткована готова продукція до складу.
2. Виплачена заробітна плата робітникам та службовцям.
3. Відпущені матеріали у виробництво.
4. Оприбутковано паливо, що надійшло від постачальників.

Запитання 15. Під впливом якої операції відбудеться зменшення підсумку активів і джерел їх формування?

1. Виплачена з каси заробітна плата.
2. Отримані основні засоби безкоштовно.
3. Надійшли з поточного рахунку в касу гроші для виплати заробітної плати.
4. Відпущені матеріали у виробництво.

Запитання 16. Під впливом якої операції відбудуться рівновеликі протилежні зміни двох видів джерел формування активів підприємства?

1. Надходження позики банку на поточний рахунок.
2. Виконані розрахунки з постачальниками за рахунок позики банку.
3. Виплачена заробітна плата робітникам та службовцям.
4. Відпущені матеріали на виробництво продукції.

Запитання 17. Які зміни відбудуться в складі активів та їх джерел під впливом операції з придбання матеріалів підзвітними особами?

1. Рівновеликі протилежні зміни двох об'єктів в активах підприємства.
2. Рівновеликі протилежні зміни двох об'єктів в пасивах підприємства.

3. Рівновелике збільшення одного виду активів та одного виду джерел формування активів.

4. Рівновелике зменшення одного виду активів та одного виду джерел формування активів.

Запитання 18. Які зміни відбудуться у складі активів і джерел їх формування, якщо підприємство поверне позику банку сумою 10000 грн.?

1. Рівновеликі протилежні зміни двох видів активів.
2. Рівновеликі протилежні зміни двох видів джерел формування активів.
3. Збільшиться підсумок активів і їх джерел на 10000 грн.
4. Зменшиться підсумок активів і їх джерел на 10000 грн.

Запитання 19. Під впливом якої господарської операції зменшиться підсумок активів і джерел їх формування?

1. Отримані грошові кошти до каси з поточного рахунку для виплати заробітної плати.
2. Утриманий податок з доходів фізичних осіб із заробітної плати робітників підприємства.
3. Виплачена заробітна плата робітникам підприємства.
4. Отримані матеріали від постачальників.

Запитання 20. Які зміни у складі активів і їх джерел викликає господарська операція: “Видані з каси гроші під звіт працівнику підприємства”?

1. Зменшення в активах та джерелах їх формування.
2. Збільшення в активах та джерелах їх формування.
3. Рівновеликі протилежні зміни двох видів активів.
4. Рівновеликі протилежні зміни двох видів джерел формування активів.

Завдання для самостійної роботи

Завдання 1.

Умова: Наведено перелік об'єктів бухгалтерського обліку підприємства:

- 1) патент на виробництво лікарських препаратів;
- 2) будинок складу готової продукції;

- 3) дебіторська заборгованість бюджету за податком на добавлену вартість;
- 4) довгострокова позика, отримана в банку "Південний";
- 5) дебіторська заборгованість постачальника за виданим йому авансом в іноземній валюті;
- 6) дебіторська заборгованість підзвітної особи по сумі, що видана на відрядження;
- 7) принтер вартістю 500 грн.;
- 8) кредиторська заборгованість з оплати праці працівникам;
- 9) автомобіль "Тойота-Королла"
- 10) статутний капітал;
- 11) нерозподілений прибуток;
- 12) офісні прилади;
- 13) спецодяг на складі підприємства;
- 14) бензин на складі;
- 15) незавершені деталі в цеху.

Необхідно: На підставі наведеного переліку об'єктів бухгалтерського обліку виділити лише активи підприємства і відзначити до яких видів вони відносяться.

Завдання 2.

Умова: Наведено перелік об'єктів бухгалтерського обліку підприємства:

- 1) будинок складу матеріалів;
- 2) авторські права на видавництво літератури;
- 3) заборгованість бюджету за податком на прибуток;
- 4) позика, отримана в "Укрсиббанку" терміном на 6 місяців;
- 5) кредиторська заборгованість за авансом в національній валюті, отриманим від покупців;

- 6) кошти на поточному рахунку в національній валюті;
- 7) акціонерний капітал;
- 8) нерозподілений прибуток;
- 9) заборгованість підприємства по єдиному соціальному внеску;
- 10) заборгованість з оплати праці персоналу;
- 11) додатковий вкладений капітал;
- 12) придбані акції з метою перепродажу.
- 13) заборгованість покупців за відвантажені товари;
- 14) заборгованість за нарахованими відсотками по позиці банку;
- 15) резервний капітал.

Необхідно: На підставі наведеного переліку об'єктів бухгалтерського обліку виділити лише складові власного капіталу і зобов'язань підприємства і відзначити до яких видів вони відносяться.

Перелік законодавчих, нормативних, літературних джерел та Інтернет-ресурсів до глави 1

1. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 р. № 996.
2. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку № 1-25, затверджені наказами Міністерства фінансів України.
 1. Бессонова Г.П. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. / Приазовський держ. технічний ун-т. – Маріуполь: Рената, 2004. – 100 с.
 2. Білоус О.С., Гуцайлук Л.О., Єленчук С.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. – Т.: Стародубець, 2005. – 356 с.
 3. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку. – К.: КДТЕУ, 2000. – 692 с.
 4. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". – 3-є вид., доп. і

перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2003. – 440 с.

5. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: Навч посіб. – К.: А.С.К., 2005. – 266 с.

6. Лишиленко А.В. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – К.: Центр учебной литературы, 2008. – 235 с.

7. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. / В.С.Білоусько, М.І.Беленкова; За ред. В.С. Білоуська. – 3-тє вид., перероб і доп. – Київ: Кондор, 2007. – 432 с.

8. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. / О. І. Васюта-Беркут, Г. Ф. Шепітко, Н. О. Ромашевська; За заг. ред. В. Б. Захожая. – 2-ге вид., стереотип. – К.: МАУП, 2003. – 176 с.

9. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: Знання, 2004. – 447 с.

10. <http://www.dtkk.com.ua> – сайт бухгалтерського еженедельника «Дебет-Кредит»

3. 10.<http://nauchim.org.ua/uchebnaja-literatura/bukhgalterskijj-uchet/206-teoriya-buxgalterskogo-obliku-shvec-vg.html>

4. 11.http://fictionbook.ru/author/yuliya_anatolevna_daraeva/teoriya_bukhgalterskogo_ucheta/read_online.html?page=1

ГЛАВА 2. МЕТОД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЙОГО ЕЛЕМЕНТИ. СТАДІЇ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ

2.1. Сутність методу бухгалтерського обліку

2.2. Елементи методу бухгалтерського обліку

2.3. Предметно-методологічна цілісність облікового процесу

Вивчення теми дає змогу:

отримати знання:

- знати національні стандарти та нормативні документи, що регулюють основи ведення обліку та порядок складання звітності;
- розуміти взаємозв'язок облікових процесів;
- використовувати прийоми методу бухгалтерського обліку на кожній конкретній стадії обліку;
- критично оцінювати стан та перспективи розвитку національної системи обліку;

набути навички:

- вміти застосовувати порядку здійснення процесу збору та обробки інформації за кожним господарським фактом;
- групувати та зводити інформацію в узагальнені показники про господарську діяльність;
- використовувати отриману інформації в процесі планування діяльності господарюючого об'єкту;
- приймати відповідні управлінські рішення;

оволодіти вміннями:

- мати вміння і навички, необхідні для набуття компетенції працівника облікової та контрольно-аналітичної сфер діяльності;
- поглибити знання змісту і значення бухгалтерського обліку як науки;
- придбати необхідні знання, вміння та навички для подальшого освоєння курсу «Бухгалтерський облік».

Ключові слова: метод бухгалтерського обліку, елемент методу бухгалтерського обліку, документування; інвентаризація, грошова оцінка; калькулювання; система рахунків; подвійний запис; балансове узагальнення; звітність, вартісне вимірювання.

2.1. Сутність методу бухгалтерського обліку

Як кожна наука, бухгалтерський облік має свій метод. У перекладі з грецької мови «метод» означає дослідження, тому можна стверджувати, що метод бухгалтерського обліку означає спосіб дослідження явищ, які відбуваються у господарській діяльності. Він забезпечує вирішення головних завдань бухгалтерського обліку з метою отримання, обробки та видачі облікової інформації для задоволення потреб її користувачів.

Метод бухгалтерського обліку дає змогу відображати рух і стан економічних об'єктів, які складають його предмет. Рісого, що відрізняє бухгалтерський облік від інших видів господарського обліку, є послідовна системність їх відображення.

Розкриваючи економічну характеристику суспільного виробництва, бухгалтерський облік не може обмежуватися тільки відображенням виробничих відносин. В основі розвитку останніх лежать продуктивні сили суспільства, які тісно зв'язані з багатьма об'єктами бухгалтерського обліку. Тому в обліку, в особливості при деталізації узагальнюючих вартісних облікових показників, наводяться деякі характеристики продуктивних сил. З іншого боку, в бухгалтерському обліку відображаються і господарсько-правові відносини, які накладають свій відбиток на методологію бухгалтерського обліку.

Розбіжності у складі та характеристиці господарських засобів викликають необхідність об'єднання їх у однорідні групи (основні засоби, виробничі запаси, грошові кошти, тощо) і організації обліку по кожній групі. Рух господарських засобів відбувається у вигляді чисельних господарських операцій. Зміни активів, власного капіталу та зобов'язань господарства можна фіксувати у інформаційній системі тільки шляхом спостережень і відображення даних про ці операції та факти. Виникає потреба, відображати в бухгалтерському обліку кожен господарський факт у взаємному зв'язку із

змінами, що відбуваються під його впливом у відповідних господарських засобах, групувати та зводити ці дані в узагальнені показники про господарську діяльність. Таким чином, рух господарських засобів повинний знаходити в бухгалтерському обліку взаємопов'язане відображення.

В бухгалтерському обліку фіксуються не тільки суто економічні, але й господарсько-правові відносини, які виникають у зв'язку з рухом об'єктів бухгалтерського обліку та дією суб'єктів, які здійснюють господарську діяльність. Для бухгалтерського обліку має значення юридичний доказ інформації. Це відбивається на характеристиці методу, на складі та змісту його способів.

Отже, *метод бухгалтерського обліку* – це сукупність способів, що забезпечують отримання, обробку та видачу облікової інформації з метою використання її в процесі управління.

Бухгалтерський облік вивчає свій предмет за допомогою таких методів, як:

- хронологічне і систематичне спостереження;
- вимірювання господарських засобів і процесів;
- реєстрація та класифікація даних з метою систематизації;
- узагальнення отриманої інформації з метою звітності.

Застосування наведених вище методів дає змогу одержувати відповідну інформацію про господарську діяльність для зовнішніх і внутрішніх користувачів.

2.2. Елементи методу бухгалтерського обліку

Облікові дані формуються за допомогою відповідних інструментів –

прийомів. Окремий прийом обліку називається *елементом методу бухгалтерського обліку*. До елементів методу відноситься:

- документування;
- інвентаризація,
- грошова оцінка;
- калькулювання;
- система рахунків;
- подвійний запис;
- балансове узагальнення;
- звітність.

Дані інструменти (прийоми) забезпечують технологію облікового процесу – трансформацію інформації про окремі господарські операції в різноманітну інформацію для ефективного управління.

Документування – це спосіб первинної реєстрації фактів господарської діяльності для безперервного відображення їх у поточному обліку. Документування або складання документів є важливим, одним із ключових елементів методу бухгалтерського обліку, тому що документи є підставою для подальшого групування первинної інформації в бухгалтерському обліку і дають можливість здійснювати контроль над виконанням господарської операції.

Безперервне документування первинної інформації про предмет обліку означає, що всі без винятку дані про факти господарської діяльності та пов'язані з ними зміни в ресурсах і їх джерелах фіксуються письмово у вигляді документів. Внаслідок такого способу первинного фіксування результатів почуттєвого сприйняття людиною здійснених операцій кожний наступний бухгалтерський запис здобуває доведену основу, яка набуває юридичної сили.

Відсутність документів про здійснені факти, а також розбіжності та технічні помилки під час складання документів приводять до того, що

інформаційна модель про процеси, ресурси і джерела їх формування може бути не цілком відповідною їх дійсному стану. Щоб поновити відповідність, періодично перевіряють та документують наявність тих чи інших ресурсів. Тому можна сказати, що періодичне проведення *інвентаризації* – це спосіб виявлення тих фактів, стосовно предмету обліку, які з тих чи інших причин не були зафіксовані у первинних документах і облікових моделях. Так, наприклад, не може бути задокументовано процес природного зменшення виробничих запасів внаслідок випаровування, утруски, викрадення. Виникають також випадки втрати документів до надходження їх до бухгалтерії. Інвентаризація не тільки сприяє реальності бухгалтерської інформації, але й забезпечує контроль за збереженням власності підприємств.

Наступним елементом методу бухгалтерського обліку є *грошова оцінка* – спосіб грошового вимірювання господарських засобів. Він потрібен для порівнювання різних об'єктів обліку. Так, наприклад, не можна скласти між собою у кількісному виразі виробничі запаси, обладнання, приміщення тощо. Задача узагальнення різноманітних об'єктів обліку вирішується з допомогою способу грошової оцінки.

Калькулювання – це спосіб визначення собівартості запасів, продукції, послуг. Іноді калькулювання собівартості стає єдиним доступним прийомом виявлення вартісного складу, так як застосувати інший спосіб оцінки неможливо. Наприклад, витрати на придбання матеріалів складаються з вартості цих матеріалів по договірним цінам та витрат на транспортування, заготовлення, навантаження, розвантаження і т.п.

Система рахунків – є ефективний та зручний спосіб групування і відображення руху однорідних об'єктів обліку. Рахунки є носіями інформації, які раціонально пристосовані до відображення руху і стану окремих видів активів, власного капіталу та зобов'язань підприємств. Вони являють собою своєрідні мікро- моделі економічних об'єктів, і в цьому своєму значенні докорінно відрізняють бухгалтерський облік від

оперативного і статистичного.

Кожен господарський факт, дані про який зафіксовані у процесі первинного спостереження, здобуває єдиний вимірювач і взаємозв'язане подвійне відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Так, дані про факт отримання матеріалів зі складу для виробництва продукції повинні бути відображені на двох окремих рахунках, на яких ведеться облік матеріалів та витрат виробництва; виплата заробітної плати працівникам підприємства знайде відображення також на двох рахунках, один з яких призначений для обліку коштів у касі, другий – для обліку поточних розрахунків з оплаті праці.

Тому наступним елементом методу бухгалтерського обліку є *подвійний запис*. Це спосіб відображення кожної господарської операції водночас на двох взаємопов'язаних рахунках. Він використовується тільки у поєднанні з рахунками, але його роль в бухгалтерському моделюванні економічних об'єктів має виключне значення. Саме подвійний запис перетворює зафіксовані на рахунках дані про окремі об'єкти обліку у вичерпну інформаційну модель кругообігу капіталу, яка у цілому відповідає його реальному стану та є адекватною економічним процесам підприємства.

Подвійний запис є ще одним елементом методу бухгалтерського обліку, що докорінно відрізняє його від інших видів господарського обліку – оперативного і статистичного.

У тісному взаємозв'язку з бухгалтерськими рахунками знаходиться такий елемент методу бухгалтерського обліку, як *балансове узагальнення*. Воно дає змогу створити економічну модель стану активів, власного капіталу та зобов'язань на визначену дату, яка заснована на групуванні та порівнянні активів підприємства та джерел їх формування за допомогою грошової оцінки.

Звітність, як елемент методу бухгалтерського обліку уявляє собою систему підсумкових показників, які надають характеристику господарсько–

фінансовій діяльності підприємства. Вона складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів. Звітність може бути внутрішньою і використовуватись для прийняття управлінських рішень та зовнішньою – статистичною, фінансовою та податковою, що надається органам виконавчої влади, акціонерам, інвесторам.

Елементи методу бухгалтерського обліку, що розглянуті в попередньому викладені можна згрупувати у наступні чотири підгрупи (рис. 2.1):



Рис.2.1. Склад елементів методу бухгалтерського обліку

- первинне спостереження об'єкту – документування та інвентаризація;
- вартісне вимірювання - оцінка та калькулювання;
- взаємозв'язане відображення первинної інформації – рахунки та подвійний запис;
- балансове узагальнення інформації – баланс та звітність.

Таким чином, метод бухгалтерського обліку використовує прийоми відображення інформації про об'єкти та вивчення всього предмету: документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки та подвійний запис, баланс, звітність. Ці відносно відокремлені методичні прийоми нагляду за об'єктами і створення інформації виступають у нерозривній єдності і тільки у сукупності забезпечують отримання системної інформації бухгалтерського обліку.

2.3. Предметно-методологічна цілісність облікового процесу

Обліковий процес містить у собі відображення господарських операцій, під впливом яких змінюються об'єми та склад ресурсів та їх джерел, виникають витрати підприємства та виявляються результати його діяльності. Таким чином, господарські операції приводять до змін у складі активів, власного капіталу та зобов'язань.

У процесі розвитку бухгалтерського обліку склалася чітка послідовність і логічно витримана процедура відображення економічної інформації. Вона передбачає наступні стадії облікового процесу: фіксацію господарських фактів, оцінку, групування первинних даних за системою ознак, введення результатів групування в систему бухгалтерських рахунків, складення балансу і звітності.

Між визначеними стадіями облікового процесу і елементами методу бухгалтерського обліку існує логічний взаємозв'язок.

На першій стадії облікового процесу відбувається первинне спостереження за об'єктами бухгалтерського обліку та фіксація фактів здійснення господарської діяльності. Перш за все, ці об'єкти мають бути зафіксовані, тобто повинно бути свідчення про їх наявність, зміни, рух. Таким свідченням є документ. На стадії фіксації використовуються такі елементи методу бухгалтерського обліку: документування, інвентаризація, в

певних випадках – грошова оцінка.

Далі документи потрапляють до бухгалтерії, де документи перевіряються формально, за суттю, арифметично. Формальна перевірка полягає у визначенні повноти і правильності заповнення усіх реквізитів документів, наявності підписів посадових осіб, відповідності оформлення документів, змісту господарських операцій.

Перевірка за суттю складається у встановленні законності і доцільності господарських операцій, арифметична – у визначенні точності арифметичних розрахунків, що зроблено у документах. У бухгалтерії також здійснюється друга стадія облікового процесу – оцінка.

Під час опрацювання даних первинних і інших документів відбувається оцінка усіх без виключення господарських операцій. На цій стадії облікового процесу застосовується тільки один елемент методу бухгалтерського обліку – грошова оцінка.

На наступних стадіях облікового процесу таких, як групування первинних даних за системою ознак та введення результатів групування в систему бухгалтерських рахунків здійснюється подальша обробка первинної інформації. Наприклад, групування даних первинних документів про витрати матеріалів передбачає створення інформації відносно видів діяльності різних підрозділів, видів продукції, робіт та послуг, а також по статтях. За певними, необхідними для створення управлінської інформації ознаками, первинні дані вводяться в систему бухгалтерських реєстрів, підсумкові вартісні показники переносяться з них на бухгалтерські рахунки, що містяться в Головній книзі, на її підставі складається бухгалтерський баланс.

На цій стадії баланс не є однією з форм звітності. Його складання завершує власне обліковий цикл і має метою переконатися в тім, що зберігається рівновага між активами і пасивами. На цих стадіях використовуються такі елементи методу бухгалтерського обліку: документування, калькулювання, рахунки, подвійний запис, балансове

узагальнення.

Останньою стадією облікового процесу є складання звітності. Всі необхідні для звітності дані, що отримані на попередніх стадіях оброблення інформації, переносяться до відповідних звітних документів, одним з яких є бухгалтерський баланс. На цій стадії облікового процесу застосовується лише один елемент методу бухгалтерського обліку – звітність.

Метод бухгалтерського обліку завдяки внутрішнім взаємозв'язкам притаманних йому елементів забезпечує утворення вірогідної інформаційної моделі про об'єкти бухгалтерського обліку, які в сукупності складають процес кругообігу капіталу.

Використання елементів методу на окремих стадіях облікового процесу показано на рис. 2.2.

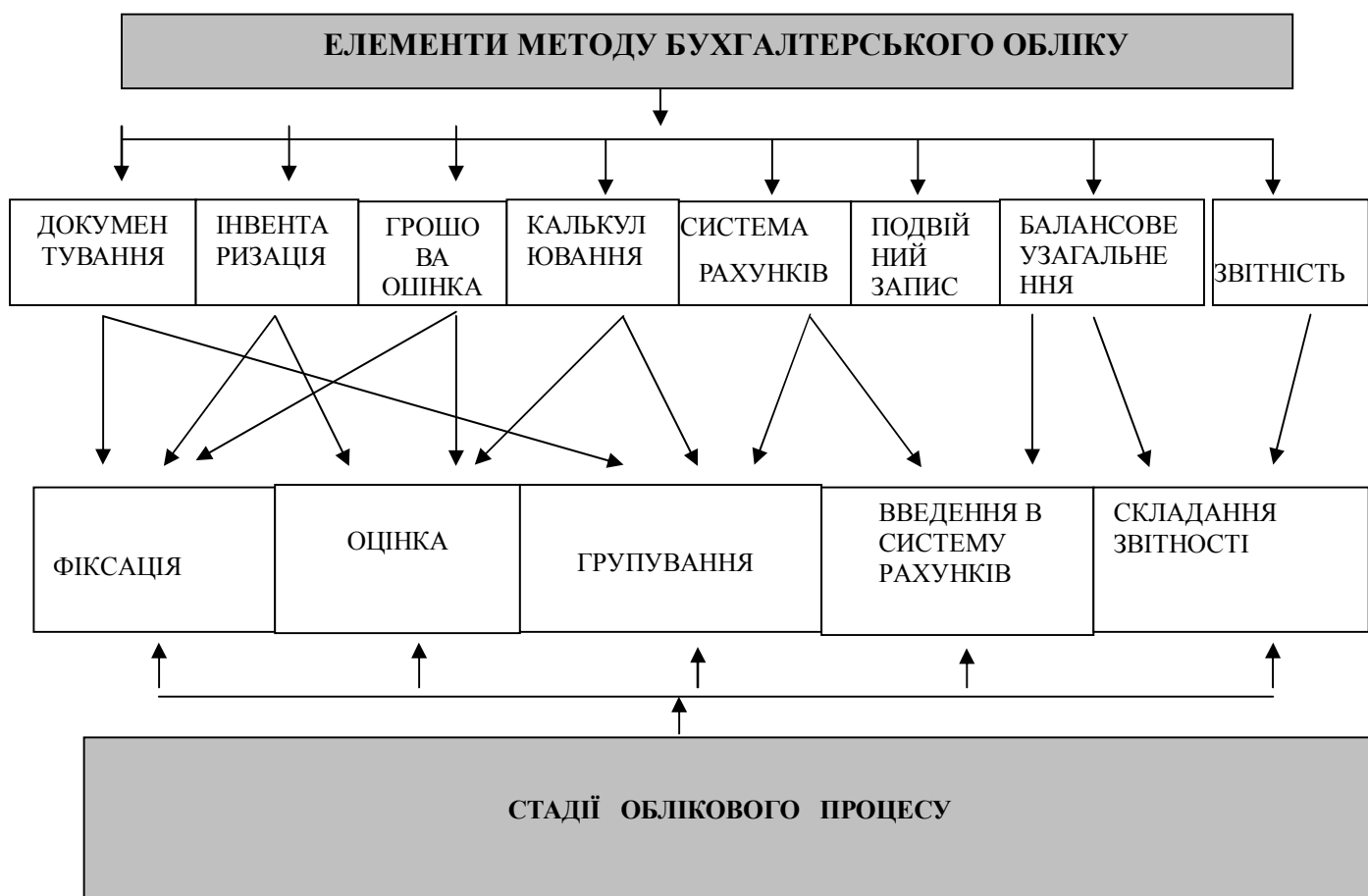


Рис. 2.2. Використання елементів методу на окремих стадіях облікового процесу

Контрольні запитання, тести, завдання для самостійної роботи

Контрольні запитання до глави 2

1. У чому полягає сутність методу бухгалтерського обліку?
2. Назвіть та дайте обґрунтування елементам методу бухгалтерського обліку.
3. В чому полягає зв'язок між предметом та методом бухгалтерського обліку?
4. Як впливає метод на побудову бухгалтерського обліку?
5. Чому метод бухгалтерського обліку поділяється на елементи?
6. Що являє собою обліковий процес?
7. Назвіть та дайте обґрунтування стадіям облікового процесу.
8. Який взаємозв'язок існує між стадіями облікового процесу та елементами методу бухгалтерського обліку?

Теми для написання рефератів і підготовки наукових статей:

1. Науковий зміст методу бухгалтерського обліку.
2. Шляхи розвитку методу бухгалтерського обліку на сучасному етапі.
3. Перспективи та проблеми розвитку методу бухгалтерського обліку в умовах використання обчислювальної техніки.
4. Сутність зв'язку між елементами методу бухгалтерського обліку та об'єктами обліку.

Тести

Запитання 1. Який з перелічених елементів методу бухгалтерського обліку відповідає за первинну інформацію:

- а) подвійний запис;
- б) калькулювання;
- в) звітність;
- г) документація.

Запитання 2. Який з елементів методу бухгалтерського обліку відповідає за оцінку:

- а) документація;
- б) інвентаризація;
- в) калькуляція;
- г) балансове узагальнення.

Запитання 3. У чому полягає сутність основного бухгалтерського рівняння:

- а) активи дорівнюють власному капіталу плюс зобов'язання;
- б) пасиви дорівнюють власному капіталу плюс зобов'язання;
- в) активи дорівнюють пасивам плюс зобов'язання;
- г) активи дорівнюють пасивам мінус зобов'язання.

Запитання 4. Який з елементів методу бухгалтерського обліку використовується для запису на рахунках:

- а) документація;
- б) інвентаризація;
- в) подвійний запас;
- г) грошова оцінка.

Запитання 5. Що таке інвентаризація:

- а) спосіб виявлення нестач;
- б) спосіб первинної реєстрації господарських операцій;
- в) спосіб зіставлення даних обліку фактичної наявності об'єктів обліку;
- г) спосіб визначення собівартості запасів.

Запитання 6. Що таке бухгалтерська проводка:

- а) запис за кредитом рахунку;
- б) взаємозв'язок між рахунками;
- в) бухгалтерський запис за дебітом рахунку;
- г) бухгалтерський запис за дебітом та кредитом рахунку, та сумою операції.

Запитання 7. У чому полягає сутність методу бухгалтерського обліку:

- а) це сукупність способів реєстрації господарських операцій;
- б) це сукупність способів визначення собівартості об'єктів обліку;
- в) це сукупність способів, що забезпечують отримання, обробку та видачу облікової інформації;
- г) це сукупність способів, що забезпечують Баланс.

Запитання 8. В чому контрольне значення подвійного запису:

- а) сума записів по дебету дорівнює сумі записів по кредиту кожного

рахунку;

- б) по дебету та кредиту відображуються однакові суми;
- в) сума дебетових оборотів дорівнює сумі кредитових оборотів усіх рахунків;
- г) дебітові обороти рівні кредитовим оборотам.

Запитання 9. Що таке документація:

- а) спосіб визначення собівартості об'єктів обліку;
- б) спосіб первинної реєстрації фактів господарської діяльності;
- в) система підсумкових показників діяльності підприємства;
- г) спосіб виявлення прибутку підприємства.

Запитання 10. У чому полягає контрольне значення подвійного запису:

- а) підсумок дебетових оборотів всіх рахунків дорівнює підсумку кредитових оборотів всіх рахунків;
- б) оборот за дебетом дорівнює обороту за кредитом;
- в) дебетовий оборот дорівнює кредитовому обороту;
- г) дебет дорівнює кредиту.

Запитання 11. Що являє собою кореспонденція рахунків:

- а) відображення операцій на рахунках;
- б) взаємозв'язок між рахунками;
- в) вказівки дебетуємого та кредитуємого рахунку та суми операції;
- г) спосіб відображення операції.

Запитання 12. Що являє собою рахунок бухгалтерського обліку:

- а) спосіб групування і відображення стану і руху об'єктів облік;
- б) спосіб поточного обліку руху коштів підприємства;
- в) спосіб документування оплати;
- г) спосіб обліку руху джерел коштів підприємства.

Запитання 13. Що таке подвійний запис:

- а) це запис в дебет та кредит рахунка;
- б) це запис на двох рахунках;
- в) це запис в дебеті одного та кредиті іншого рахунку;
- г) це запис на рахунках та одночасно в балансі.

Запитання 14. У чому полягає сутність грошової оцінки, як елементу методу бухгалтерського обліку:

- а) це спосіб вимірювання об'єктів обліку;
- б) це спосіб вимірювання та узагальнення об'єктів обліку;
- в) це спосіб розрахунків;
- г) це спосіб узагальнення об'єктів обліку.

Запитання 15. Що є об'єктами бухгалтерського обліку:

- а) господарські засоби;
- б) джерела формування господарських засобів;
- в) господарські процеси;
- г) усе перелічене вище.

Запитання 16. Що являє собою калькулювання:

- а) спосіб групування об'єктів обліку;
- б) спосіб визначення собівартості об'єктів обліку;
- в) спосіб відображення об'єктів обліку;
- г) спосіб реєстрації об'єктів обліку.

Запитання 17. Який з елементів методу бухгалтерського обліку використовують для узагальнення інформації:

- а) документація;
- б) грошова оцінка;
- в) звітність;
- г) рахунки.

Запитання 18. Який елемент методу бухгалтерського обліку відповідає за групування поточної інформації:

- а) рахунки;
- б) інвентаризація;
- в) грошова оцінка;
- г) калькування.

Запитання 19. Що є підставою для відображення господарської операції в системі бухгалтерського обліку:

- а) реєстри обліку;
- б) первинний документ;
- в) опис об'єктів обліку;
- г) виробничий звіт.

Запитання 20. Що таке бухгалтерський баланс як елемент методу бухгалтерського обліку:

- а) групування засобів та їх джерел;
- б) реєстр бухгалтерського обліку;
- в) спосіб узагальненого відображення та економічного групування засобів господарства у грошовій оцінці за їх видами та джерелами формування на певну дату;
- г) спосіб відображення господарських операцій.

Завдання для самостійної роботи

Завдання 1.

Умова: На підприємство надійшли матеріальні цінності від постачальника.

Необхідно: Визначити, які елементи методу бухгалтерського обліку застосовуються при оприбуткуванні на склад підприємства отриманих матеріальних цінностей від постачальників.

Завдання 2.

Умова: Надійшли матеріальні цінності від засновників підприємства.

Необхідно: Визначити, які елементи методу бухгалтерського обліку застосовуються при оприбуткуванні на склад підприємства отриманих матеріальних цінностей від засновників підприємства.

Завдання 3.

Умова: Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачено здійснення внутрішнього контролю за наявністю матеріальних цінностей на підприємстві.

Необхідно: Визначити, які елементи методу бухгалтерського обліку застосовуються при здійсненні контролю за наявністю матеріальних цінностей підприємства.

Завдання 4.

Умова: Підприємством отримані грошові кошти від покупців за реалізовану їм продукцію.

Необхідно: Визначити, які елементи методу бухгалтерського обліку будуть використані при відображенні в обліку операції з отримання грошових коштів від покупців за реалізовану їм продукцію.

Завдання 5.

Умова: В бухгалтерському обліку підприємства відображено операції з визначення собівартості виготовленої продукції.

Необхідно: Визначити, які елементи методу бухгалтерського обліку будуть використані при відображенні в обліку операції з визначення собівартості виготовленої продукції.

Завдання 6.

Умова: В бухгалтерському обліку підприємства відображено операції з надання інформації про фінансовий стан зовнішнім користувачам.

Необхідно: Визначити, які елементи методу бухгалтерського обліку будуть використані при відображенні в обліку операції з надання інформації про фінансовий стан зовнішнім користувачам.

Завдання 7.

Умова: Нарахована заробітна плата робітникам підприємства за виготовлення продукції.

Необхідно: Визначити, які елементи методу бухгалтерського обліку застосовуються при нарахуванні заробітної плати робітникам підприємства за виготовлення продукції.

Завдання 8.

Умова: Узагальнена інформація про фінансово-господарську діяльність підприємства за звітний період.

Необхідно: Визначити, які елементи методу бухгалтерського обліку застосовуються при узагальненні інформації про фінансово-господарську діяльність підприємства за звітний період.

Завдання 9.

Умова: Складено бухгалтерський баланс підприємства за звітний період.

Необхідно: Визначити, які елементи методу бухгалтерського обліку

застосовуються при складанні бухгалтерського балансу.

Завдання 10.

Умова: У звітному періоді погашена заборгованість з оплати праці робітникам підприємства.

Необхідно: Визначити, елементи методу бухгалтерського обліку будуть використані при відображенні в обліку операції з погашення заборгованості по оплаті праці перед робітниками підприємства.

Перелік законодавчих, нормативних, літературних джерел та Інтернет-ресурсів до глави 2:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996 XIV-ВР від 16.07.99 р.
2. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999р. № 87.
4. Атамас П.Й. Бухгалтерський облік в галузях економіки: Навч. посібник. – 2-ге видання, перероблене та доповнене. – К.: ЦУЛ, 2010 – 392с.
5. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вузів спеціальності «Облік і аудит». – Ж: ЖІТУ, 2000. – 640 с.
6. Голов С.Ф., Костюченко В. М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі: Практич. посіб. – К.: Лібра, 2001. – 840 с.
7. Лишиленко О.В. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – 2-ге видання. – К: ЦУЛ, 2008. – 220 с.
8. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: Навч.

посіб. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с.

9. Теорія бухгалтерського обліку: Навчальний посібник / За ред. проф. Валуєва Б.І. – Одеса: Принт-Майстер, 2001. – 272 с.

10. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: Знання, 2004. – 447 с.

ГЛАВА 3. ПЕРВИННЕ СПОСТЕРЕЖЕННЯ ТА ДОКУМЕНТУВАННЯ

3.1. Загальне поняття про документи і первинне спостереження

3.2. Класифікація документів і інших первинних носіїв облікової інформації

3.3. Вимоги до змісту й оформлення первинної облікової документації

3.4. Поняття документообігу і його організації

3.5. Питання до роздумів і дискусій

Вивчення теми дає змогу:

отримати знання:

- з документування об'єктів бухгалтерського обліку;
- знати визначення документів та їх класифікацію;
- знати вимоги до змісту й оформлення первинної облікової документації;
- розрізняти поняття первинних носіїв облікової інформації, первинного спостереження, документування, первинної облікової документації та її оформлення, документообігу;

набути навички:

- застосувати загально прийняті вимоги, що висуваються до оформлення первинної облікової документації під час документування фактів господарської діяльності;

-розрізняти види первинних документів, інших носіїв облікової інформації за їх класифікаційними ознаками;

-визначати, який саме документ потрібно скласти для документування кожного конкретного факту господарської діяльності підприємства;

-скласти первинні документи;

-розрізняти відповідність документу зафіксованій у ньому операції;

оволодіти вміннями:

-мати вміння і навички, необхідні для набуття компетенції працівника облікової та контрольно-аналітичної сфер діяльності;

-застосовувати основні законодавчі та нормативні чинники для правильного документального оформлення фактів господарської діяльності, складання і подання первинних облікових документів відповідним користувачам;

-скласти графіки документообігу з метою їх використання в управлінні підприємством;

-знати основні законодавчі та нормативні документи, що регулюють ведення обліку та складання звітності в Україні;

-придбати необхідні знання, вміння та навички для подальшого освоєння курсу «Бухгалтерський облік» в частині застосування таких елементів методу, як первинне спостереження та документування.

Ключові слова: бухгалтерський облік, господарські операції, господарські процеси, документ, документація, документообіг, документування, елементи методу бухгалтерського обліку, облікова інформація, облікова документація, об'єкти обліку, первинне спостереження, первинні носії облікової інформації.

3.1. Загальне поняття про документи і первинне спостереження

У процесі господарської діяльності підприємства відбуваються постійні

зміни в складі його активів, капіталу і зобов'язань. Реєстрація таких змін здійснюється робітниками підприємства в результаті первинного спостереження шляхом складання необхідних документів.

Документ являє собою письмовий доказ здійснення господарської операції або письмове розпорядження на право її здійснення. Слово «документ» створене від латинського *dokumentum*, що означає свідчення, доказ, розпорядження або дозвіл адміністрації (власника) на здійснення господарської операції. Первинний бухгалтерський документ містить інформацію про господарську операцію і складається в процесі її здійснення або відразу після її завершення. Засіб суцільного і безупинного відображення господарських операцій за допомогою бухгалтерських документів називається *документацією*. Як найважливіший елемент методу бухгалтерського обліку документація служить для первинного спостереження за господарськими операціями і є обов'язковою умовою відображення їх в обліку.

Історично в бухгалтерському обліку під документом розуміється бланк визначеної форми, у якому відображено факт господарської операції. З застосуванням в обліку електронно-обчислювальної техніки для збору й опрацювання інформації поряд із паперовими документами широко використовуються машинні носії облікової інформації. Зміна носіїв первинної інформації, проте, не знизило роль документації як елемента методу бухгалтерського обліку. Від результатів первинного спостереження, своєчасності і якості документації в значній мірі залежить достовірність бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Порядок документального оформлення господарських операцій регламентовано Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України № 88 від 24.05.95 р.

Документація грає важливу роль в управлінні підприємством:

- містить розпорядження на здійснення господарських операцій для

робітників, що виконують ці операції, а також служить обґрунтуванням здійснених ними операцій;

- забезпечує контроль наявності і руху господарських засобів, а також законності і доцільності господарських операцій;

- є юридичним доказом здійснення господарських операцій, а тому використовуються для ревізії, контролю, аналізу господарської діяльності розробки проектів управлінських рішень, а також при розгляді судовими органами господарських позовів.

3.2. Класифікація документів і інших первинних носіїв облікової інформації

Оформлення господарських операцій, здійснюється різними за змістом і формою документами. Правильному упорядкуванню і використанню в обліку документів сприяє *класифікація документів* по різноманітних ознаках.

По призначенню документи підрозділяються на: *розпорядчі, виконавчі, бухгалтерського оформлення і комбіновані.*

Розпорядчі – містять розпорядження (наказ) на виконання господарської операції. До них відносяться чек на одержання коштів у банку, платіжні доручення банку на перерахування коштів із поточного рахунку одного підприємства другому, платіжна вимога, наказ про зарахування на роботу й ін. Проте розпорядчі документи не підтверджують факт здійснення господарських операцій, а тому не служать обґрунтуванням для відображення їх в обліку.

Виконавчі – підтверджують факт здійснення господарської операції, а тому служать обґрунтуванням для облікових записів. До них відносяться виписки банку з поточних рахунків у банку про зарахування або списання коштів, авансові звіти, прибуткові ордери й ін. Для виконавців вони є виправданням використання коштів або матеріальних цінностей.

Документи *бухгалтерського оформлення* складаються робітниками бухгалтерії на підставі розпорядчих і виконавчих документів. До них відносяться бухгалтерські довідки, розрахунки, групувальні відомості, картки, розроблювальні таблиці і т.д. Документи бухгалтерського оформлення самостійного значення не мають, вони не відображають безпосередньо господарської операції, а лише служать для узагальнення і більш зручного оформлення інформації первинних документів.

Часто форми використовуваних на практиці документів містять ознаки перерахованих вище типів. Такі документи називаються *комбінованими*. До них відносяться акти приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, вимоги, лімітно-забірні карти, прибуткові і видаткові касові ордери, наряди на виконання робіт, та інші.

Так, акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма ОЗ-3), складений комісією, виконує функцію розпорядчого документа тому що є підставою для введення в експлуатацію (вибуття з експлуатації) об'єкта основних засобів і складання інвентарної картки (форма № ОЗ-1).

У випадку внутрішнього переміщення об'єктів основних засобів з одного підрозділу в інший форма ОЗ-3 носить функції виконавчого документа для сторони, що отримує об'єкт, і виправдувального для сторони, що передає об'єкт. Після відображення на акті кореспонденції рахунків він виконує функцію документа бухгалтерського оформлення.

Використання комбінованих документів сприяє скороченню кількості документів, полегшує їхнє опрацювання.

За характером документованих операцій розрізняють документи *грошові, матеріальні і розрахункові*.

Грошовими документами оформляються операції, пов'язані з рухом коштів. До них відносяться прибуткові і видаткові касові ордери, платіжні доручення, банківські чеки і т.п.

Матеріальними документами оформляється рух матеріальних цінностей. До них відносяться накладні, прибуткові ордери, лімітно-забірні карти, вимоги й ін.).

Розрахунковими документами оформляють розрахунки між підприємствами, організаціями й фізичними особами. До них відносяться рахунки, платіжні доручення, платіжні вимоги й ін.).

Підприємство, організація _____

Затверджую
Керівник підприємства _____підпис, ПП
«__» _____ 201_р.**Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів**

№ документа		Дата складання		Код особи, відповідальної за цілісність засобів					Код виду операції		
Здавач	Одержувач	Дебет		Кредит		Первинна (покупна) вартість		Номер		Код	
цех, відділ, ділянка, лінія		рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку	Рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку			Інвентарний	Заводський	рахунок об'єкту аналітичного обліку (для віднесення амортизаційних відрахувань)	норма амортизаційних відрахувань
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	

На підставі наказу (розпорядження) _____
від «__» _____ 201_р. № ____ зроблено огляд _____найменування об'єкта
прийнятого (переданого) в експлуатацію від _____
у момент приймання (передачі) об'єкт знаходиться
в _____

місце знаходження об'єкта

Норма амортизаційних відрахувань		Поправочний коефіцієнт	Устаткування		Сума зносу за даними переоцінки на 201_р. або по документах придбання	Рік випуску (будування)	Дата введення в експлуатацію (місяць, рік)			Номер паспорта
12	13		вид	код						

Джерело придбання (фінансування) _____
Підстава переміщення _____
Стисла характеристика об'єкта _____

Зворотний бік форми № 03-1

Об'єкт технічним умовам _____

Відповідає (не відповідає)

зазначити, що саме не відповідає _____

Доробка не потрібна (потрібна - зазначити, що саме потрібно):

Результати іспиту об'єкта _____

Висновок комісії _____

Додаток. Перелік технічної документації _____

Голова комісії _____ посада _____ підпис _____ прізвище, ім'я та по

батькові

Члени комісії:

_____ посада _____ підпис _____ прізвище, ім'я та по

батькові

_____ посада _____ підпис _____ прізвище, ім'я та по

батькові

_____ посада _____ підпис _____ прізвище, ім'я та по

батькові

Об'єкт основних засобів прийняв:

_____ посада _____ підпис _____ прізвище, ім'я та по

батькові

Здав:

_____ посада _____ підпис _____ прізвище, ім'я та по

батькові

Відмітка бухгалтерії про відкриття картки або переміщенні об'єкту «__» _____ 201__
р.

Головний бухгалтер (бухгалтер) _____

За обсягом документованих операцій розрізняють *первинні* і *зведені* документи. *Первинні* документи складають у момент здійснення господарської операції (касові ордери, накладні, наряди й ін.). *Зведені документи* складаються на підставі однорідних первинних документів шляхом угруповання й узагальнення їхніх показників (авансові звіти, відомості руху матеріалів, відомості розподілу заробітної плати і матеріалів по напрямках витрат і ін.). Такі документи є важливими для систематизації і скорочення облікових записів. По засобу охоплення господарських операцій документи підрозділяють на *разові* і *накопичувальні*. *Разові документи* використовують для оформлення однієї або декількох операцій, що одночасно записуються в документ (накладні, касові ордери, вимоги, акти й ін.). Відразу ж після оформлення такі документи можуть бути використані для здійснення облікових записів.

Накопичувальні документи використовуються для оформлення однорідних, господарських операцій, що систематично повторюються протягом визначеного періоду – декади, місяця, кварталу. До таких документів відносяться, наприклад, лімітно-забірні карти, маршрутні листи, карти розкрою, наряди на відрядні роботи й ін. На відміну від разових, накопичувальні документи використовуються багаторазово. Підставою для складання бухгалтерських проводок є підсумкова сума усіх записів за відповідний період. Застосування накопичувальних документів сприяє скороченню облікових записів і раціоналізації обліку.

За місцем складання документи підрозділяються на *внутрішні* і *зовнішні*. Внутрішні документи складаються на підприємстві, де відбулася господарська операція (касові ордери, накладні, і т.д.). Зовнішні надходять від інших підприємств і організацій (накладні, рахунки, податкові накладні, платіжні вимоги, акти і т.д.). По засобах складання всі документи підрозділяються на такі, що складаються вручну і за допомогою обчислювальної техніки.

Класифікація бухгалтерських документів подана в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Класифікація документів

Класифікаційна ознака	Класифікаційна група	Документи
За призначенням	Розпорядчі	чек, платіжні доручення, платіжна вимога, наказ про зарахування на роботу.
	Виконавчі	виписки банку, авансові звіти, прибуткові ордери
	бухгалтерського оформлення	бухгалтерські довідки, розрахунки, групувальні відомості, картки, розроблювальні таблиці
	Комбіновані	акти приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, вимоги, лімітно-забірні карти, прибуткові і видаткові касові ордери, наряди на виконання робіт
За характером документованих операцій	Грошові	прибуткові і видаткові касові ордери, платіжні доручення, банківські чеки
	Матеріальні	накладні, прибуткові ордери, лімітно-забірні карти, вимоги
	Розрахункові	рахунки, платіжні доручення, платіжні вимоги
За обсягом документованих операцій	Первинні	касові ордери, накладні, наряди
	Зведені	авансові звіти, відомості руху матеріалів, відомості розподілу заробітної плати і матеріалів по напрямках витрат
По засобі охоплення господарських операцій	Разові	накладні, касові ордери, вимоги, акти
	Накопичувальні	лімітно-забірні карти, маршрутні листи, карти розкрою, наряди на відрядні роботи
За місцем складання	Внутрішні	касові ордери, накладні
	Зовнішні	накладні, рахунки, податкові накладні, платіжні вимоги, акти
По засобі складання	такі, що складаються вручну	Усі документи

	Такі, що складаються за допомогою обчислювальної техніки	Машинограми та інші носії первинної облікової інформації
--	--	--

3.3. Вимоги до змісту й оформлення первинної облікової документації

Повнота і достовірність показників обліку та звітності в першу чергу залежать від змісту й оформлення первинних документів. Первинний документ повинен містити перелік необхідних показників, що характеризують ту або іншу сторону господарської операції. Показники, що містяться в документі, називаються його реквізитами (від латинського *reguisitum* – потрібний, необхідний). Кожен документ містить *обов'язкові реквізити*, без яких він рахується недійсним, тобто не має юридичної сили. Відповідно до п. 2.4 Положення № 88, первинний документ має юридичну силу і доказовість тільки при наявності таких обов'язкових реквізитів:

- найменування документу (наприклад, накладна) і код типової форми;
- місце складання (назва підприємства, від імені якого складено документ, його юридична адреса, коди);
- дата складання;
- сторони, що беруть участь у господарській операції (наприклад, у накладній - хто здав товар, і хто його прийняв);
- зміст господарської операції (наприклад, у накладній зазначено, який товар видано, хто видав товар і кому);
- облікові вимірювачі (натуральні і вартісні);
- підпис осіб, відповідальних за проведення господарської операції і правильність її оформлення.

Найчастіше в економічній літературі в складі обов'язкових виділяють «дату і номер» документа. Проте з погляду Положення № 88, ці реквізити мають різну значимість. Якщо дата документа відноситься до обов'язкових реквізитів, то номер – до додаткових, тобто останнього може і не бути. Крім номера до додаткових реквізитів, відповідно до п.2.4 Положення № 88,

відносяться: ідентифікаційний код підприємства; підстава для здійснення операції; дані про документ, що засвідчує особу одержувача; інші.

Положення № 88 не розкриває значення слова «інші», тому в практичній діяльності треба виходити з вимог інших нормативних актів, що регламентують створення тих або інших конкретних первинних документів, типових форм первинних документів і доцільності використання додаткових реквізитів. Так, номер документа є обов'язковим реквізитом, для касового ордеру, оскільки цього потребує Положення про ведення касових операцій у національній валюті України, затверджене постановою Правління НБУ № 637 від 15.12.2004 р. (із змінами і доповненнями). У той же час номер може бути відсутнім на акті виконаних робіт, що підтверджує виконання договору.

У першому випадку відсутність нумерації веде до невизнання касового ордеру первинним документом, що має юридичну чинність, у другому випадку акт виконаних робіт залишається і без номера повноправним документом. Крім загальних, існують також спеціальні реквізити, що є обов'язковими для окремих форм документів. Наприклад, в акті приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів обов'язковими є дані про розмір зносу об'єкта на дату приймання (передачі), норма амортизації, технічні характеристики об'єкта, висновок комісії і підписи її членів, і т.д.

При використанні обчислювальної техніки реквізити документів можуть бути зафіксовані у виді відповідних кодів. Документи, складені за допомогою засобів обчислювальної техніки, використовуються в бухгалтерському обліку за умови наявності обов'язкових реквізитів, передбачених відповідними стандартами. При заповненні документів варто мати на увазі, що відповідно до п. 2.11 Положення № 88 у всіх вільних, незаповнених рядках первинних документів обов'язково повинні бути проставлені прочерки.

Відповідно до Положення № 88 первинні документи повинні складатися в момент здійснення господарської операції або, якщо це

неможливо, відразу після її завершення.

3.4. Державна регламентація первинних документів

Значна частина первинних документів складається на бланках типових форм, затверджених Держкомстатом України, що передбачено п. 2.7 Положення № 88.

Держкомстатом затверджений цілий ряд форм первинних документів, які в основному охоплюють усі господарські операції. Зокрема, форми первинних документів затверджені такими наказами Держкомстату:

- № 253 від 09.10.95 р. – затверджені типові форми з обліку особового складу і використання робочого часу, введено в дію із січня 1996 року;

- № 352 від 29.12.95 р. – затверджені типові форми первинної облікової документації з обліку основних засобів, введено в дію із січня 1996 року;

- № 51 від 15.02.96 р. – затверджені типові форми з обліку касових операцій, введено в дію з лютого 1995 року;

- № 67 від 11.03.96 р. – затверджені типові форми бланків суворої звітності, введено в дію з березня 1996 року;

- № 144 від 22.05.96 р. – затверджені типові форми з обліку розрахунків із робітниками та службовцями по заробітній платі, введено в дію з липня 1996 року;

- № 145 від 22.05.96 р. – затверджені типові форми з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів, введено в дію з липня 1996 року;

- № 193 від 21.06.96 р. – затверджені типові форми з обліку сировини і матеріалів, введено в дію з липня 1996 року.

Правила виготовлення та зберігання бланків суворої звітності

Бланки суворої звітності, відповідно до постанови Кабінету Міністрів України № 283 від 19.04.93 р. (із наступними змінами), можуть виготовлятися тільки на державних спеціалізованих підприємствах і повинні мати друкарську нумерацію.

Документи, пов'язані з оформленням грошових операцій (чек), боргових зобов'язань (вексель) і деякі інші складають на *бланках суворого обліку*. Бланки цих документів повинні зберігатися в сейфах, металевих шафах або спеціальних приміщеннях. Зміст цієї вимоги складається в обмеженні доступу до таких бланків із метою запобігання їхнього несанкціонованого використання. Надходження бланків суворої звітності повинно оформлятися прибутково-видатковими накладними і записуватися в прошнурованій і опечатаній прибутково-видатковій книзі з обліку бланків суворої звітності. У цій же книзі фіксується також видача бланків суворої звітності. Крім того, на кожний вид бланків суворої звітності заводиться картка-довідка у розрізі матеріально відповідальних осіб. Тобто якщо на підприємстві право виписки, наприклад, товарно-транспортний накладних надано п'ятьом комірникам, то на кожного з них заводиться окрема картка.

Помилки, допущені при складанні таких бланків, виправленню не підлягають. Зіпсовані бланки суворого обліку зберігаються для наступного контролю їхнього використання.

Систематично повинні проводитися перевірки наявності бланків суворої звітності з оформленням результатів перевірки актами за формою № СЗ-4.

За достовірність інформації, що міститься в документі, відповідають особи, які підписують документ.

3.5. Поняття документообігу та його організації

Бухгалтерські документи від моменту складання до решти в архів проходять шлях, названий *документообігом*.

Процес первинного документування – сама трудомістка ділянка облікового процесу. Тому раціоналізація документообігу (визначення оптимального маршруту проходження документів з урахуванням

особливостей конкретного підприємства) важлива для удосконалення системи бухгалтерського обліку в цілому. Основними етапами цього маршруту є складання документа, передача в бухгалтерію, облікова реєстрація даних і передача в архів.

Складені в різних господарських підрозділах підприємства документи передаються в бухгалтерію і підлягають опрацюванню, на всіх стадіях облікового процесу. Основним документом, що визначає порядок і терміни проходження й опрацювання облікової інформації, є графік документообігу, що розробляється під керівництвом головного бухгалтера, погоджується з усіма зацікавленими підрозділами і затверджується керівником підприємства.

При розробці графіка документообігу основна задача полягає в створенні системи взаємної відповідальності виконавців по всьому ланцюжку проходження документів, починаючи від первинного джерела і закінчуючи архівом. Вимоги бухгалтерії з цього приладу є обов'язковими для всіх підрозділів підприємства.

Положення № 88, яким передбачено необхідність складання графіку документообігу, не встановлює його форму, а визначає тільки загальні принципи його побудови: графік оформляється у виді схеми або переліку робіт із створення, перевірки й опрацювання документів. Тому кожне підприємство управі установлювати форму графіка самостійно. Графік документообігу повинен містити відомості про назву документу, найменування підрозділів, у яких документ створюється, термінах подальшої його обробки. Відповідно до п. 6.1 Положення № 88 відпрацьовані документи систематизуються в папках у хронологічному порядку і здаються в архів підприємства.

До передачі в архів підприємства опрацьовані документи повинні зберігатися в окремих приміщеннях або закритих шафах під відповідальністю осіб, уповноважених головним бухгалтером.

Цілісність документів в процесі їх обробки, передачу їх в архів забезпечує головний бухгалтер. Видача документів із бухгалтерії, а також з архіву персоналу інших підрозділів здійснюється за рішенням головного бухгалтера. У випадку зникнення або знищення документів відповідно до пункту 6.10 Положення № 88 керівник підприємства зобов'язаний у писемній формі сповістити про це правоохоронним органам, і призначає комісію для встановлення переліку відсутніх документів і причин їхнього зникнення або знищення. Результати роботи комісії оформляються актом, копія якого в 10-денний термін направляється у вищестоящу організацію і податкову інспекцію.

3.6. Питання до роздумів та дискусій

У процесі життєдіяльності підприємства створюється велика кількість паперових документів. Процес управління та зберігання цих документів є досить трудомістким. В умовах бурхливого розвитку інформаційно-комунікаційних технологій та використання комп'ютерних систем в бухгалтерському обліку логічним є перенос інформації з паперових документів на електронні носії і подальша обробка даних за допомогою електронно-обчислювальних машин.

Визначення електронного документа подано у ст. 5 "Електронний документ" Закону України "Про електронні документи та електронний документообіг": "документ, інформація в якому зафіксована у формі електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документа". Слід зазначити, що Законом не передбачено склад обов'язкових реквізитів електронного документа, що не дає можливості встановити джерело його походження і позбавляє статусу документа. Визначення структури й обов'язкових реквізитів документа є особливо актуальним у середовищі електронного документообігу, де електронні повідомлення вже можуть не мати звичної структури й реквізитів паперового документа у зв'язку з

необхідністю їхньої автоматизованої обробки.

Дискусійним залишається питання *оригіналу електронного документа*. Оригіналом його вважається електронний примірник документа з обов'язковими реквізитами, в тому числі з електронним підписом автора. Пункт 2 ст. 7 "Оригінал електронного документа" Закону України "Про електронні документи та електронний документообіг" передбачає, що "у разі надсилання електронного документа кільком адресатам або його зберігання на кількох електронних носіях інформації кожний з електронних примірників вважається оригіналом електронного документа". Таким чином електронний документ може мати декілька оригіналів, що суперечить самому поняттю "оригінал". Оригінал електронного документа може бути лише один, але у зв'язку з легкістю копіювання можна створити яку завгодно кількість абсолютно ідентичних його аналогів. В цих умовах електронні інформаційні системи повинні передбачати процедуру ідентифікації оригіналу електронного документа з будь-якої кількості існуючих копій.

Юридична чинність і доказовість електронному документу надається за допомогою *електронного підпису*, який згідно з ст. 6 Закону України "Про електронні документи та електронний документообіг" є обов'язковим реквізитом електронного документа, що використовується для ідентифікації автора чи особи, яка підписала документ. Пункт 2 ст. 6 "Електронний підпис" містить таке положення: "накладанням електронного підпису завершується створення електронного документа". Отже, законодавець визначив момент, з якого електронний документ набуває юридичної сили – з моменту накладання електронного підпису.

Згідно Закону України "Про електронний цифровий підпис" він ґрунтується на алгоритмах криптографічного захисту інформації і накладається за допомогою закритого ключа – спеціального коду, відомого тільки особі, яка підписала документ. Дійсність електронного цифрового підпису перевіряється за допомогою відкритого ключа – коду перевірки,

доступного решті суб'єктів електронного документообігу. Цей код унеможлиблює підробку ЕЦП автора електронного документа, але надає можливість перевірити його справжність. Закон передбачає також використання електронного аналога печатки підприємства – електронний цифровий підпис підприємства.

Поняття *електронного документообігу* містить Закон України "Про електронні документи та електронний документообіг" Згідно ст. 9 Закону це сукупність процесів створення, обробки, відправлення, передачі, отримання, зберігання, використання і знищення електронних документів, які виконуються із застосуванням перевірки цілісності і в разі потреби з підтвердженням факту отримання таких документів. Порядок електронного документообігу визначається підприємствами, установами та організаціями всіх форм власності за домовленістю сторін.

Передача електронних документів здійснюється з використанням інформаційних і телекомунікаційних засобів.

Зберігання електронних документів має здійснюватися на електронних носіях і забезпечувати можливість перевірки цілісності цих документів у будь-який момент. Що ж стосується строку зберігання електронних документів, то він має бути не менший від строку, встановленого законодавством для зберігання відповідних документів з паперовим носієм.

Контрольні запитання, тести, завдання для самостійної роботи

Контрольні запитання до глави 3

1. Що таке документація?
2. Яка роль документації в управлінні підприємством?
3. За якими ознаками класифікують документи?
4. Які існують вимоги до оформлення документів?
5. Що є реквізитом документу?
6. Які реквізити документів є обов'язковими?

7. Класифікація документів за їх призначенням.
8. Класифікація документів за обсягом документованих операцій.
9. Класифікація документів за місцем їх складання і обсягом.
10. Правила виготовлення та зберігання бланків суворої звітності.
11. Що таке електронний цифровий підпис?
12. Порядок електронного документообігу на підприємстві.

Теми для написання рефератів і підготовки наукових статей:

1. Класифікація документів.
2. Документообіг, його етапи.
3. Розробка графіка документообігу.
4. Електронний документообіг на підприємстві.

Тести

Запитання 1. Що є документом?

1. Письмовий доказ факту здійснення господарської операції або письмове розпорядження власника на право її здійснення.
2. Спосіб первинного відображення об'єктів обліку, що полягає в документальному оформленні кожної господарської операції.
3. Спосіб угруповання і зіставлення активів підприємства і джерел їх формування за допомогою грошової оцінки на певну дату.
4. Спосіб угруповання і відображення руху об'єктів обліку.

Запитання 2. Яка з перерахованих вимог щодо складання первинних документів є істинною?

1. Первинні документи повинні складатися завжди у момент проведення господарської операції.
2. Первинні документи повинні складатися завжди після завершення господарської операції.
3. В кінці поточного місяця.
4. У всіх вільних, незаповнених рядках первинних документів обов'язково повинні бути прочерки.

Запитання 3. Виправлення помилкових записів в документах коректурним способом виконують таким чином:

1. Помилковий текст або суму закреслюють так, щоб можна було прочитати початкові дані, зверху роблять правильний запис. Виправний запис завіряють особи, які підписують документ.
2. Помилковий текст або суму закрашують коректором, зверху роблять

правильний запис. Виправний запис завіряють особи, які підписують документ.

3. Складають новий документ.
4. Роблять сторніровочний запис.

Запитання 4. Реквізитами документа є:

1. Показники, які містяться в документі.
2. Форма документа.
3. Вид документа.
4. Вимоги щодо заповнення документа.

Запитання 5. Який з перерахованих реквізитів є обов'язковим для кожного документа?

1. Підпис керівника підприємства.
2. Відтиск печатки підприємства.
3. Дата складання документа.
4. Підпис головного бухгалтера.

Запитання 6. Документообіг – це:

1. Облікова обробка даних, які містяться в первинних документах.
2. Певний маршрут, який проходить кожний документ від моменту складання до передачі в архів.
3. Формування документа у момент здійснення господарської операції.
4. Передача документів в архів.

Запитання 7. Як поступають з обробленими документами?

1. Зберігають в бухгалтерії підприємства протягом необмеженого терміну.
2. Знищують в кінці звітнього року.
3. Систематизують в хронологічному порядку і здають в архів підприємства.
4. Передають на зберігання контролюючим органам.

Запитання 8. Хто забезпечує цілісність документів в процесі їх обробки і передачі в архів?

1. Директор підприємства.
2. Органи правопорядку.
3. Позавідомча охорона підприємства.
4. Головний бухгалтер підприємства.

Запитання 9. Які дії повинен зробити керівник підприємства у разі зникнення або знищення документів?

1. Призначити комісію для встановлення переліку відсутніх документів і у письмовій формі повідомити про це правоохоронні органи.

2. Призначити комісію для визначення місця знаходження документів і їх відновлення.
3. Повідомити податкові органи.
4. Не звертати уваги на відсутність документів.

Запитання 10. Документи класифікуються на розпорядливі, виконавчі, комбіновані і бухгалтерського оформлення:

1. За їх призначенням.
2. За характером документованих операцій.
3. Залежно від порядку відображення господарських операцій.
4. За способом охоплення господарських операцій.

Запитання 11. Який з перерахованих документів відноситься до розпорядливих?

1. Чек.
2. Видатковий касовий ордер.
3. Журнал-ордер і відомість.
4. Касова книга.

Запитання 12. Який з перерахованих документів є первинним?

1. Відомість обліку руху товарно-матеріальних цінностей.
2. Картка складського обліку матеріалів.
3. Журнал обліку вантажів, що поступають.
4. Виписка з поточного рахунку в банку.

Запитання 13. Чим визначається форма графіка документообігу на підприємстві?

- 1) Положенням № 88 «Про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку».
- 2) Рішенням головного бухгалтера підприємства.
- 3) Рішенням податкової інспекції.
- 4) Рішенням правоохоронних органів.

Запитання 14. Порядок проходження і термін обробки облікової інформації визначається:

1. Графіком документообігу.
2. Планом рахунків бухгалтерського обліку.
3. Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність».
4. Податковим кодексом України.

Запитання 15. Яка з перерахованих стадій не є складовою частиною документообігу?

1. Формування документів і передача їх в бухгалтерію.
2. Облікова обробка даних, які містяться в документах.

3. Виготовлення бланків документів.
4. Передача документів в архів.

Запитання 16. Хто санкціонує видачу документів з бухгалтерії або архіву персоналу інших підрозділів підприємства?

1. Директор підприємства.
2. Органи правопорядку.
3. Позавідомча охорона підприємства.
4. Головний бухгалтер підприємства.

Запитання 17. Яка з перерахованих вимог щодо виготовлення і зберігання бланків суворої звітності є помилковою?

1. Бланки суворої звітності можуть виготовлятися тільки на спеціалізованих підприємствах і повинні мати друкарську нумерацію.
2. Бланки суворої звітності повинні зберігатися в сейфах, металевих шафах або спеціальних приміщеннях.
3. Бланки суворої звітності повинні оформлятися прибутково-видатковими накладними і враховуватися в книзі обліку бланків суворої звітності.
4. Бланки суворої звітності знищуються у разі їх псування.

Запитання 18. Як здійснюють виправлення помилкових записів в первинних документах з обліку надходження і вибуття товарно-матеріальних цінностей?

1. Коректурним способом.
2. Методом червоного сторно.
3. Методом складання додаткової бухгалтерської проводки.
4. Одним з перерахованих вище методів.

Запитання 19. Первинні документи завжди повинні складатися:

1. У момент проведення господарської операції.
2. Після завершення господарської операції.
3. В кінці поточного місяця.
4. У момент проведення господарської операції, а якщо це неможливо – відразу після її завершення.

Запитання 20. Порядок і термін проходження і обробки облікової інформації визначається:

1. Графіком документообігу.
2. Планом рахунків бухгалтерського обліку.
3. Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність».
4. Податковим кодексом України.

Перелік законодавчих, нормативних, літературних джерел та

Інтернет-ресурсів до глави 3

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України № 996 від 16.07.1999 р. // <http://www.minfin.gov.ua/>
2. Положення про ведення касових операцій у національній валюті України. Затверджено постановою Правління НБУ №637 від 15.12.2004р. // <http://www.it-business.com.ua//documents>
3. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 88 від 24.05.95 р. // <http://www.it-business.com.ua//documents>
4. Порядок виготовлення бланків цінних паперів і документів суворого обліку. Затверджено постановою Кабінету Міністрів України № 283 від 19.04.93 р. // <http://search.ligazakon.ua/>
7. Про затвердження типових форм первинного обліку. Наказ Міністерства статистики України № 253 від 09.10.95 р. // <http://zakon.nau.ua/>
8. Про затвердження типових форм первинного обліку. Наказ Міністерства статистики України № 352 від 29.12.95 р. // <http://zakon.nau.ua/>
9. Про затвердження типових форм первинного обліку. Наказ Міністерства статистики України № 51 від 15.02.96 р. // <http://zakon.nau.ua/>
10. Про затвердження типових форм первинного обліку. Наказ Міністерства статистики України №67 від 11.03.96 р. // <http://zakon.nau.ua/>
11. Про затвердження типових форм первинного обліку. Наказ Міністерства статистики України № 144 від 22.05.96 р. // <http://zakon.nau.ua/>
12. Про затвердження типових форм первинного обліку. Наказ Міністерства статистики України № 145 від 22.05.96 р. // <http://zakon.nau.ua/>
13. Про затвердження типових форм первинного обліку. Наказ Міністерства статистики України № 193 від 21.06.96 р. // <http://zakon.nau.ua/>
14. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів та документів і розрахунків. Наказ Міністерства фінансів України №69 від 11.08.94 р. //

<http://zakon.nau.ua/>

15. Бухгалтерський облік в Україні. Від теорії до практики: У 2т. / За ред. А.М. Коваленко. – Дніпропетровськ: ВКК «Баланс-Клуб», 2010. – Т.1 – 656 с.

16. Інвентаризація активів і зобов'язань. Електронний журнал Аверс-Бухгалтерія.

ГЛАВА 4. ВАРТІСНЕ ВИМІРЮВАННЯ ОБ'ЄКТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ОЦІНКА І КАЛЬКУЛЯЦІЯ

4.1. Показники вимірювання об'єктів обліку

4.2. Калькуляція як елемент методу бухгалтерського обліку

Вивчення теми дає змогу:

отримати знання:

- з характеристики показників вимірювання об'єктів обліку;
- з визначення показників, які використовують для характеристики активів і пасивів за притаманними їм параметрами у розрізі облікових об'єктів;
- з визначення калькуляції, як елементу методу бухгалтерського обліку;

набути навички:

- застосування загально прийнятих вимог, які висуваються до характеристики майна підприємства у розрізі облікових об'єктів;
- визначення видів показників за їх класифікаційними ознаками;
- розподілу майна та господарських засобів підприємства за складом, розміщенням, джерелами їх формування, цільовим призначенням з урахуванням специфіки вимірювання відповідних об'єктів обліку;
- калькулювання собівартості одиниці продукції;

оволодіти вміннями:

-мати вміння і навички, необхідні для набуття компетенції працівника облікової та контрольної-аналітичної сфер діяльності;

-застосовувати основні нормативно-законодавчі положення з ведення бухгалтерського обліку та формування даних з активів і пасивів підприємства;

-поглибити знання змісту і значення бухгалтерського обліку як науки;

-знати основні законодавчі та нормативні документи, що регулюють ведення обліку та складання звітності в Україні;

-придбати необхідні знання, вміння та навички для подальшого освоєння курсу «Бухгалтерський облік» в частині застосування таких елементів методу бухгалтерського обліку, як оцінка та калькуляція.

Ключові слова: грошове вимірювання; договірна ціна; єдиний вимірник; калькуляція; кількісні показники; номінальна вартість; оптова, роздрібна, покупна ціна; первісна вартість; справедлива вартість; собівартість; трудові вимірники; фактична собівартість.

4.1. Показники вимірювання об'єктів обліку

Задля вимірювання об'єктів у бухгалтерському обліку використовуються натуральні, трудові та грошові показники.

Натуральні – це кількісні показники. До них відносять одиниці маси – кілограми, тони, центнери, грами та міліграми; одиниці довжини – сантиметри, метри, кілометри, дециметри та міліметри; одиниці об'єму – літри, декалітри, гектолітри, кубічні метри та кубічні сантиметри; одиниці площі – гектари, квадратні кілометри, метри та дециметри.

Так, у залежності від діяльності підприємства та його майна, наприклад, у роздрібній торгівлі наявність та рух продовольчих товарів обліковують у кілограмах – муку, крупу, цукерки; у банках – консерви рибні, овочеві; у пакетах – молоко, сік тощо. Сільські виробники зайняті площі

під овес, пшеницю, капусту, помідори чи виноград вимірюють гектарами, а збираний урожай центнерами. У ресторанному господарстві – кількість виготовлених та реалізованих страв у блюдах. Будівельні матеріали в будівництві, наприклад, щебінь та пісок вимірюється кубічними метрами, електроенергію – кіловат-годинами. Транспортні підприємства розраховують використані паливно-мастильні матеріали на пробіг автомобіля в літрах на 100 кілометрів, стиснений природний газ – у метрах кубічних на 100 тонно-кілометрів. Промислові підприємства обліковують обсяг виробленої продукції у штуках (верстати, машини, водо-лічильники тощо). Використання натуральних показників у обліку є важливим для забезпечення контролю за збереженням матеріальних цінностей та оперативного керівництва господарською діяльністю.

Трудові вимірники використовують для розрахунків витраченої праці в одиницю часу. Робочий час вимірюється в годинах, хвилинах, днях роботи. Таки показники є необхідними для нарахування заробітної плати робітникам підприємств та організацій, розрахунку продуктивності праці. Так, одиницею вимірювання витрат праці робітників будівельних організацій є людино-дні, будівельних машин – машино-години; у готелях та санаторіях – ліжко-дні, агрокомплексах – трудодні.

Незалежно від використання натуральних і/чи трудових показників усі об'єкти обліку повинні відображатися та обліковуватись у грошовому вимірюванні. Таким чином, грошове вимірювання представляє собою універсальний вартісний показник, котрий дає змогу узагальнювати різні господарські процеси та операції в єдиному вимірнику на різних рівнях будь-якого підприємства, регіону чи галузі.

Обов'язкове використання єдиного грошового вимірника є одним з основних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. У Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» записано: «...вимірювання і узагальнення всіх господарських операцій

підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці» [2]. Дотримання цього принципу забезпечує реальність показників діяльності у масштабах усього народного господарства.

Спосіб відображення в обліку та звітності майна та джерел їх утворення у грошовому вимірнику називають оцінкою. Підприємства ведуть бухгалтерський облік майна та зобов'язань у національній валюті – гривнях, копійках, а показники звітності, як правило, – у тисячах гривень.

Діючими Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (П(С)БО) визначені різні поняття грошової оцінки. Наприклад, П(С)БО 7 «Основні засоби» передбачає облік основних засобів у сумі грошових коштів, сплачених чи витрачених для їх придбання. Її називають первісною вартістю. Показники звітності відображають балансову – остаточну вартість (різниця між первісною вартістю основних засобів і сумою їх зносу (амортизації)) [6]. Амортизація дає змогу систематично розподіляти вартість необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації). Порядок розрахунку амортизації розглядатиметься далі.

Придбані підприємством запаси зараховуються за первісною вартістю, яка складається з фактичних витрат – сум, що сплачені постачальнику, ввізного мита, непрямих податків, транспортно-заготівельних витрат та інших витрат, безпосередньо пов'язаних із їх придбанням (П(С)БО 9 «Запаси») [8]. Якщо на момент оприбуткування запасів неможливо достовірно визначити їх первісну вартість, такі запаси оцінюють за справедливою вартістю. Поняття справедливої вартості наведено у П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств" – сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами [13].

У випадку виготовлення запасів самим підприємством їх оцінка буде включати прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати (до 01.04.2011р.). Такі витрати

називають виробничою собівартістю. Вони також належать до первісної вартості. Для облікового відображення вибуття запасів підприємства самостійно вибирають оцінку запасів за одним із методів, передбачених П(С)БО 9 «Запаси», а саме:

- ідентифікована собівартість відповідної одиниці запасів (для запасів, які відпускаються, та послуг, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запасів, які не замінюють один одного);

- середньозважена собівартість (кожна одиниця запасів розраховується, виходячи з ділення 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);

- собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО – запаси використовуються у тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів);

- нормативні затрати (оцінка за нормативними затратами 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. Оцінка продукції за нормативними затратами коригується до фактичної виробничої собівартості);

- ціна продажу (застосовується підприємствами роздрібною торгівлі – до покупної вартості товару додають торговельну націнку на товар) [8].

Для всіх одиниць запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується лише один із дозволених методів оцінки їх вибуття» [1, ст.140.4].

У звітності запаси відображають за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Запаси відображаються

за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду. Чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут.

Фінансові інструменти, наприклад контракт, який одночасно приводить до виникнення (збільшення) фінансового активу в одного підприємства і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу (акції) в іншого, первісно оцінюються та відображаються за їх фактичною собівартістю. Вона складається із справедливої вартості активів, зобов'язань або інструментів власного капіталу, наданих або отриманих в обмін на відповідний фінансовий інструмент, і витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням або вибуттям фінансового інструмента (комісійні, обов'язкові збори та платежі при передачі цінних паперів тощо) [11].

На кожну наступну після визнання дату балансу фінансові зобов'язання оцінюються за амортизованою собівартістю, крім фінансових зобов'язань, призначених для перепродажу, і зобов'язань за похідними фінансовими інструментами (розрахунки за якими провадитимуться у майбутньому; вартість яких змінюється внаслідок змін відсоткової ставки, курсу цінних паперів, валютного курсу, індексу цін, кредитного рейтингу (індексу) або інших змінних, що є базисними; які не потребують початкових інвестицій).

Балансова вартість фінансових активів, щодо яких не застосовується оцінка за справедливою вартістю, переглядається стосовно можливого зменшення їх корисності на кожну дату балансу на основі аналізу очікуваних грошових потоків. Сума втрат від зменшення корисності фінансового активу визначається як різниця між його балансовою вартістю та теперішньою вартістю очікуваних грошових потоків, дисконтованих за поточною ринковою ставкою відсотка на подібний фінансовий актив, з визнанням цієї різниці іншими витратами звітного періоду [11].

У П(С)БО 34 «Платіж на основі акцій» різниця між справедливою вартістю акцій, на які постачальник товарів (робіт, послуг) має за договором про платіж на основі акцій право підписатися або отримати, та вартістю, яку йому має бути сплачено за ці акції називається внутрішньою вартістю (ст. 3.2). Крім того, цінні папери (облігації, ощадні сертифікати, векселі, та інші подібні документи) обліковуються за номінальною вартістю.

Товари на підприємствах торгівлі та у ресторанному господарстві оцінюють та відображають у бухгалтерському обліку за різними цінами: оптовими, роздрібними, договірними, вільними, покупними, продажними. Оптова – це ціна за якою виробник реалізує готову продукцію оптовим покупцям. Вона складається із вартості виробництва, податків та прибутку. Роздрібна – ціна за якою реалізується товар населенню через роздрібну торговельну мережу та дорівнює оптовій ціні плюс торговельна надбавка торговельного підприємства, що дає змогу покрити витрати, пов'язані з реалізацією, та одержати прибуток. Договірна ціна припускає договір між виробником-продавцем та споживачем-покупцем товарів.

Вільна (ринкова) ціна – це ціна, що встановлюється продавцем у залежності від кон'юнктури ринку. Покупна – ціна за якої купують, продажна – реалізують сировину, продукцію, товар оптом чи в роздріб.

Податковим Кодексом України ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, вважається звичайною ціною та, як правило, збігається з договірною ціною. Звичайна ціна застосовується, наприклад, у випадках здійснення бартерних операцій (обміну). Методи визначення та порядок застосування звичайної ціни наведені у Податковому Кодексі будуть використовуватися з 1 січня 2013 року (ст. 39).

Ціни, встановлені на підакцизні товари (продукцію) з урахуванням усіх видів податків (зборів), вищими за які не може здійснюватися продаж підакцизних товарів (продукції) у роздрібній торгівлі, називають максимальними. Максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари

(продукцію) встановлюються виробниками або імпортерами товарів (продукції) шляхом декларування таких цін.

Наявність грошових коштів у касі, на поточних рахунках у банках оцінюють та відображають у національній валюті. На валютних рахунках облік ведуть одночасно у валюті інших країн та у гривнях. Валюта підлягає обов'язковому перерахунку в гривню по курсу національного банку України, діючому на дату зміни курсу. У разі здійснення операцій з продажу чи придбання іноземної валюти та банківських металів до складу доходів або витрат платника податку відповідно включається позитивна або від'ємна різниця між доходом від продажу та балансовою вартістю такої валюти, металів або вартістю на дату здійснення операції, якщо вона була проведена після дати звітного балансу. Термін "балансова вартість іноземної валюти" означає вартість іноземної валюти, визначену за офіційним курсом національної валюти до іноземної валюти, на дату звітного балансу, а термін "вартість іноземної валюти на дату здійснення операції" означає вартість іноземної валюти, визначену за офіційним курсом національної валюти до іноземної валюти, на дату здійснення операції (ПК ст.153.1.4).

Зобов'язання, наприклад, з кредитів оцінюють за умовами кредитних договорів, з постачальниками – за умовами договорів продажу-покупки та підтверджуючих надходження матеріальних цінностей документів тощо.

За Законом України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" пріоритетною є оцінка активів підприємств, виходячи з витрат на їх виробництво чи придбання активів, яку називають історичною (фактичною) собівартістю.

4.2. Калькуляція як елемент методу бухгалтерського обліку

Калькуляція – це представлений у табличній формі бухгалтерський розрахунок витрат у грошовому вираженні на виробництво одиниці виробу

або партії виробів, а також на виконання робіт і послуг [4, с. 247]. Точність розрахунку залежить від розподілу витрат між готовою продукцією і незавершеним виробництвом. Чим точнішою є оцінка залишків незавершеного виробництва, тим вірогідніше розрахована собівартість виготовленої продукції. Залишок незавершеного виробництва визначається за допомогою інвентаризації або за даними оперативного обліку та оцінюється за плановою (нормативною) собівартістю.

Таким чином, задля визначення собівартості одиниці продукції використовується елемент методу бухгалтерського обліку – калькуляція.

Калькуляція базується на обліку виробничих витрат, який повинен забезпечити угруповання витрат не тільки за видами діяльності; видами виробництва (основне, допоміжне); підрозділами (цехи, виробництва, ділянки і т.п.); виробами, видами вироблюваної продукції; економічними елементами витрат, але також за статтями калькуляції.

Типова номенклатура статей калькуляції (рис. 4.1):

- сировина та матеріали;
- покупні напівфабрикати і комплектуючі вироби;
- роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій;
- паливо і енергія на технологічні цілі;
- зворотні відходи (віднімаються);
- основна заробітна плата;
- додаткова заробітна плата;
- відрахування на соціальне страхування;
- витрати на утримання та експлуатацію обладнання;
- загальновиробничі витрати;
- втрати від браку;
- попутна продукція (вираховується).

Питома вага окремих видів витрат у собівартості продукції залежить

від особливостей техніки, технології та організації виробництва відповідної галузі. Наприклад: для хімічної, металургійної галузей промисловості, даний перелік статей калькуляції доповнюється статтями "Попутна продукція", "Напівфабрикати власного виробництва"; для нафтохімічної, деревообробної галузей промисловості з наведеного вище переліку статей калькуляції не використовується стаття "Попутна продукція" [4, с. 157].

Способи калькулювання собівартості одиниці продукції різні і залежать від характеру і виду виробництв. Зупинимося на окремих з них. Наприклад, якщо випускається один вид продукції або облік виробничих витрат ведуть за замовленнями чи деталями, рекомендується застосовувати калькулювання способом розрахунку за прямими ознаками. У цьому випадку сума витрат на виготовлення виробів за статтями калькуляції ділиться на кількість виготовлених виробів.

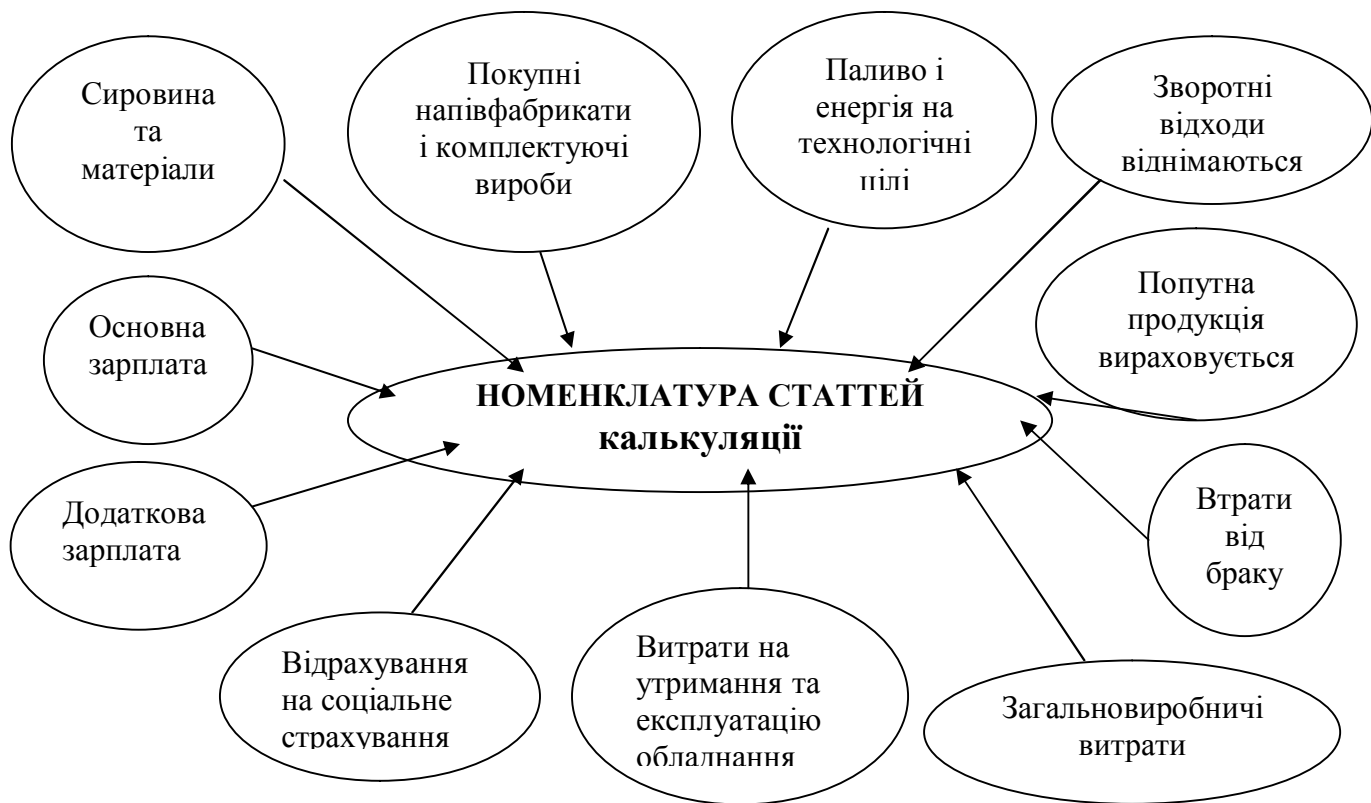


Рис. 4.1. Типова номенклатура статей калькуляції

Якщо ж об'єктом обліку витрат є технологічні комплекти, наприклад, у суднобудуванні, то калькулювання собівартості судна проводять способом підсумовування витрат по окремих його частинах.

В окремих галузях, наприклад, хімічній, харчовій застосовують варіант калькулювання способом виключення витрат. Справа в тому, що при виробництві основної продукції може бути отримана, так звана, попутна продукція.

Наприклад, при виробництві аміаку з природного газу виділяється вуглекислий газ. Незважаючи на те, що вартість попутної продукції по відношенню до загальної суми витрат, як правило, незначна, вона повинна знижувати собівартість основної продукції, тобто, із загальної суми витрат на виробництво необхідно виключати собівартість попутної продукції.

Пропорційний спосіб калькулювання собівартості одиниці продукції отримав найбільш широке поширення. Сутність цього способу калькулювання полягає в тому, що собівартість сукупного випуску продуктів розподіляється між продуктами пропорційно якійсь базі, наприклад, пропорційно вазі, основній заробітній платі виробничих робітників і т.ін., а собівартість одиниці продукції розраховується по кожному виду прямим способом.

Нормативний спосіб калькулювання собівартості продукції ґрунтується на застосуванні діючих норм та обліку відхилень від них. Нормативні калькуляції є основою для розрахунку фактичної собівартості продукції та виробів, оцінки незавершеного виробництва та браку продукції.

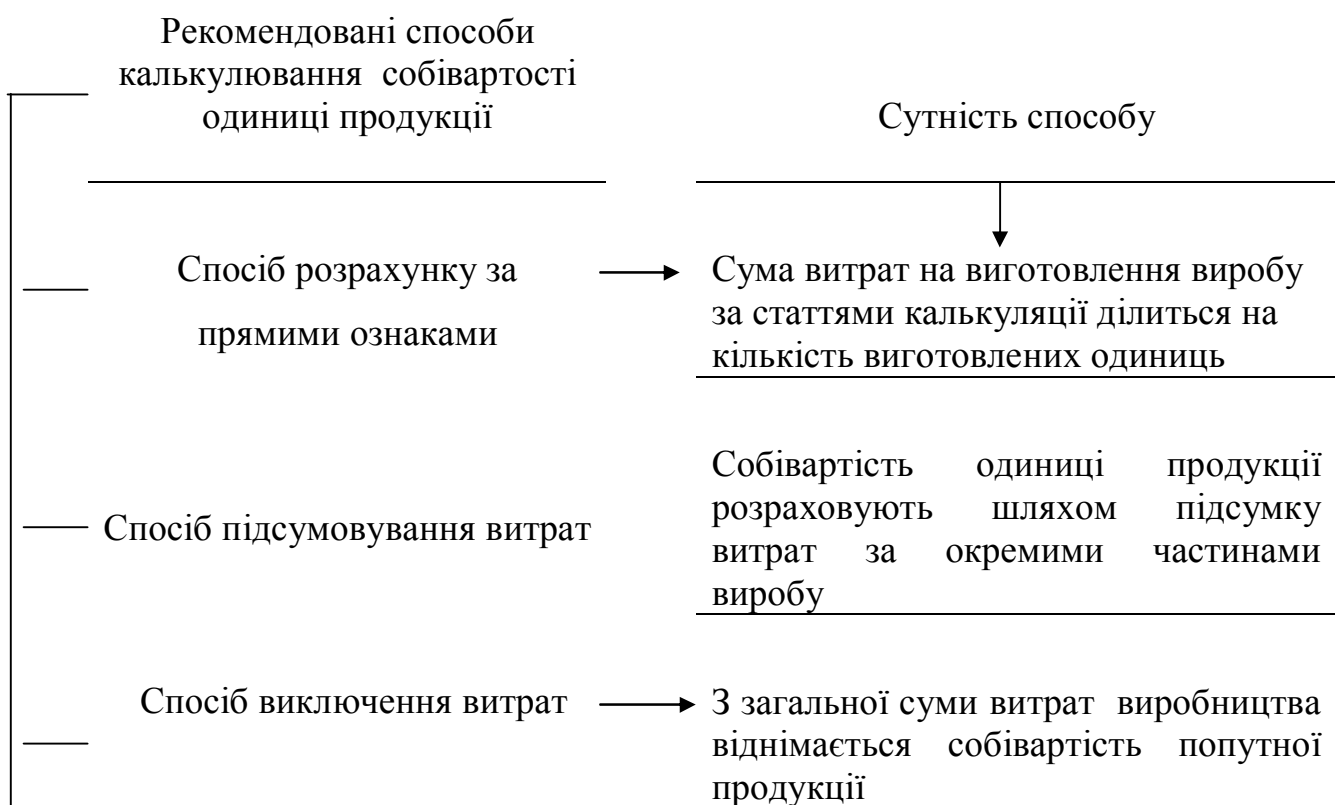
Облік відхилень від встановлених норм ведеться за основними калькуляційними статтями витрат на виробництво, такими як:

- сировина та матеріали;
- напівфабрикати; паливо і енергія на технологічні цілі;
- основна та додаткова заробітна плата виробничих робітників.

Способи калькулювання собівартості наведені на рис. 4.2.

Для визначення собівартості одиниці продукції необхідно до розрахунку включити всі витрати пов'язані, наприклад, з виробництвом продукції та результат розділити на кількісний (натуральний) показник, який характеризує її приналежність до конкретного вимірника – штуки, кілограми, метри, літри тощо.

Як би не оцінювали майно чи/і зобов'язання підприємства, в основі оцінки лежить їх **с о б і в а р т і с т ь**, тобто затрати які були здійсненні чи при покупці (надходженні), чи при виробництві, чи при реалізації. Так, собівартість продукції (робіт, послуг) представляє вартісну оцінку: сировини, матеріалів, купівельних напівфабрикатів, інших матеріалів, палива, електроенергії, основних засобів, трудових ресурсів тощо, використаних у виробництві продукції (робіт, послуг) та її реалізації.



_____	Коефіцієнтний спосіб	→	Всі продукти відповідно до коефіцієнтів переводяться в умовні одиниці, після чого визначається їх собі вартість, а потім собівартість одиниці
_____	Пропорційний спосіб	→	Собівартість сукупного випуску продуктів розподіляється між продуктами пропорційно, наприклад, пропорційно основній заробітній платі виробничих робітників
_____	Комбінований спосіб	→	Способом розрахунку за прямими ознаками; способом виключення витрат; пропорційний спосіб; коефіцієнтний спосіб
_____	Нормативний спосіб	→	До розрахованої нормативної собівартості додають виявлені відхилення від норм

Рис. 4.2. Способи калькулювання собівартості одиниці продукції та їх сутність

П(С)БО 16 «Витрати» (п. 21) групує витрати за такими економічними елементами:

- матеріальні затрати (вартість витрачених у виробництві сировини й основних матеріалів; купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів; палива й енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари і тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів);

- витрати на оплату праці (заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці);

- відрахування на соціальні заходи (відрахування на пенсійне забезпечення, відрахування на соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи);

- амортизація (сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів);
- інші операційні витрати (витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу елементів, наведених вище, зокрема витрати на відрядження, на послуги зв'язку, плати за розрахунково-касове обслуговування, уцінка активів тощо).

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» підприємство самостійно обирає перелік і склад калькуляційних статей, характеризуючи виробничу собівартість продукції (робіт, послуг), а саме:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, не розподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

Ст. 138.8 Податкового кодексу було передбачено з другого кварталу 2011р. розраховувати собівартість виготовлених і реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг виходячи з витрат, прямо пов'язаних з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг, а саме:

- прямих матеріальних витрат;
- прямих витрат на оплату праці;
- амортизації виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;
- вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;

-інших прямих витрат, у тому числі витрат з придбання електричної енергії (включаючи реактивну). До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені на конкретний об'єкт витрат, у тому числі внески на соціальні заходи.

У цьому переліку відсутні змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати, передбачені П(С)БО 16. Податковим Кодексом (ст. 138.10) з 1.04.2011р. загальновиробничі витрати, а саме витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, ділянками; відрахування на соціальні заходи від заробітної плати апарату управління; витрати на службові відрядження персоналу цехів та інші; амортизація основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення; витрати на ремонт, утримання, експлуатацію, оренду основних засобів загальновиробничого призначення; витрати на опалення, освітлення та інше утримання виробничих приміщень та інші витрати на обслуговування виробничого процесу) мали обліковуватись у складі інших витрат, до яких також віднесені адміністративні витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством; витрати на збут, які включають витрати, пов'язані з реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг; інші операційні витрати; фінансові витрати та інші витрати звичайної діяльності. Найбільш повна класифікація та характеристика витрат буде наведена далі.

Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України» від 07.07.2011 № 3609-VI внесено зміни, у тому числі стосовно загальновиробничих витрат. Їх повернуто до статті 138 додатковою ст. 8.5 і виключено зі складу статті 138.10 «Інші витрати».

Із врахуванням технології та переліку витрат, пов'язаних з виробництвом, використовують різні методи калькулювання. Якщо на

підприємстві нормуються витрати, то в основу калькуляції фактичної собівартості покладено нормативну (планову) собівартість за розробленими та затвердженими підприємством нормами витрат ресурсів. Якщо за даними обліку виявлено відхилення фактичної собівартості від встановлених норм у бік збільшення, то їх додають до нормативної собівартості. У разі протилежного результату – у бік зменшення, тобто: фактична собівартість менша за нормативну, – відхилення вираховують. Отже, у будь-якому випадку в системі бухгалтерського обліку відображається фактична собівартість.

Ідеальний варіант – коли нормативна собівартість (калькуляція) дорівнює фактичній собівартості (калькуляції). На думку фахівців, на даний час його не застосовують, оскільки відсутня нормативна база витрат, а узалежнювати фактичні витрати від норм у багатьох випадках є недоцільним і навіть недоречним. Більше розповсюдження знайшли такі методи калькулювання як простий, передільний, позамовний. Розрізняються ці методи за об'єктами обліку витрат.

Цікавою є методика калькуляції «директ-костинг». За цим методом виробничі витрати поділяються на змінні, котрі залежать від обсягу виробництва, та постійні – не залежать від обсягу виробництва.

Такий варіант обліку виробничих витрат відносять до методу управлінського обліку витрат неповної собівартості, що дає змогу, наприклад, визначати мінімальні ціни, точку беззбитковості випуску або реалізації продукції підприємства. При цьому визначають, так званий, маржинальний дохід, як різницю між відпускною вартістю реалізованої продукції і змінними витратами. Якщо із суми маржинального доходу відняти постійні витрати, отримаємо дохід (дохід перевищує постійні витрати), або збиток (постійні витрати перевищують маржинальний дохід), або нуль (дохід дорівнює сумі постійних витрат). В останньому варіанті підрахунку визначається "мертва точка" або точка критичного обсягу

реалізації.

Калькулювання в ресторанному господарстві має особливості, пов'язані з розрахунком не собівартості, а визначенням відпускнуої ціни страви (блюда), тобто фактичної собівартості інгредієнтів, використаних при приготуванні їжі та торгової надбавки.

Контрольні запитання, тести, завдання для самостійної роботи

Контрольні запитання до глави 4:

1. Які натуральні показники використовують для обліку земельних ділянок?
2. У яких показниках обліковують тверде паливо?
3. Рибні запаси вимірюють у тонах чи штуках?
4. Площа зайнята під урожай кукурудзи рахується у штуках чи центнерах?
5. У якому виді транспорту вимірюють відстань у милях?
6. Довжина вимірюється у кг., куб.м, м?
7. Вага золота визначається у грамах чи інших одиницях?
8. Тканина на складі готової продукції обліковується у показниках довжини чи площини?
9. До якої групи показників відносять трудодні?
10. У чому полягає різниця між первісною та остаточною вартістю основних засобів?
11. За яких умов використовують дозволені методи оцінки запасів при їх вибутті?
12. Чому запаси відображаються у звітності за чистою вартістю реалізації?
13. Яка різниця між фактичною собівартістю та справедливою вартістю активів наданих або отриманих в обмін на відповідний фінансовий

інструмент?

14. За якою вартістю обліковують цінні папери?
15. Як оцінюють товар у роздрібній торгівельній мережі?
16. Що означає «балансова вартість іноземної валюти»?
17. Які статті витрат відносять до виробничої собівартості продукції?
18. До яких витрат треба віднести оренду основних засобів загальнопромислового призначення?
19. За якими статтями калькуляції групуються витрати?
20. Чим відрізняється калькуляція у промисловості та ресторанному господарстві?

Теми для написання рефератів і підготовки наукових статей:

1. Доцільність використання різних показників для характеристики ресурсів, капіталу та зобов'язань.
2. Необхідність облікового відображення об'єктів у грошовому вимірюванні.
3. Сутність калькулювання в системі бухгалтерського обліку.
4. Пріоритетність вибору способів калькулювання собівартості одиниці продукції за їх простотою та достовірністю.
5. Сутність маржинального доходу підприємства.

Тести

Запитання 1. До одиниці маси відносять:

1. Кілограми;
2. Сантиметри;
3. Літри;
4. Гектари.

Запитання 2. До одиниці довжини відносять:

1. Гектари;
2. Тони;
3. Декалітри;

4. Метри.

Запитання 3. До одиниці об'єму відносять:

1. Кілограми;
2. Сантиметри;
3. Літри;
4. Квадратні кілометри.

Запитання 4. До одиниці площі відносять

1. Грами;
2. Сантиметри;
3. Кубічні метри;
4. Гектари.

Запитання 5. Чи вірно, що зобов'язання по кредитах оцінюють за умовами договору продажі-покупки?

1. Так;
2. Ні;
3. Правильна відповідь відсутня;
4. Правильною є будь-яка з перших двох відповідей.

Запитання 6. Чому дорівнює собівартість одиниці продукції, якщо витрати на виготовлення 250 од. дорівнюють 50000 грн.

1. 12500000грн.;
2. 200грн.;
3. 250 грн.;
4. 580 грн.

Запитання 7 . Якщо заборгованість іноземному постачальнику - 1000 дол. за курсом НБУ у 8,0 грн. за 1 долар, то чому дорівнює балансова вартість іноземної валюти?

1. 1000 дол.;
2. 8000 грн.
3. 8000 грн. за мінусом сплати відсотків за банківське обслуговування;
4. 1000 дол. за мінусом сплати відсотків за банківське обслуговування у доларах.

Запитання 8. Якщо заборгованість іноземному постачальнику – 1000 дол. за курсом НБУ у 8,0 грн. за 1 долар, то чому дорівнює вартість іноземної валюти?

1. 1000 дол.;
2. 8000 грн.;
3. Правильна відповідь відсутня;
4. Правильною є будь-яка з перших двох відповідей.

Запитання 9. Що таке амортизаційна вартість основних засобів?

1. Первинна вартість плюс знос;
2. Первинна вартість мінус знос;
3. Правильна відповідь відсутня;
4. Правильною є будь-яка з перших двох відповідей.

Запитання 10. Які витрати не включаються до первинної вартості придбаних виробничих запасів:

1. Покупна вартість;
2. Витрати на транспортні послуги;
3. Витрати на страхування ризиків транспортування;
4. Заробітна плата бухгалтера підприємства.

Запитання 11. Які витрати включаються до первинної вартості придбаних виробничих запасів:

1. Покупна вартість;
2. Адміністративні витрати;
3. Витрати на збут запасів;
4. Заробітна плата бухгалтера підприємства;

Запитання 12. Які витрати не відносяться до загальновиробничих?

1. Заробітна плата директора;
2. Заробітна плата наладчика виробничого обладнання;
3. Амортизація виробничого обладнання;
4. Витрати на освітлення будинку цеху.

Запитання 13. За якою з перелічених оцінок відображується заборгованість покупцям?

1. За договірними цінами;
2. За фактичною собівартістю;
3. За плановими цінами;
4. Немає правильної відповіді.

Запитання 14. У якій оцінці відображається випущена з виробництва готова продукція ?

1. За договірними цінами;
2. За фактичною собівартістю;
3. За плановими цінами;
4. Немає правильної відповіді.

Запитання 15. Яке Положення (стандарт) бухгалтерського обліку визначає методологічні принципи формування у бухгалтерському обліку інформації про витрати?

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти»;
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»;

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість»;

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід».

Запитання 16. Яким нормативним документом затверджено склад витрат?

1. Положенням (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доходи»;
2. Положенням (стандарт) бухгалтерського обліку 24 «Прибуток на акцію»;
3. Положенням (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»;
4. Законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”.

Запитання 17. Що передбачає метод «ФІФО»?

1. Оцінку запасів за ідентифікованою собівартістю;
2. Оцінку запасів за середньозваженою собівартістю;
3. За ціною продажу;
4. За собівартістю перших за часом надходження запасів.

Запитання 18. Справедлива вартість акцій це –

1. Ціна продажу;
2. Номінальна вартість;
3. Внутрішня вартість;
4. Сума, за якою може бути здійснений обмін акцій в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Запитання 19. Які з перелічених витрат, за вказівками Податкового Кодексу, не включаються до складу калькуляційних статей, що характеризують виробничу собівартість готової продукції?

1. Прямі матеріальні витрати;
2. Прямі витрати на оплату праці;
3. Інші прямі витрати;
4. Загальновиробничі витрати.

Запитання 20. Адміністративні витрати включають:

1. Витрати спрямовані на обслуговування та управління виробництвом;
2. Витрати на збут, пов'язані з реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг;
3. Витрати спрямовані на обслуговування та управління підприємством;
4. Амортизацію виробничих основних засобів.

Завдання для самостійної роботи

Завдання 1.

Умова: Будівельне підприємство зводить будівлі. Вартість використаних на будівництво матеріалів – 165000грн.; виплати на оплату праці робітників будівельного підприємства – 80000грн., у тому числі працівників, зайнятих будівельними роботами – 60500грн.; витрати на службові відрядження управлінського персоналу 10000грн.

Необхідно: Визначити фактичну собівартість будівлі.

Завдання 2.

Умова: У роздрібну торгівлю надійшли товари за оптовими цінами на суму – 50000грн. До рахунку постачальника також включені: вартість тари під товаром на 300грн. та транспортні витрати у розмірі 6%.

Необхідно: Розрахувати загальну суму заборгованості постачальнику та вартість товару за ціною продажу, якщо торговельна надбавка 15%.

Завдання 3.

Умова: У ТОВ «Голден ФУД» фактичний обсяг виробленої продукції за поточний рік дорівнював 3млн.грн.; нараховано заробітної плати персоналу товариства – 67млн.грн., у тому числі робітникам 27млн.грн.; чисельність персоналу – 31, у тому числі робітників – 14.

Необхідно: Знайти середню заробітну плату і продуктивність працівника та робітника товариства.

Завдання 4.

Умова: Підприємство громадського харчування готує печеню під назвою «Яблука у тісті». Перелік харчових матеріалів, що їх використовують для виготовлення вказаного виду печені, наведено у табл. 1.

Таблиця 1

Перелік харчових матеріалів

Назва	Вага (у грамах)	Покупна вартість у грн. за 1кг.
01 Яблука	02 100	03 15.0
Цукор	15	8.0
Борошно пшеничне	35	3.80
Маргарин	20	28.0
Яйця за 1 дес.	1/10	6.30
Цукрова пудра	5	10.0

Необхідно: Розрахувати продажну ціну блюда «Яблука у тісті» якщо для його виготовлення треба використовувати продукти за покупною вартістю. Торгова націнка кафе 30%.

Завдання 5.

Умова: На матеріали, що надійшли до складу підприємства, наявні такі дані:

- вартість придбаних матеріалів за договірними цінами – 55800 грн.;
- транспортно-заготівельні витрати – 2000грн.;
- витрати на оплату робітникам підприємства – 12400 грн.;
- витрати на реалізацію не використаних матеріалів – 370грн.

Необхідно:

1. Визначити, які дані потрібно включити у підрахунок фактичної собівартості матеріалів, які надійшли до складу підприємства.

2. Визначити фактичну собівартість матеріалів.

Перелік законодавчих, нормативних, літературних джерел та Інтернет-ресурсів до глави 4

1. Податковий Кодекс України (ПК) (із змінами, внесеними згідно із Законом № 2856-УІ від 23.12.2010р.) <http://zakon.nau.ua/dok/?code=2856-17>.
2. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" № 996-XIV від 16.07.99 р. (зі змінами та доповненнями).
3. Закон України „Про ціни та ціноутворення” від 3.12.90 р. № 507-XII, зі змінами та доповненнями.
4. Методические рекомендации по формированию себестоимости продукции (работ, услуг) в промышленности. Утверждены Приказом Министерства промышленной политики Украины от 09.07.2007 г., № 373. – К., 2007.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 “Баланс”: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99р., №87. – К., 1999.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби". Затв. наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р., № 92. Зареєстровано Міністерством юстиції України 18 травня 2000р., № 288/4509 (із змінами та доповненнями). – К., 2000.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи". Затв. наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 р., № 242. Зареєстровано Міністерством юстиції України 2 листопада 1999 р., № 750/4043 (із змінами та доповненнями). – К., 1999.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99р., №246.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 “Дебіторська заборгованість”: Затв. наказом Міністерства фінансів України від

08.10.99р., №237.

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 “Зобов’язання”: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.01.00р. №20.

11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 "Фінансові інструменти". Затв. наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 2001р., № 559. Зареєстровано Міністерством юстиції України 19 грудня 2001р., № 1050/6241 (із змінами та доповненнями). – К., 2001.

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99р., №318.

13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств". Затв. наказом Міністерства фінансів України від 7 липня 1999 р., № 163 (із змінами та доповненнями). – К., 1999.

14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 34 «Платіж на основі

акцій» Затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.12.2008 р., № 1577. – К., 2008.

15. Ластовецький В.О. Бухгалтерський облік виробництва і калькулювання собівартості продукції: Практичний посібник. – Чернівці: б/в, 2005. – 236 с.

ГЛАВА 5. БАЛАНСОВЕ УЗАГАЛЬНЕННЯ

5.1. Метод балансового узагальнення

5.2. Бухгалтерський баланс, його зміст і побудова

5.3. Зміни у балансі, що відбуваються під впливом господарських операцій

5.4. Питання до роздумів і дискусій

Вивчення теми дає змогу:

отримати знання:

- про сутність балансового узагальнення як елемента методу бухгалтерського обліку;
- стосовно змісту та структури бухгалтерського балансу;
- щодо призначення бухгалтерського балансу;
- про типи змін у балансі

набути навички:

- групування господарських засобів за складом і розміщенням та джерелами формування і цільовим призначенням у розрізі статей і розділів бухгалтерського балансу;
- складання бухгалтерського балансу на основі згрупованих об'єктів бухгалтерського обліку;
- визначення типів змін у балансі, що відбуваються під впливом господарських операцій підприємств.

оволодіти вміннями,

які сприятимуть легкому засвоєнню студентами курсу «Бухгалтерський облік», зокрема таких його розділів, як: система рахунків і подвійний запис, синтетичний і аналітичний облік, основи бухгалтерського обліку господарських процесів тощо.

Ключові слова: бухгалтерське узагальнення, бухгалтерське рівняння, бухгалтерський баланс, типи змін у балансі, господарська операція, стаття балансу, розділ балансу, балансова сума, валюта балансу, господарські засоби та джерела їх формування, актив і пасив балансу, власний капітал,

зобов'язання, необоротні і оборотні активи, класифікація об'єктів.

5.1. Метод балансового узагальнення

Сукупність господарських засобів, як за видами і розміщенням, так і за джерелами формування і цільовим призначенням, вимагає суцільного та постійного контролю, для цілей якого застосовується один з елементів методу бухгалтерського обліку – балансове узагальнення.

Застосування балансового узагальнення забезпечує суцільне безперервне відстеження всіх об'єктів бухгалтерського обліку, співставлення активів з джерелами коштів суб'єкту господарювання у процесі здійснення ним господарської діяльності, що створює можливість організації чіткого контролю ресурсів підприємства.

Балансове узагальнення – це методичний прийом, який застосовується для економічного групування і відображення господарських засобів підприємства з метою їх співставлення в єдиній грошовій оцінці станом на певну дату.

Метод балансового узагальнення використовується не лише у бухгалтерському обліку, а й в інших економічних науках, зокрема у статистиці, менеджменті, банківській діяльності тощо. Широкого застосування балансовий метод отримав при складанні бізнес-планів, балансів доходів і витрат, бюджетуванні територіальних і трудових ресурсів і таке інше.

Цей метод набув широкого розповсюдження в усьому світі з XI сторіччя нашої ери. Оскільки основним принципом балансового узагальнення є обов'язкова рівність між сумою господарських засобів за видами і розміщенням та за джерелами їх формування і цільовим призначенням, його символом стали терези, які представлені навіть на гербі Міжнародної спілки бухгалтерів.

Співставлення об'єктів бухгалтерського обліку, в умовах застосування

методу балансового узагальнення, відбувається не тільки безпосередньо у момент фіксації наявності господарських засобів підприємства, а постійно: в ході відображення всіх операцій, які відображають господарські процеси. Саме постійне співставлення і є основним призначенням методу балансового узагальнення. При цьому виникає можливість відображення самих різноманітних змін у складі, розміщенні, джерелах формування і цільовому призначенні господарських засобів в процесі здійснення господарської діяльності.

За допомогою балансового узагальнення господарюючий суб'єкт здійснює оперативне управління господарською діяльністю: контролює наявність, ефективність і раціональність використання активів; відстежує динаміку економічного розвитку підприємства; визначає доцільність розміщення коштів, наявність запозичених джерел, забезпеченість покриття зобов'язань. Балансове узагальнення базується на класифікації об'єктів за якісно однорідними ознаками, що розглядається у даній главі. Групування об'єктів обліку з метою їх співставлення здійснюється у таблиці, яка отримала назву «Баланс».

Характерним і обов'язковим для балансу є балансове рівняння:

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

Балансове узагальнення базується на співставленні активів підприємства з джерелами їх формування і є невід'ємною та найважливішою складовою методу бухгалтерського обліку, що дозволяє створювати економічну модель стану об'єктів обліку (активів, власного капіталу та зобов'язань) на певну дату за допомогою грошової оцінки у рамках окремої одиниці господарювання.

5.2. Бухгалтерський баланс, його зміст і побудова

Метод балансового узагальнення реалізується за допомогою застосування бухгалтерського балансу.

Як елемент методу бухгалтерського обліку *бухгалтерський баланс* – це спосіб економічного групування та узагальненого відображення господарських засобів підприємства за видами і розміщенням та за джерелами формування і цільовим призначенням на певну дату у грошовій оцінці з метою їх співставлення.

Бухгалтерський баланс є формою № 1 фінансової звітності, зміст, форма та загальні вимоги до якої регламентовані Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 «Баланс». Відповідно до П(С)БО 2 баланс повинні вести підприємства, організації та інші юридичні особи всіх форм власності (крім банків і бюджетних установ).

Визначення балансу як форми фінансової звітності надано у П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: *«Баланс – це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання та власний капітал»*. Баланс складається у тисячах гривень (табл. 5.1). За зовнішнім виглядом баланс – це таблиця двосторонньої форми. Ліва частина таблиці балансу призначена для відображення господарських засобів за видами і розміщенням. Вона має умовну назву **«Актив»**, тому об'єкти, що представлені у ній, також скорочено називають *активами*.

Права частина таблиці балансу відображає господарські засоби за джерелами їх формування та цільовим призначенням і носить умовну назву **«Пасив»**. Відповідно до цього об'єкти, що відображені у пасиві балансу, зазвичай звать *пасивами* підприємства (джерелами та зобов'язаннями).

Основним елементом балансу є стаття. *Стаття* - це згруповані за ознакою економічної однорідності об'єкти обліку. Кожній статті балансу призначено окремий рядок, що має визначений тризначний код, тобто кожна група об'єктів має своє суворо визначене місце у балансі.

Таблиця 5.1

Баланс

промислового підприємства станом на 1 квітня 2011 року (тис. грн.)

Актив (Склад та розміщення господарських засобів)	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду	Пасив (Джерела формування та цільове призначення господарських засобів)	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
I. Необоротні активи				I. Власний капітал			
Нематеріальні активи		50	80	Статутний капітал		1820	1820
Основні засоби		150	170	Нерозподілений прибуток		10	7
Усього за розділом I		200	250	Усього за розділом I		1830	1827
II. Оборотні активи				II. Забезпечення майбутніх витрат і платежів		-	-
Виробничі запаси		1000	1200	III. Довгострокові зобов'язання		-	-
Готова продукція		700	850	IV. Поточні зобов'язання			
Грошові кошти та їх еквіваленти		40	50	Короткострокові кредити банків		5	163
Інші оборотні активи		60	30	Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги		150	290
Усього за розділом II		1800	2130	Поточні зобов'язання за розрахунками: з бюджетом з оплати праці		3 12	5 15
III. Витрати майбутніх періодів		-	-	Усього за розділом IV		170	473
IV. Необоротні активи та групи вибуття		-	-	V. Доходи майбутніх періодів		-	-
БАЛАНС		2000	2300	БАЛАНС		2000	2300

Усі статті балансу, у свою чергу, згруповані у розділи за тією ж ознакою, що і статті – за економічною однорідністю. Розділів у активі балансу – чотири, а у пасиві – п'ять.

У першому розділі активу балансу відображені **Необоротні активи** – всі активи, що не є оборотними. До них відносяться: нематеріальні активи, незавершене будівництво, основні засоби; довгострокові біологічні активи; довгострокові фінансові інвестиції; довгострокова дебіторська заборгованість; відстрочені податкові активи та інші необоротні активи.

Другий розділ активу балансу призначено для відображення **Оборотних активів** підприємства. Згідно з П(С)БО 2 «Оборотні активи – це грошові кошти та їх еквіваленти, які не обмежені у використанні, а також інші активи, що призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу або протягом дванадцяти місяців з дати балансу». До оборотних активів у балансі віднесено: виробничі запаси; поточні біологічні активи; незавершене виробництво; готову продукцію; товари; векселі отримані; дебіторську заборгованість за товари, роботи, послуги; дебіторську заборгованість за розрахунками з бюджетом; дебіторську заборгованість за авансами виданими; дебіторську заборгованість за нарахованими доходами; дебіторську заборгованість за внутрішніми розрахунками; іншу поточну дебіторську заборгованість; поточні фінансові інвестиції; грошові кошти та їх еквіваленти і, нарешті, інші оборотні активи.

У третьому розділі активу балансу відображено **Витрати майбутніх періодів**, а саме витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але відносяться до наступних звітних періодів.

Четвертий розділ активу балансу призначено для відображення **Необоротних активів та груп вибуття**, тобто, відображення вартості необоротних активів і груп вибуття, що утримуються для продажу. (відповідно до П(С)БО 27 «Необоротні активи, що утримуються для продажу та припинена діяльність»).

Пасив балансу складається з власного капіталу та зобов'язань і містить п'ять розділів.

Перший розділ – **Власний капітал** – містить: статутний капітал; пайовий капітал; додатково вкладений капітал; інший додатковий капітал; резервний капітал; нерозподілений прибуток (непокриті збитки). Окремо слід зазначити наявність у розділі першому статей «Неоплачений капітал» і «Вилучений капітал», які за своїм економічним змістом є об'єктами активів і мають довідковий характер.

У другому розділі пасиву балансу розташовані **Забезпечення майбутніх витрат і платежів**, які відображають нараховані у звітному періоді витрати на сплату майбутніх відпусток, гарантійні зобов'язання тощо, розмір яких на дату складання балансу може бути визначений тільки шляхом попередніх (прогнозних) оцінок, а також залишок коштів цільового фінансування і цільових надходжень, які отримані з бюджету та інших джерел.

Третій розділ пасиву балансу призначено для відображення **Довгострокових зобов'язань**, а саме: довгострокових кредитів банків; інших довгострокових фінансових зобов'язань; відстрочених податкових зобов'язань та інших довгострокових зобов'язань.

Відповідно до П(С)БО 2 **зобов'язання** – це заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій, і погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

У четвертому розділі пасиву балансу сконцентровано **Поточні зобов'язання**, до яких віднесено: короткострокові кредити банків, поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями; векселі видані; кредиторську заборгованість за товари, роботи, послуги; поточні зобов'язання з отриманих авансів; поточні зобов'язання з розрахунків з бюджетом; поточні зобов'язання з позабюджетних платежів; поточні

зобов'язання зі страхування; поточні зобов'язання з розрахунків з оплати праці; поточні зобов'язання з розрахунків з учасниками; поточні зобов'язання з внутрішніх розрахунків та інші поточні зобов'язання.

Останній, п'ятий розділ пасиву балансу присвячено відображенню *Доходів майбутніх періодів*, які були отримані підприємством протягом поточного або попередніх періодів, але належать майбутнім звітним періодам.

Оцінка та розкриття окремих статей балансу здійснюється у відповідних Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку.

Суми за кожною статтею і розділом балансу відображають стан об'єктів певної групи на відповідну дату (1 квітня, 1 липня, 1 жовтня, 1 січня) за їх фактичною оцінкою. Слід зазначити, що суми надаються станом як на початок так і на кінець звітного періоду.

Важливим є те, що до валюти (підсумку) балансу не включаються залишки за контрактивними і контрпасивними рахунками (будуть розглянуті у розділі 7), наприклад, знос основних засобів, накопичена амортизація нематеріальних активів, торгова націнка, неоплачений капітал, вилучений капітал, резерв сумнівних боргів тощо. У цьому випадку при відображенні таких об'єктів обліку використовується специфічний метод відображення статей – *систематичний запис «сторно»* – тобто, сума за цим об'єктом має від'ємне значення і відображається у дужках.

Назва статей балансу відображає саме залишок об'єктів певної групи на початок і кінець звітного періоду. Наприклад, кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги – це сума заборгованості покупця постачальникам товарів, робіт, послуг, що залишилась на початок періоду за результатами розрахунків з ними, незавершене виробництво – це собівартість продукції, що, станом на початок періоду, не пройшла у виробництві всі стадії технологічної обробки, не прийнята службами контролю та не здана на склад і таке інше.

Відсутність рівності загальних підсумків активу і пасиву балансу свідчить про наявність помилок, що могли бути допущені або в облікових записах, на основі яких заповнювався баланс, або при заповненні форми самого балансу.

5.3. Зміни у балансі, що відбуваються під впливом господарських операцій

У попередньому підрозділі нами було відзначено, що в бухгалтерському балансі інформація про стан об'єктів обліку надана у грошовому вимірнику як на початок, так і на кінець звітного періоду. Проте, протягом звітного періоду в господарській діяльності всіх підприємств будь-якої форми власності відбувається велика кількість господарських операцій, пов'язаних з рухом об'єктів бухгалтерського обліку як активів підприємства, так і джерел їх утворення, що, відповідно, призводить і до змін у сумах за окремими статтями балансу.

Оскільки в балансі відображено господарські засоби за видами і розміщенням та за джерелами формування і цільовим призначенням, природно, що під впливом певної господарської операції можуть відбутися зміни за однією з цих ознак. Тобто, можуть змінитися вид об'єкту активу або його розміщення, вид джерела або його цільове призначення. При цьому важливо пам'ятати, що подвійний запис як елемент методу бухгалтерського обліку (розглянуто у главі 5), передбачає зміни одночасно двох об'єктів обліку на одну й ту ж саму суму, але обов'язковою умовою бухгалтерського відображення кожної господарської операції є збереження безумовної балансової рівності.

Всі господарські операції, що здійснюються на підприємстві в процесі господарської діяльності можна проілюструвати відповідними характерними типами змін у балансі. Кожну господарську операцію можна віднести лише

до одного з чотирьох можливих типів змін (табл. 5.2).

Розглянемо докладно кожний з наданих у схемі типів змін у балансі.

Перший тип змін у балансі викликають операції, що пов'язані зі змінами у складі або розміщенні господарських засобів. Операції першого типу призводять до протилежних рівновеликих змін у сумах за двома статтями активу балансу. Балансова сума при цьому не змінюється, і балансова рівність не порушується.

Таблиця 5.2

Типи змін у балансі

Тип змін у балансі	Зміна статей активу балансу	Зміна статей пасиву балансу	Зміни валюти балансу
I	+ -		Валюта балансу не змінюється. Балансова рівність не порушується.
II		+ -	Валюта балансу не змінюється. Балансова рівність не порушується.
III	+	+	Валюта балансу збільшується. Балансова рівність не порушується.
IV	-	-	Валюта балансу зменшується. Балансова рівність не порушується.

Наведемо приклади операцій першого типу.

Приклад 1а: Випущено з виробництва готову продукцію на суму 5 000

грн.

Ця операція призведе до наступних змін у балансі:

Сума за статтею «Готова продукція» (II розділ активу балансу) збільшиться на 5 000 грн.

Сума за статтею «Незавершене виробництво» (II розділ активу балансу) зменшиться на 5 000 грн.

Внаслідок здійсненої операції відбуваються зміни *виключно у складі активів*. При цьому балансова сума не змінюється, балансова рівність не порушується.

Приклад 1б: *Отримано готівкові кошти за чеком з поточного рахунку у касу на господарські потреби в сумі 1 000 грн.*

Ця операція призведе до наступних змін у балансі:

Сума за статтею «Грошові кошти та їх еквіваленти – Каса» - (II розділ активу балансу) збільшиться на 1 000 грн.

Сума за статтею «Грошові кошти та їх еквіваленти – Поточний рахунок» - (II розділ активу балансу) зменшиться на 1 000 грн.

Тобто внаслідок здійсненої операції відбуваються зміни *виключно у розміщенні активів* (у даному випадку – грошових коштів). При цьому балансова сума не змінюється, балансова рівність не порушується.

Другий тип змін у балансі викликають операції, що пов'язані зі змінами видів джерел або їх цільового призначення. Операції другого типу призводять до рівновеликих змін у сумах за двома статтями пасиву балансу. Балансова сума при цьому не змінюється, і балансова рівність не порушується.

Розглянемо приклади операцій другого типу.

Приклад 2а: *Згідно з рішенням засновників частину вільного залишку прибутку в сумі 7 000 грн. спрямовано на формування резервного фонду.*

В цьому випадку:

Сума за статтею «Резервний фонд» (I розділ пасиву балансу)

збільшиться на 7 000 грн.

Сума за статтею «Нерозподілений прибуток» (I розділ пасиву балансу) зменшиться на 7 000 грн.

Отже, здійснена операція призведе до зміни видів джерел, але при цьому балансова сума не зміниться, і балансова рівність не порушиться.

Приклад 2б: Утримано із заробітної плати робітників податок з доходів фізичних осіб – 3 000 грн.

В цьому випадку:

Сума за статтею «Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом» (III розділ пасиву балансу) збільшиться на 3 000 грн.

Сума за статтею «Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці» (III розділ пасиву балансу) зменшиться на 3 000 грн.

Розглянута операція відображає зміну кредитора, тобто цільового призначення запозичених джерел. Балансова сума при цьому не змінюється, балансова рівність не порушується.

Третій тип змін у балансі пов'язаний з операціями із залучення засобів у господарство, що призводить до одночасного рівновелике збільшення сум за однією статтею активу і однією пасиву балансу. При цьому валюта балансу збільшиться на ту ж саму величину, але балансова рівність не порушиться.

Розглянемо приклади операцій третього типу.

Приклад 3а: Отримано короткостроковий кредит у банку для придбання паливно-мастильних матеріалів у сумі 10 000 грн.

В цьому випадку:

Сума за статтею «Грошові кошти та їх еквіваленти – Розрахунковий рахунок» - (II розділ активу балансу) збільшиться на 10 000 грн.

Сума за статтею «Короткострокові кредити банків» (III розділ пасиву балансу) збільшиться на 10 000 грн.

Внаслідок цієї операції відбудеться збільшення на одну й ту ж саму

суму як грошових коштів у активі, так і заборгованості банку за короткостроковими кредитами у пасиві. Відповідно, балансова сума збільшується, але балансова рівність залишається незмінною.

Приклад 3б: *Отримано рахунок постачальника за товари, що надійшли на склад підприємства. Сума рахунку складає 4 000 грн. (без ПДВ).*

При цьому:

Сума за статтею «Товари» (II розділ активу балансу) збільшиться на 4 000 грн.

Сума за статтею «Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги» (III розділ пасиву балансу) збільшиться на 4 000 грн.

Отже, ця операція призведе до збільшення на одну й ту ж суму товарів у активі і заборгованості постачальникам за товари у пасиві. Відповідно, балансова сума збільшується, але балансова рівність залишається незмінною.

Четвертий тип змін у балансі викликають операції з вибуття активів з господарського обороту підприємства. Операції четвертого типу у більшості випадків протилежні операціям третього типу. У цьому випадку відбувається одночасне рівновелике зменшення сум за однією статтею активу і однією статтею пасиву балансу. Відповідно, валюта балансу зменшується, а балансова рівність не порушується.

Розглянемо операції четвертого типу на наступних прикладах:

Приклад 4а: *Погашено короткостроковий кредит банку, отриманий раніше для придбання паливно-мастильних матеріалів, у сумі 10 000 грн.*

В цьому випадку:

Сума за статтею «Грошові кошти та їх еквіваленти – Розрахунковий рахунок» - (II розділ активу балансу) зменшиться на 10 000 грн.

Сума за статтею «Короткострокові кредити банків» (III розділ пасиву балансу) зменшиться на 10 000 грн.

Внаслідок цієї операції відбувається зменшення на одну й ту ж суму

суму як грошових коштів у активі, так і заборгованості банку за короткостроковими кредитами у пасиві. Відповідно, балансова сума зменшується, але, в той же час, балансова рівність залишається незмінною.

Приклад 4б: *Сплачений рахунок постачальника за товари, що надійшли на склад. Сума – 4 000 грн. (без ПДВ).*

При цьому:

Сума за статтею «Грошові кошти та їх еквіваленти – Розрахунковий рахунок» – (II розділ активу балансу) зменшиться на 4 000 грн.

Сума за статтею «Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги» (III розділ пасиву балансу) зменшиться на 4 000 грн.

Наведена операція призведе до одночасного зменшення на одну й ту ж саму суму грошових коштів на поточному рахунку у активі і заборгованості постачальникам за товари у пасиві. Відповідно, балансова сума зменшується, а балансова рівність залишається незмінною.

Розкриття змісту всіх можливих типів змін та наведені нами приклади операцій дають підстави зробити наступні висновки.

1. Поняття *господарська операція*, що визначена Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV, широко використовується при розгляді всіх типів змін, які відбуваються у балансі під їх впливом.

2. Кожна з господарських операцій, які щоденно здійснюються у великій кількості на всіх підприємствах, призводить до рівновеликих змін лише у двох об'єктах обліку або двох статтях балансу. У свою чергу це є наслідком застосування елемента методу бухгалтерського обліку «Подвійний запис» та підтвердженням його справедливості.

3. Жодна операція з чотирьох можливих типів не призводить до порушення балансового рівняння. Таким чином рівність загальних підсумків активу і пасиву балансу зберігається після здійснення будь-якої господарської операції.

4. Операції, які відносяться до першого і другого типів змін, не впливають на валюту балансу, оскільки суми за ними мають різні знаки, тому нібито «взаємопогашуються».

5. Валюта балансу змінюється лише внаслідок здійснення операцій третього і четвертого типів. При цьому, операції третього типу збільшать балансову суму, а четвертого – зменшать.

6. Застосування методу балансового узагальнення забезпечує безперервне охоплення всіх об'єктів бухгалтерського обліку з метою оптимізації управління ними та організації суцільного контролю економічної діяльності суб'єкту господарювання.

7. Систематичне складання бухгалтерського балансу (на 1 число кожного кварталу, року) надає можливість проаналізувати стан та використання господарських засобів, що згруповані за видами і розміщенням та джерелами формування і цільовим призначенням, а також дозволяє відстежити динаміку економічного розвитку підприємства.

8. Бухгалтерський баланс є не тільки найважливішим методом узагальнення інформації про стан активів і джерел їх утворення, але є також джерелом економічної інформації про господарську діяльність підприємства, яка широко використовується в управлінських цілях.

5.4. Питання до роздумів і дискусій

Основною проблемою при вивченні теоретичного курсу бухгалтерського обліку було і залишається обґрунтування необхідності включення елемента «Бухгалтерське узагальнення» до складу елементів методу. Так, наприклад, деякі вчені (проф. Валусев Б.І., проф. Бутинець Ф.Ф. та інші) вважають, що бухгалтерський баланс є лише формою бухгалтерської звітності.

Не піддаючи сумніву цю точку зору, ми зробили спробу обґрунтувати

необхідність і важливість використання методу бухгалтерського узагальнення, реалізація якого полягає саме у використанні бухгалтерського балансу для всебічного і поглибленого вивчення теорії бухгалтерського обліку. З цією метою нами надано три визначення бухгалтерського балансу: як елемента методу бухгалтерського обліку, як форми бухгалтерської звітності і, нарешті, як технічного засобу відображення елемента «Бухгалтерське узагальнення» (за зовнішнім виглядом).

Дискусійним, на наш погляд, є також питання визначення оптимальної структури балансу, обумовлене різницею побудови балансу в національній та світовій практиці.

Немає єдиної думки і щодо зовнішнього вигляду балансу. Ми звикли до того, що в Україні бухгалтерський баланс є «горизонтальним». Тобто баланс в Україні - це таблиця двосторонньої форми, ліва частина якої відображає активи, а права – пасиви підприємства. В той же час, в окремих державах, зокрема Японії, баланс є «вертикальним», коли активи і пасиви представлені послідовно один за одним.

Крім того, в умовах нестабільності законодавчої бази, постійних змін у методичних рекомендаціях відносно формування звітних даних та їх відображення у формах бухгалтерської звітності, виникають певні роздуми щодо перспектив подальшого розвитку бухгалтерського обліку взагалі і бухгалтерського балансу як елемента методу бухгалтерського обліку зокрема.

Контрольні запитання, тести, завдання для самостійної роботи

Контрольні запитання до глави 5

1. Розкрийте сутність методу балансового узагальнення.
2. Обґрунтуйте необхідність балансу як елемента методу бухгалтерського обліку.

3. Надайте всі основні визначення бухгалтерського балансу.
4. Поясніть, чим зумовлена балансова рівність.
5. Надайте характеристику балансовому рівнянню.
6. Надайте графічне зображення бухгалтерського балансу.
7. Визначте зміст та структуру бухгалтерського балансу.
8. Надайте характеристику статтям і розділам бухгалтерського балансу.
9. Розкрийте взаємозв'язок статей і розділів бухгалтерського балансу з класифікацією об'єктів бухгалтерського обліку.
10. Надайте характеристику активу бухгалтерського балансу.
11. Надайте характеристику пасиву бухгалтерського балансу.
12. Розкрийте, які специфічні прийоми використовуються при заповненні бухгалтерського балансу.
13. Визначте групи об'єктів бухгалтерського обліку, що представлено в активі балансу.
14. Визначте групи об'єктів бухгалтерського обліку, що представлено в пасиві балансу.
15. Надайте визначення поняттю «господарська операція». Наведіть приклади господарських операцій.
16. Надайте характеристику типам змін у балансі, що відбуваються під впливом господарських операцій.
17. Надайте характеристику та наведіть приклади операцій, внаслідок яких не зміниться валюта балансу.
18. Надайте характеристику та наведіть приклади операцій, які змінять валюту балансу.
19. Яке значення має бухгалтерський баланс для керівництва підприємства? Наведіть приклади з метою обґрунтування.
20. Визначте проблемні і дискусійні питання щодо методу бухгалтерського узагальнення і бухгалтерського балансу.
21. Наведіть своє бачення можливих перспектив розвитку теорії

бухгалтерського відображення об'єктів обліку.

22. Назвіть нормативно-правові акти, якими регламентується метод балансового узагальнення, а також зміст і побудова бухгалтерського балансу.

Теми для написання рефератів і підготовки наукових статей:

1. Значення бухгалтерського балансу як джерела економічної інформації, необхідної для цілей управління і контролю.

2. Поняття подій після дати балансу та методи виправлення помилок у балансі згідно П(С)БО 6 «Виправлення помилок та зміни у фінансових звітах».

3. Поняття користувачів економічної інформації та їх класифікація.

4. Вимоги до звітності, зокрема до складання бухгалтерського балансу, та їх якісні характеристики відповідно до норм чинного законодавства України.

5. Мета складання бухгалтерського балансу як форми № 1 фінансової звітності і принципи підготовки фінансової звітності згідно з П(С)БО 2 «Баланс».

6. Бухгалтерські баланси: види та порівняльна характеристика у вітчизняній та світовій практиці (еволюційний аспект).

7. Методика «читання» та аналізу бухгалтерського балансу.

8. Інтерпретація бухгалтерського балансу як математичної моделі стану фінансово-господарської діяльності підприємства.

9. Види і порівняльна характеристика бухгалтерських балансів для підприємств різних форм власності.

10. Загальна характеристика та оцінювання статей і розділів активу й пасиву балансу.

Тести

Запитання 1. Інформація у балансі надана:

1. Станом на початок звітного періоду;
2. Станом на кінець звітного періоду;
3. Станом на початок і кінець звітного періоду;
4. Станом на завершення кожної господарської операції.

Запитання 2. Які вимірники використовуються при складанні бухгалтерського балансу для відображення інформації?

1. Натуральні.
2. Вартісні.
3. Трудові.
4. Всі, що перелічені вище.

Запитання 3. Що є основним елементом балансу?

1. Розділ.
2. Актив.
3. Стаття.
4. Пасив.

Запитання 4. Чим регламентуються зміст, форма балансу та загальні вимоги до розкриття його статей?

1. Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».
2. Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств».
3. П(С)БО 2.
4. Всіма, що перелічені вище.

Запитання 5. Яка форма побудови балансу використовується в Україні?

1. Горизонтальна.
2. Вертикальна.
3. Змішана.
4. Складна.

Запитання 6. Операції яких типів не вплинуть на валюту балансу?

1. Операції першого і другого типів.
2. Операції другого і третього типів.
3. Операції третього і четвертого типів.
4. Операції першого і четвертого типів.

Запитання 7. Операції якого типу збільшать балансову суму?

1. Операції першого типу.
2. Операції другого типу.

3. Операції третього типу.
4. Операції четвертого типу.

Запитання 8. Операції якого типу зменшать балансову суму?

1. Операції першого типу.
2. Операції другого типу.
3. Операції третього типу.
4. Операції четвертого типу.

Запитання 9. Які зміни відбудуться у балансі, якщо підприємство поверне позику банку в сумі 10 000 грн.?

1. Рівновеликі протилежні зміни двох статей активу балансу.
2. Рівновеликі протилежні зміни двох статей пасиву балансу.
3. Валюта балансу збільшиться на 10 000 грн.
4. Валюта балансу зменшиться на 10 000 грн.

Запитання 10. У якому розділі балансу відображається заборгованість покупців підприємству?

1. У другому розділі пасиву.
2. У другому розділі активу.
3. У першому розділі активу.
4. У четвертому розділі пасиву.

Запитання 11. Під впливом якої господарської операції зменшиться валюта балансу?

1. Отримано грошові кошти до каси з поточного рахунку для видачі авансу підзвітній особі.
2. Утримано податок з доходів фізичних осіб.
3. Виплачена заробітна плата робітникам підприємства.
4. Отримано матеріали від постачальників.

Запитання 12. Які зміни відбудуться у балансі, якщо підприємство отримає паливо від постачальника на суму 5 000 грн.?

1. Рівновеликі протилежні зміни двох статей активу балансу.
2. Рівновеликі протилежні зміни двох статей пасиву балансу.
3. Валюта балансу збільшиться на 5 000 грн.
4. Валюта балансу зменшиться на 5 000 грн.

Запитання 13. За якою вартістю до валюти балансу включаються основні засоби?

1. За первісною.
2. За залишковою.
3. До валюти балансу включається сума зносу.
4. За ринковою.

Запитання 14. Оберіть вірне визначення бухгалтерського балансу

як елементу методу бухгалтерського обліку

1. Спосіб економічного групування статей активу і пасиву балансу у розділи.

2. Форма фінансової звітності № 1 (відповідно до П(С)БО 2 «Баланс»).

3. Спосіб економічного групування та узагальненого відображення господарських коштів підприємства за видами і розміщенням та за джерелами формування і цільовим призначенням на певну дату у грошовій оцінці з метою їх співставлення.

4. Спосіб відображення господарських операцій.

Запитання 15. Визначте підсумок першого розділу пасиву балансу, якщо відомо, що залишки відповідних видів капіталу складають:

- статутний капітал – 250 000 грн.;
- додатковий вкладений капітал – 20 000 грн.;
- резервний капітал – 10 000 грн.;
- нерозподілений прибуток – 15 000 грн.;
- несплачений капітал – 2 000 грн.

1. 295 000 грн.

2. 297 000 грн.

3. 280 000 грн.

4. 293 000 грн.

Запитання 16. Визначте підсумок другого розділу активу балансу, обравши для цього необхідну інформацію:

- виробничі запаси – 25 000 грн.;
- основні засоби – 20 000 грн.;
- незавершене виробництво – 10 000 грн.;
- готова продукція – 7 000 грн.;
- грошові кошти – 3 000 грн.;
- короткострокові кредити банків – 4 000 грн.

1. 69 000 грн.

2. 65 000 грн.

3. 55 000 грн.

4. 45 000 грн.

Запитання 17. Під впливом якої операції відбудеться збільшення валюти балансу?

1. Нарахована заробітна плата.

2. Погашено короткостроковий кредит банку.

3. Надійшло з поточного рахунку до каси гроші на господарські потреби.

4. Відпущено матеріали на виробництво.

Запитання 18. Які зміни відбудуться в балансі під впливом операції з придбання матеріалів підзвітними особами?

1. Рівновеликі протилежні зміни двох статей в активі балансу.
2. Рівновеликі протилежні зміни двох статей у пасиві балансу.
3. Рівновелике збільшення однієї статті в активі та однієї статті у пасиві балансу.
4. Рівновелике зменшення однієї статті в активі та однієї статті у пасиві балансу.

Запитання 19. Який з перелічених об'єктів буде відображений у четвертому розділі пасиву балансу?

1. Заборгованість засновників за внесками у статутний капітал.
2. Заборгованість покупців за відвантаженою їм готовою продукцією.
3. Заборгованість постачальникам за отримані від них запаси.
4. Заборгованість підзвітних осіб за сумами авансів, що видані під звіт.

Запитання 20. Які підсумки у балансі мають бути обов'язково рівними?

1. Підсумки 1 розділу активу та 1 розділу пасиву.
2. Підсумки чотирьох розділів активу і п'ятьох розділів пасиву.
3. Сума підсумків 1 та 2 розділів активу має дорівнювати сумі підсумків 1 та 2 розділів пасиву.
4. Підсумки 2 розділу активу та 4 розділу пасиву.

Запитання 21. Який з перелічених нижче об'єктів буде відображений у складі активів балансу?

1. Статутний капітал.
2. Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги.
3. Нерозподілений прибуток.
4. Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги.

Запитання 22. Під впливом операцій якого типу валюта балансу не зміниться, а відбудуться лише рівновеликі протилежні зміни в активі балансу?

1. Зміни в джерелах формування активів.
2. Вибуття коштів з господарства.
3. Залучення коштів у господарство.
4. Перехід господарських засобів з однієї форми в іншу.

Запитання 23. Які зміни відбудуться в балансі під впливом наступної господарської операції: «Виплачено заробітну плату»?

1. Рівновелике збільшення сум за однією статтею активу та однією статтею пасиву балансу.
2. Рівновеликі протилежні зміни сум за двома статтями активу балансу.
3. Рівновелике зменшення сум за однією статтею активу та однією статтею пасиву балансу.
4. Рівновеликі протилежні зміни сум за двома статтями пасиву балансу.

Запитання 24. До яких змін у балансі призведе операція: «Проведено утримання із заробітної плати робітників до Пенсійного фонду»?

1. Рівновелике збільшення сум активу та пасиву.
2. Збільшення суми активу та зменшення суми пасиву.
3. Рівновелике зменшення сум активу та пасиву.
4. Рівновеликі протилежні зміни сум за двома статтями пасиву.

Запитання 25. Які зміни відбудуться в балансі під впливом операції з придбання канцтоварів підзвітними особами?

1. Рівновеликі протилежні зміни сум за двома статтями пасиву балансу.
2. Рівновеликі протилежні зміни сум за двома статтями активу балансу.
3. Рівновелике збільшення суми за однією статтею активу та однією статтею пасиву балансу.
4. Рівновелике зменшення суми за однією статтею активу та однією статтею пасиву балансу.

Запитання 26. Який з перелічених нижче об'єктів буде відображено у другому розділі активу балансу?

1. Заборгованість постачальникам за товари, роботи, послуги.
2. Грошові кошти та їх еквіваленти.
3. Заборгованість бюджету з податків.
4. Нерозподілений прибуток.

Завдання для самостійної роботи

Завдання 1а.

На підставі нижченаведених вихідних даних складіть бухгалтерський баланс ТОВ «Зіронька» на 1 січня 2011 року:

- Короткострокові кредити банків – 860 000 грн.;
- Виробничі запаси – 42 000 грн.;
- Поточний рахунок – 893 000 грн.;
- Основні засоби (первісна вартість) – 124 000 грн.;
- Статутний капітал – 125 000 грн.;
- Каса – 1 000 грн.;
- Знос основних засобів – 3 000 грн.;
- Заборгованість постачальникам за матеріали – 82 000 грн.;
- Готова продукція – 31 000 грн.;

- Заборгованість із заробітної плати – 21 000 грн.

Завдання 1б.

Вкажіть, до яких змін в об'єктах бухгалтерського обліку призведуть здійснені у першому кварталі 2011 року господарські операції у ТОВ «Зіронька» та визначте типи змін у балансі, що відповідають їм.

1. Видано під звіт завгоспу Петренку В.П. на господарські потреби 1 000 грн.
2. Перераховано з поточного рахунку в погашення заборгованості ТОВ «Південь» за отримані від нього матеріали 72 000 грн.
3. Завгоспом Петренком В.П. надано авансовий звіт про придбані канцелярські товари – 1 000 грн.
4. Виплачено заробітну плату робітникам підприємства – 21 000 грн.
5. Нарахована заробітна плата основним виробничим робітникам – 25 000 грн.
6. Утримано із заробітної плати основних виробничих робітників податок з доходів фізичних осіб – 4 000 грн.
7. Перераховано до бюджету податок з доходів фізичних осіб – 4 000 грн.
8. Отримано рахунок постачальника за паливно-мастильні матеріали, що надійшли – 34 000 грн.
9. Використано виробничі запаси на виробництво основної продукції – 35 000 грн.
10. Випущено з виробництва та оприбутковано на склад готову продукцію за фактичною собівартістю – 5 000 грн.

Завдання 1в.

Користуючись рішеннями завдань 1а та 1б, складіть баланс ТОВ

«Зіронька» станом на 1 квітня 2011 року.

Завдання 2а.

На підставі нижченаведених вихідних даних складіть бухгалтерський баланс ПП «Глорія» станом на 1 січня 2011 року:

- Нерозподілений прибуток – 67 600 грн.;
- Заборгованість робітникам із заробітної плати – 9 400 грн.;
- Залишок коштів у касі підприємства – 1 010 грн.;
- Залишок заборгованості постачальникам за сировину – 110 500 грн.;
- Первісна вартість основних засобів – 113 000 грн.;
- Виробничі запаси – 10 000 грн.;
- Залишок коштів на поточному рахунку – 122 790 грн.;
- Статутний капітал – 120 000 грн.;
- Знос основних засобів – 3 200 грн.;
- Незавершена продукція в цеху підприємства – 22 100 грн.;
- Залишок готової продукції на складі підприємства – 41 800 грн.

Завдання 2б.

Вкажіть, до яких змін в об'єктах бухгалтерського обліку призведуть здійснені ПП «Глорія» у першому кварталі 2011 року господарські операції, та визначте типи змін у балансі, що відповідають їм.

1. Відпущено матеріали на пакування готової продукції – 1 200 грн.
2. Отримано короткострокову позику банку на придбання палива – 70 000 грн.
3. Нарахована заробітна плата адміністрації підприємства – 15 000 грн.
4. Відпущено зі складу матеріали на виготовлення основної продукції – 7 000 грн.
5. Утримано із заробітної плати, нарахованої адміністрації підприємства, обов'язковий внесок до Пенсійного фонду – 650 грн.

6. Утримано із заробітної плати, нарахованої адміністрації підприємства, податок з доходів фізичних осіб – 1 950 грн.

7. Видано під звіт директору ПП «Глорія» Звереву В.О. аванс на відрядження до м. Києва – 1 000 грн.

8. Надано авансовий звіт директора підприємства Зверева В.О. про фактичні витрати на відрядження – 1 010 грн.

9. Видано Звереву В.О. з каси в погашення перевитрати підзвітної суми на відрядження – 10 грн.

10. Виплачено заробітну плату працівникам ПП «Глорія» - 9 400 грн.

Завдання 2в.

Користуючись рішеннями завдань 2а і 2б, складіть баланс ПП «Глорія» станом на 1 квітня 2011 року.

Завдання 3а.

На підставі наведених нижче вихідних даних складіть бухгалтерський баланс Відкритого (публічного) акціонерного товариства (далі – ВАТ) «Онікс» станом на 1 січня 2011 року:

- Статутний капітал – 170 000 грн.;
- Залишок коштів у касі підприємства – 800 грн.;
- Залишок заборгованості іншим кредиторам – 1 050 грн.;
- Непокриті збитки – 1 500 грн.;
- Первісна вартість основних засобів – 101 500 грн.;
- Заборгованість робітникам із заробітної плати – 5 898 грн.;
- Виробничі запаси – 14 850 грн.;
- Заборгованість банку за короткотерміною позикою – 2 000 грн.;
- Заборгованість покупців за відвантажену їм продукцію – 20 000 грн.;
- Залишок коштів на поточному рахунку в банку – 91 500 грн.;

- Знос основних засобів – 11 000 грн.;
- Незавершена продукція в цеху підприємства – 52 600 грн.;
- Залишок заборгованості інших дебіторів (підзвітних осіб) – 50 грн.;
- Залишок заборгованості постачальникам за матеріали – 91 508 грн.

Завдання 3б.

Вкажіть, до яких змін в об'єктах бухгалтерського обліку призведуть здійснені ВАТ «Онікс» у першому кварталі 2011 року господарські операції та визначте типи змін у балансі, що відповідають їм.

1. Внесено до каси підзвітною особою залишок невикористаного авансу – 50 грн.
2. Випущено з виробництва та оприбутковано на склад готову продукцію – 52 000 грн.
3. Отримано з поточного рахунку до каси за чеком на господарські витрати – 1 500 грн.
4. Перераховано в погашення заборгованості іншим кредиторам – 3 050 грн.
5. Частково погашено короткострокову позику банку – 1 000 грн.
6. Погашено заборгованість ВАТ «Металозбут» за отриманий від нього метал – 50 000 грн.
7. Погашено заборгованість покупцями за раніше відвантажену їм продукцію – 20 000 грн.
8. Надійшла на поточний рахунок передплата (аванс) від покупців за продукцію, що підлягає відвантаженню – 10 000 грн.
9. Сплачено за рахунок кредитів банку заборгованість постачальникам за сировину – 700 грн.
10. Нараховано знос виробничого обладнання – 1 200 грн.

Завдання 3в.

Користуючись рішеннями завдань 3а і 3б, складіть баланс ВАТ «Онiкс» станом на 1 квітня 2011 року.

**Взірець рішення практичних завдань до глави «Балансове
узагальнення»**

Розглянемо приклад розв'язання завдань 1а – 1в.

Крок 1. Складаємо вхідний баланс ТОВ «Зіронька» (станом на 01 січня 2011 року).

Баланс

ТОВ «Зіронька» на 01 січня 2011 року

(тис. грн.)

Актив (Склад та розміщення господарських засобів)	Код рядка	На початок звітнього періоду	Пасив (Джерела формування та цільове призначення господарських засобів)	Код рядка	На початок звітнього періоду
I. Необоротні активи			I. Власний капітал		
Нематеріальні активи			Статутний капітал	300	125
Основні засоби:					
- залишкова вартість	030	121	Нерозподілений прибуток	350	-
- первісна вартість	031	124			
- знос	032	(3)			
Усього за розділом I	080	121	Усього за розділом I	380	125
II. Оборотні активи			II. Забезпечення майбутніх витрат і платежів	430	-
Виробничі запаси	100	42	III. Довгострокові зобов'язання	480	-
Готова продукція	130	31	IV. Поточні зобов'язання		

Грошові кошти та їх еквіваленти в нац. валюті, у т. ч. в касі	230 231	894 22	Короткострокові кредити банків	500	860
Інші оборотні активи	-	-	Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	82
Усього за розділом II	260	967	Поточні зобов'язання за розрахунками: з бюджетом з оплати праці	550 580	- 21
III. Витрати майбутніх періодів	270	-	Усього за розділом IV	620	963
IV. Необоротні активи та групи вибуття	275	-	V. Доходи майбутніх періодів	630	-
Баланс	280	1088	Баланс	640	1088

Крок 2. Відображаємо зміни в об'єктах бухгалтерського обліку, до яких призведуть здійснені ТОВ «Зіронька» у першому кварталі 2011 року господарські операції, і визначаємо типи змін у балансі, що їм відповідають.

Операція 1. Видано під звіт завгоспу Петренку В.П. на господарські потреби – 1 000 грн.

Сума за статтею «Інші оборотні активи» (II розділ Активу балансу) збільшиться на 1 000 грн.

Сума за статтею «Грошові кошти та їх еквіваленти в національній валюті» (II розділ Активу балансу) зменшиться на 1 000 грн.

Отже, відбулися рівновеликі протилежні зміни двох статей в активі балансу: балансова сума не змінилася, і балансова рівність не порушилася, тобто це – операція I типу.

Операція 2. Перераховано з поточного рахунку в погашення заборгованості ТОВ «Південь» за отримані від нього матеріали - 72 000 грн.

Сума за статтею «Грошові кошти та їх еквіваленти в національній

валюті» (II розділ Активу балансу) зменшиться на 72 000 грн.

Сума за статтею «Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги» (IV розділ Пасиву балансу) зменшиться на 72 000 грн.

У цьому випадку відбулося одночасне рівновелике зменшення сум за однією статтею в активі і однією статтею у пасиві балансу. Валюта балансу зменшилась на цю суму, але балансова рівність не порушилася. Таким чином це - приклад операцій IV типу.

Операція 3. Завгоспом Петренком В.П. надано авансовий звіт про придбані ним за рахунок підзвітної суми канцелярські товари – 1 000 грн.

Сума за статтею «Інші оборотні активи» (II розділ Активу балансу) зменшиться на 1 000 грн.

Сума за статтею «Виробничі запаси» (II розділ Активу балансу) збільшиться на 1 000 грн.

Відбулися зміни, аналогічні змінам за операцією 1, а саме рівновеликі протилежні зміни двох статей в активі балансу. Балансова сума не змінилася, балансова рівність не порушилася. Відповідно, це – операція I типу.

Операція 4. Виплачено заробітну плату робітникам підприємства – 21 000 грн.

Сума за статтею «Грошові кошти та їх еквіваленти в національній валюті» (II розділ Активу балансу) зменшиться на 21 000 грн.

Сума за статтею «Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці» (IV розділ Пасиву балансу) зменшиться на 21 000 грн.

Це, як і операція 2, - приклад операцій IV типу, внаслідок яких відбувається одночасне рівновелике зменшення сум за однією статтею в активі і однією статтею у пасиві балансу. Валюта балансу при цьому зменшується, балансова рівність не порушується.

Операція 5. Нарахована заробітна плата основним виробничим

робітникам – 25 000 грн.

Сума за статтею «Незавершене виробництво» (II розділ Активу балансу) збільшиться на 25 000 грн.

Сума за статтею «Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці» (IV розділ Пасиву балансу) збільшиться на 25 000 грн.

Ця операція призводить до одночасного рівновеликого збільшення сум за однією статтею в активі і однією статтею в пасиві балансу. Валюта балансу збільшиться на цю суму, балансова рівність не порушиться. Отже це - приклад операцій III типу.

Операція 6. Утримано із заробітної плати основних виробничих робітників податок з доходів фізичних осіб – 4 000 грн.

Сума за статтею «Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці» (IV розділ Пасиву балансу) зменшиться на 4 000 грн.

Сума за статтею «Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом» (IV розділ Пасиву балансу) збільшиться на 4 000 грн.

Внаслідок цієї операції відбуваються рівновеликі протилежні зміни двох статей у пасиві балансу. Балансова сума не змінюється, балансова рівність не порушується. Це - операція II типу.

Операція 7. Перераховано до бюджету податок з доходів фізичних осіб – 4 000 грн.

Сума за статтею «Грошові кошти та їх еквіваленти в національній валюті» (II розділ Активу балансу) зменшиться на 4 000 грн.

Сума за статтею «Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом» (IV розділ Пасиву балансу) зменшиться на 4 000 грн.

Отже, ми знову стикнулися з прикладом операцій IV типу, які викликають одночасне рівновелике зменшення сум за однією статтею в активі і однією статтею у пасиві балансу. Валюта балансу при цьому зменшується, балансова рівність не порушується.

Операція 8. Отримано рахунок постачальника за паливно-мастильні матеріали, що надійшли – 34 000 грн.

Сума за статтею «Виробничі запаси» (II розділ Активу балансу) збільшиться на 34 000 грн.

Сума за статтею «Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги» (IV розділ Пасиву балансу) збільшиться на 34 000 грн.

При цьому відбувається одночасне рівновелике збільшення сум за однією статтею в активі і однією статтею у пасиві балансу. Валюта балансу збільшиться на цю суму, балансова рівність не порушиться. Відповідно, це - приклад операцій III типу.

Операція 9. Використано виробничі запаси на виробництво основної продукції – 35 000 грн.

Сума за статтею «Незавершене виробництво» (II розділ Активу балансу) збільшиться на 35 000 грн.

Сума за статтею «Виробничі запаси» (II розділ Активу балансу) зменшиться на 35 000 грн.

І знову це - приклад операцій I типу, які викликають рівновеликі протилежні зміни двох статей в активі балансу. Балансова сума при цьому не змінюється, балансова рівність не порушується.

Операція 10. Випущено з виробництва та оприбутковано на склад готову продукцію за фактичною собівартістю – 5 000 грн.

Сума за статтею «Готова продукція» (II розділ Активу балансу) збільшиться на 5 000 грн.

Сума за статтею «Незавершене виробництво» (II розділ Активу балансу) зменшиться на 5 000 грн.

Відбуваються рівновеликі протилежні зміни двох статей в активі балансу. Балансова сума при цьому не змінюється, балансова рівність не порушується. Це - приклад операцій, які ілюструють I тип змін у балансі.

Крок 3. Використовуючи складений нами на кроці 1 вхідний баланс і операції, що були здійснені у ТОВ «Зіронька» протягом I кварталу 2011 року, проаналізовані нами на кроці 2, складемо, так званий, «вихідний» баланс: тобто баланс станом на 01 квітня 2011 року.

Баланс

ТОВ «Зіронька» на 01 квітня 2011 року

(тис. грн.)

Актив (Склад та розміщення господарських засобів)	Код рядка	На кінець звітного періоду	Пасив (Джерела формування та цільове призначення господарських засобів)	Код рядка	На кінець звітного періоду
I. Необоротні активи			I. Власний капітал		
Нематеріальні активи			Статутний капітал	300	125
Основні засоби:			Нерозподілений прибуток	350	-
- залишкова вартість	030	121			
- первісна вартість	031	124			
- знос	032	(3)			
Усього за розділом I	080	121	Усього за розділом I	380	125
II. Оборотні активи			II. Забезпечення майбутніх витрат і платежів	430	-
Виробничі запаси	100	42	III. Довгострокові зобов'язання	480	-
Незавершене виробництво	120	55			

Готова продукція	130	36	IV. Поточні зобов'язання		
Грошові кошти та їх еквіваленти в нац. валюті, у т. ч. в касі	230 231	796 -	Короткострокові кредити банків	500	860
Інші оборотні активи	-	-	Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	44
Усього за розділом II	260	929	Поточні зобов'язання за розрахунками: з бюджетом з оплати праці	550 580	- 21
III. Витрати майбутніх періодів	270	-	Усього за розділом IV	620	925
IV. Необоротні активи та групи вибуття	275	-	V. Доходи майбутніх періодів	630	-
Баланс	280	1050	Баланс	640	1050

Перелік законодавчих, нормативних, літературних джерел та Інтернет-ресурсів до глави 5

1. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" № 996-XIV від 16.07.99 р. (зі змінами й доповненнями).
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 "Баланс": Затв. наказом Мінфіну від 31.03.99р. №87.
3. Бессонова Г.П. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. / Приазовський держ. технічний ун-т. – Маріуполь: Рената, 2004. – 100 с.
4. Білоус О.С., Гуцайлюк Л.О., Єленчук С.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посібник для студ. вищ. навч. закл. – Т.: Стародубець, 2005. – 356с.
5. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку. – К.: КДТЕУ, 2000. – 692с.

6. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів ВУЗів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит». – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2003. – 440 с.
7. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. – К.: А.С.К., 2005, 266 с.
8. Деречин В.В., Кізим Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. / За ред. Деречина В.В. / – К.: Центр навч. літератури, 2006. – 352 с.
9. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.
10. Лишиленко О.В. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: Вид-во «Центр навчальної літератури», 2008. – 219 с.
11. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. / В.С.Білоусько, М.І.Беленкова; За ред. В.С. Білоуська. – 3-тє вид., перероб і доп. – Київ: Кондор, 2007. – 432 с.
12. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. / О.І. Васюта-Беркут, Г.Ф. Шепітко, Н.О. Ромашевська; За заг. ред. В.Б. Захожая. – 2-ге вид., стереотип. – К.: МАУП, 2003. – 176 с.
13. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: Знання, 2004. – 447 с.
14. <http://www.dtki.com.ua> – сайт бухгалтерського еженедельника «Дебет-Кредит».
15. <http://nauchim.org.ua/uchebnaja-literatura/bukhgalterskijj-uchet/206-teoriya -buxgalterskogo-obliku-shvec-vg.html>
16. 14.http://fictionbook.ru/author/yuliya_anatolevna_daraeva/teoriya_buhgalterskogo_ucheta/read_online.html?page=1

ГЛАВА 6. СИСТЕМА РАХУНКІВ І ПОДВІЙНИЙ ЗАПИС

6.1. Рахунки бухгалтерського обліку, їх призначення та будова

6.2. Взаємозв'язок рахунків бухгалтерського обліку з балансом

6.3. Подвійний запис, його сутність і значення

Вивчення теми дає змогу:

отримати знання:

- з побудови рахунків бухгалтерського обліку;

- сутності системи рахунків та подвійного запису у бухгалтерському обліку;

- з групування рахунків за об'єктами;

набути навички:

- розуміння необхідності застосування рахунків в обліку та їх

призначення;

- правильного визначення виду рахунку;
- правильного визначення сальдо рахунку;
- розуміння понять: «сальдо рахунку», «дебетовий оборот», «кредитовий оборот», «кореспонденція рахунків» та «бухгалтерська проводка»;
- правильного відображення на рахунках обліку руху об'єктів;
- визначення порядку відображення господарських операцій на рахунках обліку.

оволодіти вміннями:

- мати вміння і навички, необхідні для набуття компетенції працівника облікової та контрольно-аналітичної сфер діяльності;
- застосовувати основні нормативно-законодавчі положення з ведення бухгалтерського обліку та складання і подання фінансової звітності зацікавленим користувачам;
- поглибити знання змісту і значення бухгалтерського обліку як науки;
- знати основні законодавчі та нормативні документи, що регулюють ведення обліку та складання звітності в Україні;
- придбати необхідні знання, вміння та навички для подальшого освоєння курсу «Бухгалтерський облік» в частині використання рахунків бухгалтерського обліку щодо відображення інформації про стан, наявність та рух об'єктів обліку.

Ключові слова: активний рахунок, активно-пасивний рахунок, бухгалтерська проводка, дебет, дебетовий оборот, кредит, кредитовий оборот, модель рахунку, пасивні рахунки, переважно активний рахунок, переважно пасивний рахунок, план рахунків, подвійний запис, проста проводка, рахунки бухгалтерського обліку, сальдо, система рахунків, складна проводка.

6.1. Рахунки бухгалтерського обліку, їх призначення та будова

Загальне уявлення про рахунки

Рахунок – це спосіб групування і відображення руху і стану об'єктів обліку. На рахунку накопичується інформація, яка потім узагальнюється та використовується для складання різних зведених показників та звітності. Кожному об'єктові обліку – виду активів, капіталу, зобов'язань, доходів і витрат, відповідає окремий рахунок. Для кожного бухгалтерського рахунку передбачений окремий шифр, що проставляється на всіх первинних документах і в зведених облікових регістрах.

На відміну від балансу, який показує тільки стан активів підприємства та їх джерел на певну дату, на рахунках ведеться поточний облік змін у складі активів, зобов'язань та капіталу, які відбуваються в об'єктах обліку в зв'язку з різноманітними господарськими операціями.

На рахунках постійно накопичується інформація для прийняття управлінських рішень. Тобто рахунки – це система збереження цієї інформації в бухгалтерському обліку. Система рахунків знайшла своє відображення у Плані рахунків бухгалтерського обліку. Використання бухгалтерських рахунків для відображення господарських операцій підприємства сприяє обліку та контролю наявності та руху засобів, формування та змін джерел в процесі здійснення його діяльності.

Господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку можуть відображатись залежно від об'єктів, що обліковуються, як у кількісному, так і вартісному вираженні. Але застосування вартісної оцінки є обов'язковим.

За зовнішнім виглядом кожен рахунок – це двохстороння таблиця, яка нагадує букву «Т». Модель рахунку повинна мати: назву, шифр, ліву частину – дебет, та праву – кредит (рис. 6.1).

Рахунок (назва об'єкту, що обліковуються)

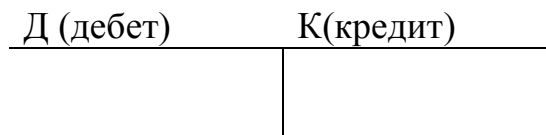


Рис. 6.1. Модель рахунку бухгалтерського обліку

Відкрити рахунок – це означає: дати йому назву і виписати залишок на початок місяця. Рахунок пристосовано для відокремленого відображення змін у відповідному об’єкті як в бік збільшення, так в бік зменшення. Вони будуть зафіксовані в дебеті або в кредиті рахунку в залежності від свого впливу на об’єкт, який на ньому обліковується. Назви сторін рахунку умовні і відносяться до бухгалтерських термінів. Ліва – *Дебет* (від латин. Debet) – він винен, а права – *Кредит* (від латин. Credit) – він вірить. В теперішній час ці терміни «дебет» і «кредит» втратили своє буквальне значення, але однаково розуміються і застосовуються бухгалтерами всього світу.

Підсумки записів сум операцій в дебеті або кредиті рахунків носять назву оборотів, відповідно – дебетового та кредитового. Оборот – це рух коштів, відображення відповідного процесу.

Для позначення залишків на рахунках застосовується термін “сальдо” (від італ. Saldo) – розрахунок. Залишок рахунку – різниця оборотів в дебеті та кредиті рахунку. Визначають залишки на рахунках на початок періоду (як результат співставлення оборотів попереднього періоду) та на кінець періоду (визначені за результатами поточного періоду). Таким чином, сальдо визначає стан об’єктів на конкретну дату. У залежності від того, які обороти більші дебетові чи кредитові, сальдо може бути відповідно дебетовим або кредитовим. При відсутності залишку рахунок вважається закритим.

Активні і пасивні рахунки

У залежності від того, для обліку яких об’єктів призначені, бухгалтерські рахунки вони діляться на *активні* і *пасивні*.

Активні рахунки призначені для обліку наявності і руху активів

підприємства, а *пасивні рахунки* використовуються з метою обліку наявності і зміни джерел формування активів, капіталу і зобов'язань.

Групування рахунків за об'єктами обліку наведено на рисунку (рис. 6.2).

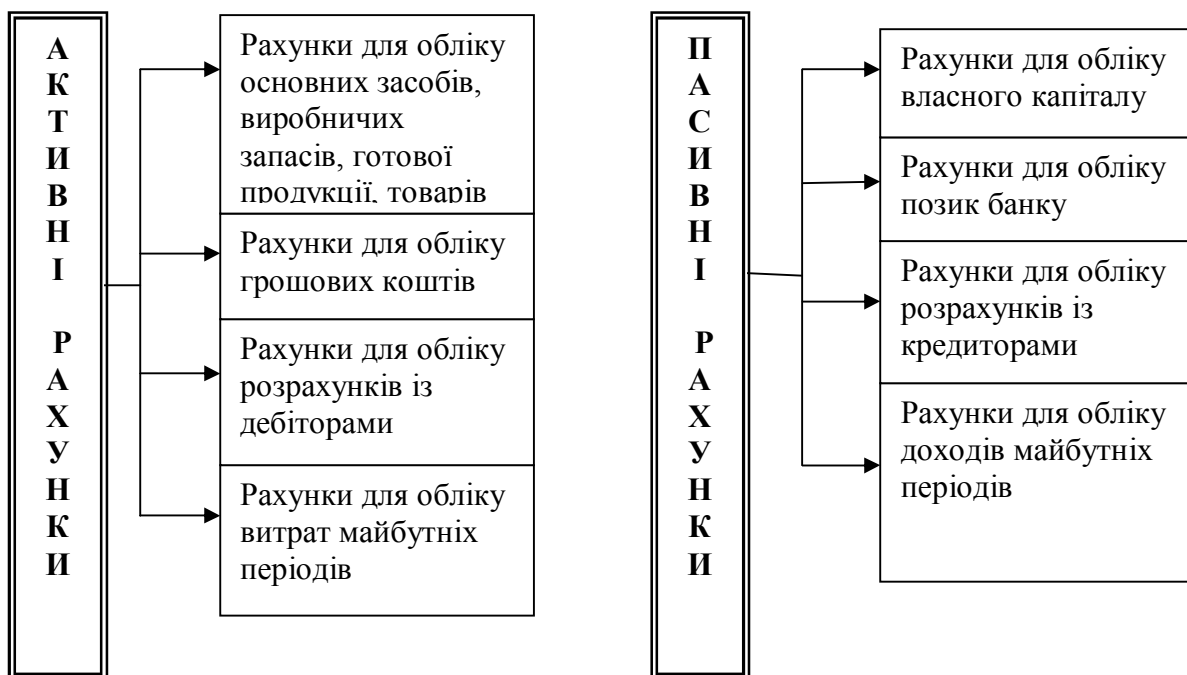


Рис. 6.2. Групування рахунків за об'єктами бухгалтерського обліку

Таке поділення обумовлює дві схеми записів на рахунках. Схема записів на активному рахунку відображена на рис. 6.3.

**Активний рахунок
(шифр, найменування)**

Дебет		Кредит
Початкове сальдо		
Збільшення (+)		Зменшення (-)
Оборот	за	Оборот
дебетом		кредитом
Кінцеве сальдо		

Рис. 6.3. Схема записів на активному рахунку

При відображенні операцій на активному рахунку слід дотримуватись таких правил:

-при відкритті активного рахунку залишок на початок проведення операцій записується в дебет рахунку;

-у дебеті рахунку відображаються операції, що приводять до збільшення коштів;

- у кредиті відображаються операції, що приводять до зменшення коштів;

-залишок на кінець здійснення операцій може бути тільки дебетовий, тому що сума початкового залишку та дебетового обороту завжди більше, ніж сума кредитового обороту. Залишку на кінець здійснення операцій може не бути, якщо сума початкового залишку та дебетового обороту дорівнює кредитовому обороту.

Для ілюстрації наведено порядок записів на активному рахунку “Каса” (рис. 6.4). Залишок на початок місяця в касі підприємства складав 200,00 грн. Протягом місяця до каси надійшли кошти з банку – 500,00 грн. та від покупців – 1300,00 грн.; видано грошові кошти у підзвіт – 600,0 грн. та здано в банк – 1200,00 грн. Надходження грошових коштів до каси підприємства необхідно відображати за дебетом рахунку, їх вибуття – у протилежній стороні моделі – за кредитом рахунку. Цифра у дужці вказує номер факту здійснення операції. Залишок на даному рахунку може бути тільки дебетовий, тому що неможливо використати готівки більше, ніж є в наявності. Залишку може і не бути.

Рахунок “КАСА”, шифр 30

Дт			Кт
Сальдо на початок періоду	200		
1)	500	2)	600
3)	1300	4)	1200
Оборот за дебетом	1800	Оборот за кредитом	1 700

Сальдо на кінець періоду	300
--------------------------	-----

Рис. 6.4. Порядок записів на активному рахунку “Каса”

Дебетовий оборот (сума надходжень) склав 1800 грн. Кредитовий оборот – 1700 грн. Залишок на початок періоду – 200 грн., залишок на кінець періоду – 300 грн. Формула розрахунку сальдо на кінець періоду така:

$$\text{сальдо кінцеве} = \text{сальдо початкове} + \text{оборот за дебетом} - \text{оборот за кредитом}$$

До активних рахунків відносяться, наприклад: 10 “Основні засоби”, 12 “Нематеріальні активи”, 14 “Фінансові інвестиції”, 20 “Виробничі запаси”, 22 “МШП”, 23 “Виробництво”, 26 “Готова продукція”, 28 “Товари”, 30 “Каса”, 31 “Рахунки у банках” і т.д. Схема записів на пасивному рахунку відображена на рис. 6.5.

Пасивний рахунок (шифр, найменування)

Дебет	Кредит
Зменшення (-)	Початкове сальдо Збільшення (+)
Оборот за дебетом	Оборот за кредитом Кінцеве сальдо

Рис. 6.5. Схема записів на пасивному рахунку

При відображенні операцій на пасивному рахунку слід дотримуватись таких правил:

- при відкритті пасивного рахунку залишок на початок проведення операцій записується за кредитом рахунку;
- в кредиті рахунку відображуються операції, що приводять до збільшення коштів;
- в дебеті відображуються операції, що приводять до зменшення коштів;
- залишок на кінець здійснення операцій може бути тільки кредитовим,

оскільки сума початкового залишку та кредитового обороту завжди більше, ніж сума дебетового обороту. Залишку на кінець здійснення операцій може не бути, якщо сума початкового залишку та кредитового обороту дорівнює дебетовому обороту.

Ілюстрація порядку записів на пасивному рахунку “Короткострокові позики” відображена на рис. 6.6. На протязі місяця було отримано та повернуто позику банку у сумі 10000,00 грн. Надання позик необхідно відображати в кредиті рахунку, їх погашення – в протилежному боці – дебеті рахунку. Залишок на даному рахунку може бути тільки кредитовий. Залишку може і не бути.

Рахунок “Короткострокові позики”, шифр 60

Дт		Кт	
		Сальдо на початок періоду	
2)	10000	1)	10000
Оборот за дебетом 10000		Оборот за кредитом 10000	
		Сальдо на кінець періоду	

Рис. 6.6. Порядок записів на пасивному рахунку “Короткострокові позики”

Кредитовий оборот – сума наданої позики склала 10000 грн. Дебетовий оборот – повернення основної суми боргу 10000 грн. Залишок на початок періоду відсутній, залишок на кінець періоду також відсутній.

Формула розрахунку сальдо на кінець періоду пасивного рахунку така:

$$\text{сальдо кінцеве} = \text{сальдо початкове} + \text{оборот за кредитом} - \text{оборот дебетом}$$

До пасивних рахунків відносяться, наприклад: 40 “Статутний капітал”, 43 “Резервний капітал”, 50 “Довгострокові позики”.

Існують також операції, що потребують використання активно-пасивних рахунків, які мають ознаки як активних, так і пасивних рахунків. На кожному з таких рахунків водночас можуть знайти відображення як кошти підприємства – дебіторська заборгованість, так і їх джерела – кредиторська заборгованість. До цих рахунків відносяться рахунки, що використовуються для розрахунків підприємства зі своїми кредиторами та дебіторами.

Прикладом можуть служити: 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” (переважно активний), 37 “Розрахунки з різними дебіторами” (переважно активний), 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядчиками” (переважно пасивний), 64 “Розрахунки за податками і платежів” (переважно пасивний), 66 “Розрахунки з оплати праці” (переважно пасивний) та інші. Позначка “переважно пасивний”, чи “переважно активний” означає, що переважно рахунок відповідає ознакам активного або пасивного рахунку.

Так, наприклад, рахунок 64 “Розрахунки за податками і платежами” звичайно виступає пасивним, тому що призначений для обліку зобов'язань перед бюджетом. У той же час його субрахунок 644 може відігравати роль активного рахунку у випадку коли податковий кредит бюджетом не повернений.

Порядок записів на активно-пасивному рахунку схематично має такий вигляд, як це відображено на рис. 6.7.

**Активно-пасивний рахунок
(шифр, найменування)**

Дебет	Кредит
Початкове сальдо	Початкове сальдо

Збільшення дебіторської заборгованості (+)	Збільшення кредиторської заборгованості (+)
Зменшення кредиторської, заборгованості(-)	Зменшення дебіторської заборгованості (-)
Оборот за дебетом Кінцеве сальдо	Оборот за кредитом Кінцеве сальдо

Рис. 6.7. Порядок записів на активно-пасивному рахунку

При відображенні операцій на активно-пасивному рахунку слід дотримуватись наступних правил:

- сума початкового сальдо записується в дебеті, якщо вона відображає дебіторську заборгованість, або в кредиті – коли заборгованість кредиторська;

- у кредиті рахунку відображуються операції, які приводять до збільшення кредиторської заборгованості та зменшення дебіторської;

- у дебеті відображується збільшення дебіторської і зменшення кредиторської заборгованості;

- залишок на кінець здійснення операцій може бути: лише кредитовий, коли він відображає кредиторську заборгованість і сума початкового залишку та кредитового обороту більша, ніж сума дебетового обороту; дебетовий, коли він відображає дебіторську заборгованість і сума початкового залишку та дебетового обороту більша, ніж сума кредитового обороту; дебетовий і кредитовий водночас – розгорнуте сальдо. Розгорнуте сальдо в активно-пасивних рахунках визначається за даними аналітичного обліку. За схемою активного рахунку окремо визначається сальдо на кожному аналітичному рахунку з дебіторської заборгованості. За схемою пасивного рахунку – сальдо з кредиторської заборгованості.

1.2. Взаємозв'язок рахунків бухгалтерського обліку з балансом

Сальдо на кінець звітного періоду, що визначено на рахунках, переноситься в бухгалтерський баланс. У більшості випадків назва статей балансу і рахунків співпадають, але в окремих випадках одна стаття балансу може об'єднувати залишки декількох рахунків. Наприклад, стаття «Основні засоби» за початковою вартістю об'єднує залишки з рахунків 10 «Основні засоби» і 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

У той же час є такі рахунки, яким відповідає дві статті балансу: одна в активі, друга – в пасиві. Це активно-пасивні рахунки, що мають розгорнуте сальдо – в дебеті та кредиті. Наприклад, дебетове сальдо на рахунку «Розрахунки за податками і платежами» у частині заборгованості бюджету підприємству в зв'язку з переплатою окремих видів податків показується в розділі 2 активу балансу, а кредитове – у частині заборгованості підприємства бюджету – у розділі 4 пасиву балансу.

Баланс складається на підставі сальдо, що визначається на кінець місяця на рахунках бухгалтерського обліку.

Від правильного та своєчасного відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку залежить реальність наведеної в балансі інформації.

1.3. Подвійний запис, його суть і значення

Загальне поняття

Господарські операції викликають зміни в об'єктах обліку, що повинні бути зафіксовані в системі рахунків бухгалтерського обліку. Оскільки кожна господарська операція викликає зміни як мінімум двох об'єктів обліку, то та сама сума відбивається одночасно на двох рахунках: за дебетом одного та кредитом іншого. Цей спосіб відображення господарського факту називається методом подвійного запису.

У результаті цього підсумок оборотів за дебетом всіх рахунків завжди повинен дорівнювати підсумку оборотів за кредитом всіх рахунків. Відсутність цієї рівності свідчить про помилки у відображенні операцій. Таким чином, подвійний запис є елементом методу бухгалтерського обліку, що впливає із самої сутності господарських операцій. Він дозволяє відобразити кругообіг засобів підприємства, їхній перехід з однієї форми в іншу, має контрольне значення.

Метод подвійного запису впливає з об'єктивної рівності двох сукупностей об'єктів обліку - активів і джерел їх формування. Її формула має такий вигляд:

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

Отже кожна господарська операція двояким способом позначається на стані об'єктів обліку, як це було розкрито в 2.3 при обов'язковому зберіганні рівності цих двох сукупностей, і відповідно відображується на бухгалтерських рахунках.

Кореспонденція рахунків і бухгалтерські проводки

Використання в поточному бухгалтерському обліку правила подвійного запису обумовлює здійснення контролю правильності відображення виконаних операцій за їх змістом.

Подвійний запис - це запис господарських операцій на протилежні боки як мінімум двох рахунків, в Дебет одного та Кредит іншого рахунку. Відображені суми кожної операції в дебеті рахунків дорівнюють сумах записів в кредиті рахунків.

Порушення правила подвійного запису, неправильне віднесення суми операції в Дебет або Кредит рахунків призводить до виникнення принципових помилок у бухгалтерському обліку: перекручуються обороти і відповідно сальдо деяких рахунків, в наслідок чого залишки на рахунках у бухгалтерському обліку не відповідають дійсності.

Взаємозв'язок рахунків, який здійснюється за допомогою подвійного

запису, називається їх **кореспонденцією** рахунків, а рахунки, між якими виникає такий зв'язок, кореспондуючими рахунками

Для відображення будь-якої господарської операції в бухгалтерському обліку необхідно встановити кореспондуючі рахунки та зв'язок між ними.

Формула кореспонденції рахунків має такий вигляд :

Дебет шифр рахунку **Кредит** шифр рахунку - сума .

Відображення господарської операції за цією формулою називається **бухгалтерською проводкою** (бухгалтерським записом), тобто бухгалтерська проводка - це вираження кореспонденції рахунків стосовно даних про кожну конкретну господарську операцію.

У бухгалтерському обліку існують ситуації, коли робиться методом “сторно” запис. В цьому разі суми, що відраховуються із записів, зроблених у відповідній частині рахунку, відображають у цій же, а не протилежній частині але зі знаком “мінус”. Такий порядок запису має велике значення для збереження економічного змісту фактів, які відображуються на рахунках.

Бухгалтерські проводки бувають прості та складні.

Проста проводка – це бухгалтерський запис за дебетом одного рахунку та кредитом іншого, це запис операції, яка викликає зміни двох об'єктів обліку.

Складна проводка – це бухгалтерський запис за дебетом одного та кредитами двох або більшої кількості рахунків і навпаки, за кредитом одного та дебетами двох або більшої кількості рахунків. Складні бухгалтерські проводки об'єднують декілька простих.

Для того щоб скласти бухгалтерську проводку, необхідно послідовно з'ясувати такі питання:

1. Які об'єкти обліку і відповідні ним рахунки у даній конкретній господарській операції взаємодіють?
2. Яка економічна сутність господарської операції, які зміни в об'єктах вона викликає?

3. Визначити на яких рахунках треба зробити записи: активних, пасивних, активно-пасивних?

4. Скласти бухгалтерську проводку, використавши формулу кореспонденції рахунків..

Розглянемо декілька господарських операцій і порядок їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Приклад 1. Відпущені зі складу матеріали на виробництво продукції на суму 2000,00 грн.

1. У цій операції беруть участь два об'єкти:

- матеріали (виробничі запаси);
- основне (незавершене) виробництво.

2. Відбулася така зміна в структурі активів (ресурсів) підприємства:

матеріали на складі зменшилися, сума незавершеного виробництва збільшилася.

3. Ресурси в запасах і незавершеному виробництві відображуються на активних рахунках, тобто в цій операції беруть участь два активних рахунки.

На активних рахунках збільшення відображається в дебеті, зменшення – у кредиті.

4. У цій ситуації простий бухгалтерський запис буде мати такий вигляд:

Дебет рахунку 23 «Виробництво», Кредит рахунку 20 «Виробничі запаси» - 2000,00 грн.

Приклад 2. Нарахована заробітна плата працівникам основного виробництва – 23000,00 грн., адміністрації підприємства – 10000,00 грн., відділу збуту –7000,00 грн. У цілому нараховано 40000,00 грн.

Операція приводить до збільшення заборгованості підприємства своїм працівникам з оплати праці та збільшення витрат підприємства. За цією операцією можна скласти три простих або одну складну бухгалтерську

проводку.

Прості проводки:

2а) Дебет рахунку 23 «Виробництво», Кредит рахунку 661 «Розрахунки з оплати праці» – 23000,00.

2б) Дебет рахунку 92 «Адміністративні витрати», Кредит рахунку 661 «Розрахунки з оплати праці» – 10000,00.

2в) Дебет рахунку 93 «Витрати на збут», Кредит рахунку 661 «Розрахунки з оплати праці» - 7000,00.

Складний бухгалтерський запис:

Дебет рахунку 23 «Виробництво» – 23000,00

Дебет рахунку 92 «Адміністративні витрати» – 10000,00

Дебет рахунку 93 «Витрати на збут» – 7000,00

Кредит рахунку 661 «Розрахунки з оплати праці» - 4000,00.

Бухгалтерські проводки з указівкою декількох рахунків, що дебетуються, та декількох рахунків, що кредитуються, не застосовують у принципі, тому що порушується чіткість кореспонденції рахунків.

Приклад відображення господарських операцій на рахунках методом подвійного запису

За даними головної книги АТ «Злагода» станом на 01.02.20XXр. залишки по рахунках склали:

10 «Основні засоби» – 12000 грн.

13 «Знос необоротних активів» (основних засобів) – 1000 грн.

20 «Виробничі запаси» – 11000 грн.

23 «Виробництво» – 3000 грн.

26 «Готова продукція» – 1000 грн.

30 «Каса» – 600 грн.

31 «Рахунки в банках» – 13000 грн.

40 «Статутний капітал» – 25000 грн.

60 «Короткострокові позички» – 9000 грн.

63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками» – 1200 грн.

66 «Розрахунки по оплаті праці» – 4400 грн.

Господарські операції по підприємству АТ «Злагода» за місяць відображено у журналі їх реєстрації (табл. 6.1).

Таблиця 6.1

Журнал реєстрації господарських операцій за місяць

№	Зміст операції	Бухгалтерська проводка		Сума
		Дебет	Кредит	
01	02	03	04	05
1	По чеку з поточного рахунку в банку отримана в касу готівка для виплати заробітної плати за січень	30	31	4400
2	По платіжній відомості виплачена заробітна плата за січень	66	30	4000
3	За вимогою відпущені матеріали зі складу на виробництво продукції	23	20	8000
4	Нарахована заробітна плата робітникам виробництва за лютий	23	66	4500
5	Утриманий прибутковий податок з заробітної плати робітників за лютий	66	64	800
6	Надійшли від постачальника і на підставі прибуткового ордеру оприбутковані матеріали	20	63	3000
7	З рахунку в банку перераховано постачальникам за матеріали, що надійшли раніше	63	31	2800
8	Передана з виробництва в склад і оприбуткована готова продукція	26	23	10000
9	З рахунку в банку перераховано в погашення заборгованості банку з короткострокової позички	60	31	2000

Господарські операції відображаються на підставі первинних документів за розглянутою раніше схемою так, як це показано на рис. 6.8.

Дт 10 «Основні засоби»		Кт
С.п. 12000		
Об. 0	Об. 0	
С.к. 12000		

Д 13 «Знос Необоротних активів»		Кт
		С.п. 1000
Об. 0	Об. 0	
		С.к. 1000

Дт 20 «Виробничі запаси»		Кт
С.п. 11000		
б) 3000	3) 8000	
Об. 3000	Об. 8000	
С.к. 6000		

Дт23«Виробництво»		Кт
С.п. 3000		
3) 8000	8) 10000	
4) 4500		
Об. 12500	Об. 10000	
С.к. 5500		

Дт 30 «Каса»		Кт
С.п. 600		
1) 4400	2) 4000	
Об. 4400	Об. 4000	
С.к. 1000		

Дт31«Рахунки в банку»		Кт
С.п. 13000		
	1) 4400	
	7) 2800	
	9) 2000	
Об. 0	Об. 9200	
С.к. 3800		

Дт 26«Готова продукція»		Кт
С.п. 1000		
8) 10000		
Об. 10000	Об. 0	
С.к. 11000		

Дт 40«Статутний капітал»		Кт
	С.п. 25000	
Об. 0	Об. 0	
	С.к. 25000	

Дт 60«Короткострокові позики»		Кт
	С.п. 9000	
9) 2000		
Об. 2000	Об. 0	
	С.к. 7000	

Дт 63 «Розрахунки з поставальниками і підрядниками»		Дт 66 «Розрахунки з оплати праці»	
	С.п. 1200		С.н. 4400
7) 2800	6) 3000	2) 4000	4) 4500
		5) 800	
Об. 2800	Об. 3000	Об. 4800	Об. 4500
	С.к. 1400		С.к. 4100

Дт 64 «Розрахунки по податкам і платежам»	
	С.п. 0
	5) 800
Об. 0	Об. 800
	С.к. 800

Рис. 6.8. Відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку

Контрольні запитання, тести, завдання для самостійної роботи

Контрольні запитання до глави 6

1. Дайте визначення рахунку бухгалтерського обліку.
2. Як схематично відображаються рахунки?
3. Що таке дебет рахунку?
4. Що таке кредит рахунку?
5. Поясніть, що відображає оборот рахунку?
6. Поясніть значення терміну “сальдо” рахунку.
7. Що потрібно зробити для того щоб відкрити рахунок?
8. Як поділяються рахунки відповідно до об’єктів обліку?
9. Наведіть приклади активних, пасивних та активно-пасивних рахунків.
10. Розкрийте правила відображення операцій та визначення сальдо на активному рахунку.

11. Розкрийте правила відображення операцій та визначення сальдо на пасивному рахунку.

12. Розкрийте правила відображення операцій та визначення сальдо на активно-пасивному рахунку.

13. Дайте економічне обґрунтування методу подвійного запису.

14. В чому полягає контрольне значення подвійного запису?

15. Дайте визначення кореспонденції рахунків.

16. Дайте визначення бухгалтерської проводки (бухгалтерського запису).

17. Якими бувають бухгалтерські проводки, наведіть приклади.

18. В чому полягає взаємозв'язок рахунків з балансом?

Теми для написання рефератів і підготовки наукових статей:

1. Пояснення невикористання подвійного запису при відображенні операцій на позабалансових рахунках.

2. Шляхи удосконалення системи рахунків бухгалтерського обліку.

3. Питання автоматизації процесу організації та ведення поточного обліку.

Тести

Запитання 1. Що являє собою бухгалтерський рахунок?

1. Спосіб групування активів (господарських засобів).
2. Спосіб поточного обліку руху джерел формування активів підприємства.
3. Документ на оплату.
4. Спосіб групування, поточного обліку та контролю руху активів (господарських засобів) та їх джерел.

Запитання 2. Що таке кореспонденція рахунків?

1. Відображення операцій на рахунках.
2. Короткий зміст операції.
3. Економічний та методологічний взаємозв'язок між рахунками.
4. Вказання рахунків, один з яких дебетується, а інший - кредитується.

Запитання 3. Для чого використовуються пасивні рахунки?

1. Для обліку руху основних засобів.
2. Для відображення виробничих витрат.

3. Для відображення стану та руху джерел формування активів.
4. Для відображення стану та руху активів (господарських засобів).

Запитання 4. Що таке дебетовий оборот?

1. Різниця між сумами, що поставлені на одному боці рахунку і сумами, що вказані на іншому його боці.
2. Підсумок записів сум операцій за дебетом рахунку.
3. Початковий залишок плюс підсумок сум операцій за дебетом.
4. Початковий залишок плюс оборот за дебетом мінус оборот за кредитом.

Запитання 5. Що таке кредитовий оборот?

1. Початковий залишок плюс оборот за кредитом, мінус оборот за дебетом.
2. Підсумок записів сум операцій на кредиті рахунку.
3. Підсумок записів сум операцій на дебеті рахунку.
4. Різниця між сумами, що проставлені на одному боці рахунку, та сумами, що вказані на іншому його боці.

Запитання 6. Якому терміну відповідає визначення «... ведеться поточний облік змін у складі активів, зобов'язань та капіталу, які відбуваються в об'єктах обліку в зв'язку з різноманітними господарськими операціями» ?

1. Баланс.
2. Бухгалтерська проводка.
3. Бухгалтерський облік.
4. Рахунок.

Запитання 7. Який застосовується термін для позначення залишків на рахунках ?

1. Сальдо.
2. Дебетовий оборот.
3. Кредитовий оборот.
4. Баланс.

Запитання 8. Як визначається кінцевий залишок на активних рахунках?

1. Як різниця між оборотом за дебетом і оборотом за кредитом.
2. Як початковий залишок за дебетом рахунку плюс оборот за дебетом мінус оборот за кредитом.
3. Як різниця між початковим залишком та оборотом за кредитом.
4. Як початковий залишок за кредитом рахунку плюс оборот за кредитом мінус оборот за дебетом.

Запитання 9. Який порядок визначення залишку на пасивному рахунку?

1. Початковий залишок за кредитом рахунку плюс оборот за кредитом, мінус оборот за дебетом.

2. Початковий залишок за дебетом рахунку плюс оборот за дебетом, мінус оборот за кредитом.

3. Початковий залишок за дебетом рахунку плюс оборот за дебетом.

4. Різниця між оборотом за дебетом та оборотом за кредитом рахунку.

Запитання 10. Метод подвійного запису впливає з...

1. Із самої сутності господарських операцій.

2. Об'єктивної рівності двох сукупностей об'єктів обліку – активів і джерел їх формування.

3. Відповідно п.п.1,2.

4. Правильної відповіді немає.

Запитання 11. Які бухгалтерські проводки називають простими?

1. Ті, що торкають один рахунок за дебетом.

2. Ті, що торкають один рахунок за дебетом та один рахунок за кредитом.

3. Ті, що торкають два рахунки за дебетом та один рахунок за кредитом.

4. Ті, що торкають три та більше рахунків за кредитом та один рахунок за дебетом.

Запитання 12. Які бухгалтерські проводки називаються складними?

1. Ті, що торкають один рахунок за дебетом та один рахунок за кредитом.

2. Ті, що торкають декілька рахунків за дебетом та декілька рахунків за кредитом.

3. Ті, що торкають один рахунок за дебетом та два або більшу кількість рахунків за кредитами і навпаки, за кредит одного та дебет двох або більшої кількості рахунків.

4. Усі відповіді вірні.

Запитання 13. Які з перелічених видів рахунків є активними?

1. Рахунки для обліку розрахунків з дебіторами.

2. Рахунки для обліку розрахунків з кредиторами.

3. Рахунки для обліку власного капіталу.

4. Рахунки для обліку доходів майбутніх періодів.

Запитання 14. Які з перелічених видів рахунків є пасивними?

1. Рахунки для обліку розрахунків з дебіторами.

2. Рахунки для обліку розрахунків з кредиторами.

3. Рахунки для обліку грошових коштів.

4. Рахунки для обліку витрат майбутніх періодів.

Запитання 15. Які з перелічених видів рахунків в можуть бути віднесені до активно-пасивних?

1. Рахунки для обліку розрахунків з дебіторами та кредиторами.
2. Рахунки для обліку грошових коштів.
4. Рахунки обліку доходів.
5. Рахунки обліку необоротних активів.

Запитання 16. Визначити сальдо рахунку «201 «Сировина та матеріали» на кінець місяця, якщо відомо, що сальдо на початок місяця 1000,00 грн, надійшли матеріали на суму – 10000,00 грн, відпущено матеріали у виробництво на суму – 7000,00 грн.

1. 4000,00 (дебетове).
2. 4000,00 (кредитове).
3. 3000,00 (дебетове).
4. 7000,00 (кредитове).

Запитання 17. Визначити сальдо рахунку «641 «Розрахунки за податками» на кінець місяця, якщо відомо, що заборгованість перед бюджетом по податках та платежах на початок місяця 11500,00 грн, перераховано до бюджету суму – 15000,00 грн, нараховано податків – 8000,00 грн.

1. 4500,00 (дебетове).
2. 18500,00 (кредитове).
3. 18500,00 (дебетове).
4. 4500,00 (кредитове).

Запитання 18. Який економічний зміст бухгалтерської проводки: Д – 66 «Розрахунки з оплати праці» К – 65 «Розрахунки за страхуванням»?

1. Перераховані гроші у погашення заборгованості Пенсійному фонду.
2. Проведені відрахування у Пенсійний фонд від сум заробітної плати робітників підприємства.
3. Утримано із заробітної плати робітників збір до соціального фонду.
4. Виплачена заробітна плата робітникам підприємства.

Запитання 19. Який економічний зміст наступної бухгалтерської проводки: Дебет – 301 “Каса у національній валюті” Кредит – 311 “Поточний рахунок у національній валюті”?

1. Виплачена заробітна плата з каси.
2. Здані гроші з каси на поточний рахунок.
3. Отримані гроші в касу з поточного рахунка.
4. Здана в касу сума невикористаного авансу підзвітною особою.

Запитання 20. У чому полягає контрольне значення подвійного запису?

1. Сума записів за дебетом дорівнює сумі записів за кредитом кожного рахунка.

2. За дебетом та кредитом відображаються однакові суми.
3. Сума дебетових обігів дорівнює сумі кредитових обігів усіх рахунків обліку.
4. Дебітові обіги дорівнюють кредитовим обігам.

Запитання 21. Для якого з перелічених об'єктів призначається пасивний рахунок?

1. Заборгованість покупців.
2. Заборгованість підзвітної особи.
3. Кошти на рахунку у банку.
4. Заборгованість з оплати праці.

Запитання 22. Для якого з перелічених об'єктів призначається активний рахунок?

1. Заборгованість постачальнику.
2. Заборгованість за кредитами банку.
3. Заборгованість підзвітної особи.
4. Заборгованість з оплати праці.

Запитання 23. Для якого з перелічених об'єктів призначається активний рахунок?

1. Заборгованість постачальнику.
2. Резерв на оплату відпусток.
3. Кошти на рахунку у банку.
4. Заборгованість бюджету по податках та платежах.

Запитання 24. Якою бухгалтерською проводкою буде відображено операцію «Отримано грошові кошти з поточного рахунку для розрахунків з підзвітними особами»?

1. Дебет 301 Кредит 311.
2. Дебет 301 Кредит 372.
3. Дебет 372 Кредит 301.
4. Дебет 311 Кредит 301.

Запитання 25. Якою бухгалтерською проводкою буде відображено операцію «Отримано короткострокову позику банку»?

1. Дебет 30 Кредит 60.
2. Дебет 31 Кредит 60.
3. Дебет 60 Кредит 31.
4. Дебет 31 Кредит 40.

Запитання 26. Який економічний зміст наступної бухгалтерської проводки: Дебет – 641 “Розрахунки з бюджетом по податках та платежах” Кредит – 311 “Поточний рахунок у національній валюті”?

1. Нараховано платежі до бюджету.
2. Погашено заборгованість перед бюджетом по податках та платежах.

3. Отримано з бюджету зайво перераховану суму податків.
4. Нараховано та перераховано податки до бюджету.

Запитання 27. Сальдо рахунку «Каса» на початок місяця означає:

1. Наявність готівки в касі.
2. Надходження готівки до каси підприємства.
3. Видачу готівки з каси підприємства.
4. Відсутність готівки.

Завдання для самостійної роботи

Завдання 1.

Умова: Основні засоби, довгострокові капітальні інвестиції, розрахунки а державним соціальним страхуванням, нематеріальні активи, розрахунки за претензіями, розрахунки з постачальниками, розрахунки з підзвітними особами, резерв сумнівних боргів, резерв на оплату відпусток, статутний капітал, виробничі запаси, рахунки у банках, розрахунки з бюджетом по податках та платежах, короткострокові позики банку, готова продукція, розрахунки з постачальниками, розрахунки з покупцями, каса, розрахунки з оплати праці.

Необхідно: Згрупувати перелічені рахунки за двома групами (стовпчиками): активні та пасивні у вигляді такої таблиці:

Активні рахунки	Пасивні рахунки
-----------------	-----------------

Завдання 2.

Умова: На наступному рисунку схематично наведено дані бухгалтерських рахунків:

Дт 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	Кт	Дт 66 «Розрахунки з оплати праці»	Кт
	С.п. 15000		С.н. 34000
10000	30000	34000	52000
?	25000	?	

Об. ?	Об. ?	Об. ?	Об. ?
	С.к. 32000		С.к. 37000
Дт 30 «Каса»	Кт	Дт31 «Рахунки в банку»	Кт
С.п. ?		С.п. 25000	
12000	14000	32000	10000
5000		?	35000
			12000
Об. ?	Об. ?	Об. ?	Об. ?
С.к. 4000		С.к. 70000	

Необхідно: Внести дані рахунків, яких не вистачає.

Завдання 3.

Умова: Заборгованість підприємства перед робітниками на початок місяця склала 9000,00 грн. За місяць робітникам нараховано заробітну плату у розмірі 30000,00 грн.. Утримано податків із нарахованої заробітної плати – 5950,00 грн.

Необхідно:

- відкрити рахунок «Розрахунки із заробітної плати»
- відобразити на рахунку наведені в умові операції
- визначити суму заборгованості підприємства перед робітниками на кінець місяця.

Завдання 4.

Умова: На основі наведених нижче операцій:

- отримано грошові кошти в банку для виплати заробітної плати робітникам;
- виплачено заробітну плату робітникам;
- видано з каси підприємства грошові кошти у підзвіт;
- отримана короткострокова позика банку;
- придбано у постачальника матеріали;
- перераховано постачальнику грошові кошти за отримані матеріали;

- перераховано до бюджету податки;
- отримано оплату від покупця за продукцію;
- відпущено матеріали на виробництво готової продукції;
- випущена із виробництва і оприбуткована на склад готова продукція.

Необхідно:

- зазначити кореспондуючі рахунки;
- скласти бухгалтерські проводки.

Завдання 5.

Умова: Вихідна інформація наведена у балансі підприємства та реєстрі господарських операцій.

Баланс підприємства на 01 січня 201_ року

Актив	Сума	Пасив	Сума
Основні засоби:		Статутний капітал (40)	30000
- залишкова вартість	12500	Резервний капітал (43)	2000
- первісна вартість (10)	15000	Короткострокові	
- знос (131)	2500	позики банків (60)	1500
Запаси:		Кредиторська	
- виробничі запаси (20)	8700	заборгованість за	13000
- незавершене виробництво (23)	12000	товари, роботи,	
Грошові кошти та їх еквіваленти:		послуги (63)	
в національній валюті, у т.ч.:		Поточні зобов'язання	
- поточний рахунок (311)	18600	по розрахунках:	
Витрати майбутніх періодів (39)	300	- з оплати праці	4000
		- зі страхування	1600
Всього:	52100	Всього	52100

Господарські операції за місяць:

№ з/п	Господарська операція	Сума
01	02	03
1.	Отримано матеріали від постачальника	48000

2.	Відпущено матеріали на виробництво продукції	28000
3.	З поточного рахунка оплачено заборгованість постачальникам	13000
4.	Отримано оплату від покупця за відвантажену раніше продукцію	25000
5.	Нарахована заробітна плата робітникам основного виробництва	10000
6.	З поточного рахунку перераховано заборгованість за соціальним страхуванням	1600
7.	Отримано гроші з поточного рахунку в касу для виплати заробітної плати	4000
8.	Виплачено з каси заробітну плату	4000
9.	Випущено з виробництва та оприбутковано на склад готову продукцію	22000

Необхідно:

- відкрити бухгалтерські рахунки;
- зареєструвати наведені господарські операції в журналі та скласти бухгалтерські проводки;
- на основі складених бухгалтерських проводок провести розноску по рахунках обліку;
- визначити на бухгалтерських рахунках сальдо на кінець місяця;
- скласти баланс на 01 лютого 201_ року.

Завдання 6.

Умова: Наявна інформація стосовно господарських операцій і залишків на рахунках обліку підприємства.

Залишки на рахунках обліку на початок звітної періоду складають:

№ рахунку	Найменування рахунку	Дебет	Кредит
01	02	03	04
10	Основні засоби	50000	

131	Знос основних засобів		18000
20	Виробничі запаси	5000	
23	Незавершене виробництво	5110	
301	Каса в національній валюті	350	
311	Поточний рахунок у національній валюті	51380	
36	Розрахунки з покупцями і замовниками	2300	
372	Розрахунки з підзвітними особами	360	
40	Статутний капітал		70000
60	Короткострокова позика банку		9500
63	Розрахунки з постачальниками і підрядниками		5800
641	Розрахунки з бюджетом по податках		2300
66	Розрахунки з оплати праці		5000
685	Розрахунки з іншими кредиторами		3900
	Всього	114500	114500

Господарські операції за місяць:

№ з/п	Господарська операція	Сума
01	02	03
1.	Отримано матеріали від постачальника	18000
2.	Відпущено матеріали на виробництво продукції	20000
3.	З поточного рахунка погашено заборгованість іншим кредиторам	3900
4.	Оприбутковано запаси, придбані підзвітною особою	12000
5.	Отримано рахунок транспортної організації за транспортування матеріалів	2400
6.	Нарахована заробітна плата робітникам основного виробництва	10000
7.	З поточного рахунку перераховано заборгованість бюджету	2300

8.	Повернуто в касу суму не використану підзвітною особою	360
9.	Видано з каси кошти у підзвіт	12000
10.	Повернута позика банку	9500

Необхідно:

- відкрити бухгалтерські рахунки;
- зареєструвати наведені господарські операції в журналі та скласти бухгалтерські проводки;
- на основі складених бухгалтерських проводок провести розноску по рахунках обліку;
- визначити на бухгалтерських рахунках сальдо на кінець місяця;
- скласти баланс на кінець місяця 201_ року.

Перелік законодавчих, нормативних, літературних джерел та Інтернет-ресурсів до глави 6

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. №996-XIV.
2. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. №291.
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. №291.
3. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку. – К.: КДТЕУ, 2000. – 692с.
4. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. – 3-є вид., доп. і

перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2003. – 440 с.

5. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. – К.: А.С.К., 2005. – 266 с.

6. Жадько К.С., Семенюта В.В., Олійник Л.Ш. Бухгалтерський облік у схемах і таблицях: Навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 112 с.

7. Облік, аналіз та аудит: Навч. посіб. – К.: Кондор, 2008. – 618 с.

8. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: Знання, 2004. – 447 с.

9. <http://www.dftk.com.ua> – сайт бухгалтерського еженедельника «Дебет-Кредит».

ГЛАВА 7. КЛАСИФІКАЦІЯ ТА ПЛАН РАХУНКІВ

7.1. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку

7.2. План рахунків бухгалтерського обліку

7.3. Проблемні питання складу Плану рахунків бухгалтерського обліку

Вивчення розділу дає змогу:

отримати знання:

про рахунки бухгалтерського обліку та їх структуру, про необхідність групування рахунків за призначенням, структурою та за іншими ознаками;

набути навички:

які дозволять у подальшому виявляти характерні особливості кожної групи рахунків, уявити їх зміст та способи використання в практичній діяльності;

оволодіти вміннями:

необхідними для подальшого формування облікової інформації на рахунках бухгалтерського обліку та можливості використання одержаної інформації в системі контролю та аналізу господарської діяльності підприємства.

Ключові слова: активи, витрати, господарські процеси, дебет, джерела, доходи, елементи, залишок, зобов'язання, класифікація рахунків, контрарні рахунки, контрактивні рахунки, контр-пасивні рахунки, контрарно-доповнюючі рахунки, кредит, оборот, план рахунків, рахунки бухгалтерського обліку, результати, сальдо, схема рахунку.

7.1. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку

Рахунки бухгалтерського обліку використовуються для одержання економічних показників, що характеризують склад господарських засобів, власного капіталу, зобов'язань та господарських операцій. В них безперервно відображається уся фінансово-господарська діяльність підприємства, рахунки містять дані, що необхідні для поточного керівництва діяльністю підприємства та його контролю.

Рахунки, що застосовуються в бухгалтерському обліку неоднакові за економічним змістом об'єктів, що ураховуються на них, за призначенням, структурою та за іншими ознаками. У зв'язку з цим потрібно їх класифікувати або підрозділити на якісно-однорідні ознаки, що дасть можливість виявити характерні особливості кожної окремої групи рахунків та уявити їх зміст та способи використання в практичній діяльності. Від обліку на рахунках залежить правильність, обґрунтування та необхідність показників, що одержують в системі бухгалтерського обліку інформаційну ємність системи, її здатність забезпечити контроль та аналіз господарської діяльності; надійність бухгалтерської інформації, економічну ефективність її

обробки та одержання.

Класифікація рахунків дозволяє краще зрозуміти їх зміст, будову та порядок використання в практичній діяльності.

У теорії і практиці використовуються різні класифікації рахунків.

Найбільш важливими є класифікації рахунків за економічним змістом, за призначенням і структурою та відповідно до балансу.

Класифікація рахунків за економічним змістом співвідноситься з класифікацією об'єктів обліку і відповідає на питання, що враховується на тих чи інших рахунках. Класифікація рахунків за економічним змістом наведена у таблиці 7.1.

Таблиця 7.1

Класифікація рахунків за економічним змістом

Рахунки господарських засобів (активів)	Рахунки джерел господарських засобів	Рахунки витрат, доходів і результатів діяльності
1	2	3
<p>1. Рахунки необоротних активів (10 «Основні засоби», 11 «інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи», 13 «Знос необоротних активів», 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», 15 «Капітальні інвестиції», 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість» та інші)</p> <p>2. Рахунки оборотних активів: - рахунки запасів (20</p>	<p>1. Рахунки власного капіталу (40 «Статутний капітал, 42 «Додатковий капітал», 43 «Резервний капітал», 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» та інші)</p> <p>2. Рахунки забезпечення зобов'язань і цільових надходжень (47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»)</p> <p>3. Рахунки зобов'язань:</p>	<p>1. Рахунки доходів і результатів діяльності (70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 72 «Доход від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи», 75 «Надзвичайні доходи», 76 «Страхові платежі», 79 «Фінансові результати»)</p> <p>2. Рахунки витрат діяльності: (90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі вит-</p>

<p>«Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція», 28 «Товари» та інші);</p> <p>- рахунки грошових коштів і їх еквівалентів (30 «Каса», 31 «Рахунки в банках», 33 «Інші грошові кошти», 35 «Поточні фінансові інвестиції» та інші);</p> <p>- рахунки розрахунків (34 «Короткострокові векселі одержані», 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами» та інші)</p> <p>3. Рахунки інших активів (39 «Витрати майбутніх періодів»)</p>	<p>- рахунки довгострокових зобов'язань (50 «Довгострокові позики», 51 «Довгострокові векселі», 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями» та інші);</p> <p>- рахунки поточних зобов'язань (60 «Короткострокові позики», 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 64 «Розрахунки за податками і платежами», 65 «Розрахунки за страхуванням», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» та інші)</p> <p>4. Рахунки інших зобов'язань (69 «Доходи майбутніх періодів»)</p>	<p>рати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати», 96 «Втрати від участі в капіталі», 97 «Інші витрати», 98 «Податки на прибуток», 99 «Надзвичайні витрати»)</p> <p>3. Рахунки витрат за елементами (80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати», 85 «Інші витрати»)</p>
--	---	--

Рахунки господарських засобів (активів) використовуються для контролю за станом та рухом усіх ресурсів підприємства, які мають грошову оцінку. Дані рахунки в основному відносяться до активних, крім рахунків на яких ураховуються розрахунки з покупцями та замовниками, з різними дебіторами.

За дебетом активів відображається надходження, а за кредитом – вибуття. Залишок відображається за дебетом і характеризує наявність ресурсів на початок і кінець звітного періоду.

Рахунки джерел господарських засобів використовуються для

контролю за станом та змінами, що відбуваються, у складі власного капіталу і зобов'язань. У більшості випадків вони пасивні, крім рахунків на яких ураховуються розрахунки з постачальниками та підрядниками, за податками і платежами, та за іншими розрахунками. Це також стосується рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Останні мають ознаки активно-пасивних. За кредитом рахунків джерел господарських засобів відображається збільшення джерел, за дебетом – зменшення. Залишок відображається, як правило, за кредитом і характеризує стан капіталу і зобов'язань на початок і кінець звітного періоду.

Рахунки доходів, результатів и витрат діяльності включають:

- активні рахунки витрат видів діяльності, на яких за дебетом узагальнюються витрати певного виду діяльності, а за кредитом вони списуються на рахунок 79 «Фінансові результати»;

- активні рахунки витрат за елементами, на яких за дебетом узагальнюються витрати певного виду, тобто матеріальні витрати, витрати на оплату праці, амортизація тощо, а за кредитом – проводиться їх списання або на рахунок 23 «Виробництво» та інші рахунки витрат операційної діяльності або безпосередньо на рахунок 79 «Фінансові результати»;

- пасивні рахунки доходів видів діяльності, на яких за кредитом узагальнюються доходи певного виду діяльності, а за дебетом вони списуються на рахунок 79 «Фінансові результати»;

- активно-пасивний рахунок 79 «Фінансові результати», призначений для визначення фінансового результату за кожним видом діяльності підприємства.

Рахунки витрат, доходів і результатів діяльності не мають сальдо на початок і кінець звітного року і тому називаються номінальними (до балансу не потрапляють). Їхнє призначення перебуває лише в накопиченні інформації протягом звітного року про формування витрат і доходів, необхідної для заповнення «Звіту про фінансові результати».

Класифікація рахунків за економічним змістом можлива і за іншими ознаками. Так, Швець В.Г. пропонує групувати рахунки бухгалтерського обліку за економічним змістом наступним чином: рахунки господарських засобів, рахунки джерел засобів та рахунки господарських процесів. Останні поділяє на рахунки процесу придбання, процесу виробництва та процесу реалізації [8, с.30]. Дану точку зору підтримує Лишиленко О.В. [6, с. 65]. Але в кожному процесі потрібні рахунки для обліку витрат доходів і результатів діяльності. Особливо слід урахувати, що Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати» [2] та 4 «Звіт про рух грошових коштів» [3] передбачено відображати витрати, доходи, фінансові результати та рух грошових коштів за видами діяльності: операційна, фінансова і інвестиційна діяльності, надзвичайна подія. Ось чому на думку інших авторів, класифікація рахунків бухгалтерського обліку за економічним змістом, що представлена в таблиці 1 найбільш вірно відповідає вимогам Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні [7].

Класифікація рахунків бухгалтерського обліку за їх економічним змістом з розподіленням на рахунки господарських засобів, джерел господарських засобів та на рахунки витрат, доходів і результатів діяльності дозволяє виділити всі необхідні для обліку рахунки, установити єдність та різницю в методиці відображення на них інформації та одержання необхідних показників для контролю за видами діяльності підприємства.

Класифікація рахунків за їх призначенням та структурою в бухгалтерському обліку не пов'язує рахунки з конкретними економічними показниками, які на них відображаються. Кожний окремий вид рахунків має відмінні особливості в характері та значенні сальдо, дебетових і кредитових оборотів та в способі відображення на ньому окремих процесів. Попри всієї різноманітності використання на практиці рахунків їх можна звести в одноманітні групи, що володіють однаковими методичними якостями та мають однотипну побудову. Розглянемо класифікацію рахунків за

призначенням і структурою, яка наведена в таблиці 7.2.

Таблиця 7.2

Класифікація рахунків за призначенням і структурою

Основні	Регулюючі	Операційні
1	2	3
1. Інвентарні рахунки (10, 11, 12, 20, 22, 26, 28 та інші) 2. Грошові рахунки (30, 31, 33, 35 та інші)	1. Регулюючі рахунки оцінки активів і їх джерел: - контрарні:	1. Калькуляційні рахунки (23) 2. Розподільчі рахунки: - збирально-розподільчі рахунки (91)
3. Рахунки капіталу (40, 41, 42, 43, 441 та інші) 4. Розрахункові рахунки (активні – 34, 36, 372, 373, 374 тощо, пасивні – 60, 63, 65, 66, 684 тощо, активно-пасивні – 64, 377, 683, с 384, 685 та інші)	контрактивні (13, 285, 38) контрпасивні (443, 45, 46) - доповнюючі рахунки (субрахунок або аналітичний рахунок «Транспортно-заготівельні витрати» на рахунку 20) - контрарно-доповнюючі рахунки (аналітичний рахунок до рахунку 26 «Готова продукція» «Відхилення фактичної собівартості випуску продукції від вартості за обліковими цінами» за умови використання облікових цін)	- рахунки, розподільчі за звітними періодами (39, 69, 47) 3. Накопичувальні рахунки (90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99, 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 80, 81, 82, 83, 84, 85) 4. Порівняльні: - операційно-результативні (24) - фінансово-результативні (79, 44)

Основні рахунки призначені для систематичного спостереження за станом та рухом господарських засобів та джерел їх утворення.

Інвентарні рахунки використовують для обліку основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, готової продукції, товарів та інших майново-матеріальних цінностей.

До інвентарних рахунків можна віднести готівку у касі. Всі інвентарні рахунки активні, сальдо на них завжди дебетове, оборот за дебетом показує надходження ресурсів. Оборот за кредитом – їх вибуття. В аналітичному обліку запис на інвентарних рахунках роблять не тільки в грошовому але і в кількісному вимірюванні. Аналітичні інвентарні рахунки відкривають і ведуть по кожному конкретному виду цінностей. Залишки на інвентарних рахунках періодично вивіряють за допомогою інвентаризації, під час якої перераховують (зважують, виміряють) цінності, а результати перерахунку в натурі звіряють з залишками, що одержані на рахунках. Нижче наведена схема інвентарного рахунку (рис. 7.1).

Схема інвентарного рахунку	
Дебет	Кредит
Залишок на початок місяця – наявність майново-матеріальних цінностей або готівкових грошових коштів в касі Оборот – надходження (прибуття) ресурсів Залишок на кінець місяця – наявність цінностей на кінець місяця	Оборот – вибуття (витрата) майново-готівкових грошових коштів

Рис. 7.1. Схема інвентарного рахунку

Грошові рахунки також активні, призначені для обліку грошових коштів та їх еквівалентів. Сальдо на грошових рахунках відображається за дебетом і показує суму грошових коштів і їх еквівалентів, якими володіє підприємство. Оборот за дебетом показує збільшення коштів, за кредитом – їх зменшення. Схема грошових рахунків аналогічна схемі інвентарного рахунку.

Рахунки капіталу використовують для обліку та контролю за станом та змінами власного капіталу, а саме: статутного, додатково вкладеного, іншого додаткового та резервного капіталу, нерозподіленого прибутку та цільового фінансування. Рахунки капіталу пасивні, сальдо на них кредитове. Оборот за

кредитом показує збільшення власного капіталу та цільового фінансування підприємства, оборот за дебетом – його зменшення. Схема рахунку капіталу наведена нижче (рис. 7.2).

Схема рахунку капіталу	
Дебет	Кредит
Оборот – зменшення власного капіталу або використання цільового фінансування	Залишок на початок місяця – наявність капіталу або цільового фінансування. Оборот – збільшення власного капіталу або цільового фінансування

Рис. 7.2. Схема рахунку капіталу

Розрахункові рахунки призначені для обліку розрахункових операцій. На них відображається заборгованість, що виникає в процесі господарської діяльності, а також її зміна. Сальдо показує заборгованість на початок і кінець звітного періоду. При тому дебетове сальдо показує дебіторську заборгованість нашому підприємству. А кредитове – заборгованість нашого підприємства іншим юридичним і фізичним особам.

Відповідно, оборот за дебетом на розрахункових рахунках відображає збільшення дебіторської заборгованості протягом звітного періоду та зменшення кредиторської заборгованості, а оборот за кредитом – зменшення дебіторської заборгованості і збільшення кредиторської.

Розрахункові рахунки можуть бути активними та пасивними. Активні розрахункові рахунки призначені для обліку заборгованості інших підприємств, організацій або фізичних осіб конкретному підприємству. До них можна віднести рахунки 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 34 «Короткострокові векселі отримані», 371 «Розрахунки за виданими авансами», 372 «Розрахунки з підзвітними особами», 374 «Розрахунки за претензіями», 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» та інші. Активні розрахункові рахунки мають дебетове сальдо, означають виникнення або збільшення заборгованості підприємству, а кредитові

обороти показують зменшення даної заборгованості.

Побудова активних розрахункових рахунків представлена на схемі (рис. 7.3).

Схема активного розрахункового рахунку	
Дебет	Кредит
Залишок на початок місяця – наявність заборгованості підприємству з боку інших підприємств, організацій та осіб (дебіторів) Оборот – збільшення дебіторської заборгованості Залишок на кінець місяця - дебетовий	Оборот – зменшення дебіторської заборгованості

Рис. 7.3. Схема активного розрахункового рахунку

Пасивні розрахункові рахунки використовують для обліку зобов'язань підприємства перед іншими підприємствами, організаціями та особами. До таких рахунків відносяться: 60 «Короткострокові позики», 62 «Короткострокові векселі видані», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 65 «Розрахунки за страхування», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 681 «Розрахунки за авансами одержаними», 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками» та інші.

Сальдо пасивних розрахункових рахунків – кредитове; кредитові обороти означають виникнення або збільшення зобов'язань підприємства, дебетові обороти показують зменшення цих зобов'язань.

Схема пасивного розрахункового рахунку представлена на рис. 7.4.

Схема пасивного розрахункового рахунку	
Дебет	Кредит

<p>Оборот – зменшення зобов'язань перед кредиторами</p>	<p>Залишок на початок місяця – наявність зобов'язань підприємства перед іншими підприємствами, організаціями та особами Оборот – збільшення зобов'язань Залишок на кінець місяця - кредитовий</p>
--	--

Рис. 7.4. Схема пасивного розрахункового рахунку

Активно-пасивні розрахункові рахунки відображають розрахункові відношення по таким господарським операціям, в результаті яких підприємство може виступати в ролі боржника або кредитора. Наприклад, рахунки 682 «Внутрішні розрахунки» де ведеться облік поточних розрахунків з дочірніми і асоційованими підприємствами, 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки», що призначений для обліку внутрішньогосподарських розрахунків з виробничими одиницями і господарствами, виділеними на окремий баланс.

При використанні активно-пасивного розрахункового рахунку для обліку розрахункових взаємозв'язків з декількома організаціями, підприємствами або особами при складанні балансу, то даний рахунок поділяють на два рахунки: активний розрахунковий рахунок та пасивний розрахунковий рахунок. Якщо цього не зробити, то під час виведення залишку на кінець звітного періоду на активно-пасивному рахунку може статися взаємний залік різних по своєму характеру боргів і зобов'язань, що може перекривлювати показники про стан дебіторської заборгованості та зобов'язань.

Відображуючи на активно-пасивному розрахунковому рахунку взаємовідносини з різними дебіторами та кредиторами необхідно визначити дебетовий і кредитовий залишки окремо аби не перевернути в балансі суми дебіторської та кредиторської заборгованості. Установлення стану розрахунків окремо по дебіторським і кредиторським рахункам здійснюється

по даним аналітичного обліку, де на кожного дебітора та кредитора ведеться окремий рахунок. Схема активно-пасивного розрахункового рахунку наведена на рис. 7.5.

Схема активно-пасивного розрахункового рахунку	
Дебет	Кредит
Залишок на початок місяця – дебіторська заборгованість	Залишок на початок місяця – зобов'язання перед кредиторами
Оборот – збільшення дебіторської заборгованості або зменшення зобов'язань перед кредиторами	Оборот – збільшення зобов'язань перед кредиторами або зменшення дебіторської заборгованості
Залишок на кінець місяця – дебіторська заборгованість	Залишок на кінець місяця – зобов'язання перед кредиторами

Рис. 7.5. Схема активно-пасивного розрахункового рахунку

Під час розробки Плану рахунків була зроблена спроба максимально відокремити активні і пасивні розрахункові рахунки між собою, але цей розподіл у певній мірі умовний: більшість розрахункових рахунків можуть виявити ознаки активно-пасивних і мати залишок як за дебетом, так і за кредитом (тобто розгорнуте сальдо).

Регулюючі рахунки призначені для регулювання або уточнення оцінки активів або їх джерел, що показана на основних рахунках.

Регулюючі рахунки можуть або збільшувати (доповнювати оцінку) засобів, показану на основному рахунку, або, навпаки, зменшувати її. У зв'язку з цим виділяють доповнюючі, контрарні і контрарно-доповнюючі рахунки.

Регулюючі рахунки призначені для визначення дійсної величини об'єкта, що встановлюється шляхом вирахування з початкової вартості об'єкта залишку за регулюючим рахунком.

Контрактивні рахунки протистоять основним активним рахункам, є пасивними і використовуються тоді, коли цінності відбиваються по сумі, що перевищує їхню реальну вартість на сьогоднішній день.

Так, до рахунків 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи» регулюючими контрактивними є субрахунки рахунку 13 «Знос необоротних активів»: 131 «Знос основних засобів», 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів», 133 «Знос нематеріальних активів»,

На відповідних основних рахунках об'єкти відображаються за початковою вартістю, у процесі використання вони зношуються, їхня залишкова вартість знижується. Сума зносу накопичується на рахунку 13 «Знос необоротних активів» (рис. 7.6).

Для визначення реальної (залишкової) вартості об'єктів необхідно від суми дебетового залишку на основному рахунку відняти суму кредитового залишку на регулюючому контрактивному рахунку.

Схема контрактивного рахунку 13 «Знос необоротних активів»	
Дебет	Кредит
Оборот – списання зносу в зв'язку з вибуттям об'єктів необоротних активів, їх уцінкою тощо	Залишок на початок місяця – сума зносу необоротних активів на початок місяця Оборот – нарахування зносу за місяць, а також його збільшення у випадку дооцінки необоротних активів Залишок на кінець місяця - сума зносу необоротних активів на кінець місяця

Рис. 7.6. Схема контрактивного рахунку 13 «Знос необоротних активів»

До контрактивних відносяться також рахунок 38 «Резерв сумнівних боргів», який дозволяє визначити реальну вартість дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги (тобто її чисту реалізаційну вартість) і субрахунок 285 «Торгова націнка» до рахунку 28 «Товари», що дозволяє установити покупну вартість товарів без урахування торгової

націнки.

Регулюючі контрпасивні рахунки протистоять пасивним рахункам, є активними і використовуються для уточнення оцінки власного капіталу і зобов'язань, тобто призначені для обліку сум, на які зменшується залишок джерел на основних пасивних рахунках.

Контрпасивними є: рахунок 45 «Вилучений капітал», що призначений для відображення викуплених в акціонерів акцій та іншого вилучення статутного капіталу; рахунок 46 «Неоплачений капітал», що використовується для обліку дебіторської заборгованості учасників по внесках у статутний капітал. Ці рахунки постають регулюючими до рахунку 40 «Статутний капітал». Вони дозволяють визначити оплачену вартість статутного капіталу, що знаходиться в обігу. Під час розрахунку власного капіталу в балансі (підсумок 1 розділу пасиву балансу) залишки за цими рахунками мають вираховуватися.

Регулюючим контрпасивним, активним є субрахунок 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», на якому враховується сума використаного прибутку на виплату дивідендів і створення резервного капіталу, що потім списується в дебет субрахунку 441 «Прибуток нерозподілений». Отож, субрахунок 443 є регулюючим до субрахунку 441.

У певній мірі регулюючим до всіх рахунків власного капіталу є субрахунок 442 «Непокриті збитки» рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», оскільки сума непокритого збитку зменшує величину власного капіталу підприємства і дозволяє визначити його дійсну вартість.

Регулюючі доповнюючі рахунки збільшують оцінку активів або їх джерел для визначення фактичної вартості об'єкта. Доповнюючі активні рахунки доповнюють оцінку засобів на основних активних рахунках. Так, субрахунок (або аналітичний рахунок) «Транспортно-заготівельні витрати» є активним доповнюючим рахунком до субрахунків рахунку 20 «Виробничі

запаси», на яких враховується договірна вартість матеріальних ресурсів. Субрахунок «Транспортно-заготівельні витрати» дозволяє розрахувати первісну вартість (фактичну собівартість) виробничих запасів.

Доповнюючі пасивні рахунки доповнюють оцінку джерел на основних пасивних рахунках.

До контрарно-доповнюючих відносяться рахунки, що можуть уточнювати оцінку на основних рахунках, як у бік збільшення, так і у бік зменшення. Вони можуть мати як дебетове, так і кредитове сальдо. Наприклад, контрарно-доповнюючим є аналітичний рахунок до рахунку 26 «Готова продукція» «Відхилення фактичної собівартості випущеної продукції від її вартості за обліковими цінами», який використовується в умовах ведення поточного обліку готової продукції в облікових цінах.

Операційні рахунки використовуються для обліку операцій, пов'язаних із здійсненням виробничо-господарських процесів на окремих стадіях. До операційних рахунків відносяться: калькуляційні рахунки, розподільчі, розподільчі за періодами, накопичувальні, порівняльні рахунки. Розглянемо детальніше кожен групу операційних рахунків.

Калькуляційні рахунки призначені для підсумовування різних витрат на конкретну продукцію, виконані роботи або послуги, що були учинені іншими підприємствами, організаціями та особам. До калькуляційного рахунку можна віднести рахунок 23 «Виробництво» (рис. 7.7). До калькуляційних рахунків можна віднести і рахунок 15 «Капітальні інвестиції», який призначений для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів. Калькуляційні рахунки мають важливе значення для контролю за зниженням собівартості продукції, робіт та послуг, за дотриманням режиму економії в витратах на об'єкти, собівартість яких визначається. На калькуляційному рахунку протягом місяця за дебетом збираються витрати по виготовленню продукції, виконані роботи або справлені послуги, а за кредитом – списується собівартість випущеної з

виробництва продукції, собівартість робіт та послуг. Залишок на кінець місяця може бути тільки дебетовим, що показує витрати незавершених процесів по виробництву продукції, виконанню робіт та послуг.

Дебет	Кредит
<p>Залишок на початок місяця – витрати в незавершеному виробництві на початок місяця</p> <p>Оборот – фактичні витрати на виробництво продукції, виконання робіт та послуг за місяць</p> <p>Залишок на кінець місяця – витрати в незавершеному виробництві продукції, робіт та послуг на кінець місяця</p>	<p>Оборот – списання фактичної виробничої собівартості випущеної з виробництва продукції, собівартості виконаних робіт або учинених послуг</p>

Рис. 7.7. Схема калькуляційного рахунку 23 «Виробництво»

Розподільчі рахунки призначені для контролю за окремими витратами і доходами підприємства і забезпечення правильності їх розподілення.

Розподільчі рахунки включають збирально-розподільчі рахунки і рахунки, розподільчі за звітними періодами.

Збирально-розподільчі рахунки призначені для попереднього узагальнення непрямих виробничих витрат із метою подальшого їх розподілу між об'єктами калькулювання – видами продукції. До них відноситься активний рахунок 91 «Загальновиробничі витрати», що призначений для обліку витрат на обслуговування і управління виробничим процесом на рівні підрозділів підприємства.

Протягом місяця за дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» збираються непрямі витрати, що пов'язані з організацією, управлінням та обслуговуванням виробництва, а наприкінці місяця вони списуються на рахунок 23 «Виробництво» і розподіляються між видами продукції, що випускається або виконаними роботами (послугами), пропорційно визначеній базі розподілу.

Оскільки розподілення постійної частини відповідних витрат проводиться з урахуванням нормальної потужності підприємства, можливим є виникнення нерозподіленої частини загальновиробничих витрат за умови, коли фактичний обсяг виробництва нижче нормальної потужності. Нерозподілена частина безпосередньо списується на рахунок 90 «Собівартість реалізації». Таким чином залишок на початок та кінець місяця на даному рахунку відсутній. Схема збирально-розподільчого рахунку наведена на рис. 7.8.

Схема збирально-розподільчого рахунку	
Дебет	Кредит
Залишок на початок місяця –	Оборот – списання
Оборот – фактична сума загальновиробничих витрат за місяць	загальновиробничих витрат на рахунок 23 «Виробництво» і розподіл їх між видами продукції або списання нерозподіленої частини на рахунок 901 «Собівартість реалізації»
Залишок на кінець місяця –	

Рис. 7.8. Схема збирально-розподільчого рахунку

Рахунки, розподільчі за звітними періодами (іноді їх називають бюджетно-розподільчими), призначені для розподілу доходів і витрат між звітними періодами (місяцями, роками). Їх використання дозволяє визначити доходи і витрати того періоду, до якого вони безпосередньо відносяться. Наприклад, до розподільчих за періодами відноситься активний рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів» (рис. 7.9).

Схема розподільчого за періодами (бюджетно-розподільчого) активного рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів»	
Дебет	Кредит

<p>Залишок на початок місяця – залишок витрат, проведених у минулих періодах, що відносяться до майбутніх періодів</p> <p>Оборот – витрати, що зроблені в звітному періоді, але відносяться до майбутніх періодів</p> <p>Залишок на кінець місяця – залишок витрат, що відносяться до майбутніх періодів</p>	<p>Оборот – списання витрат, проведених у минулих періодах, що відносяться до поточного періоду</p>
---	--

Рис. 7.9. Схема розподільчого рахунку

За дебетом цього рахунка збираються витрати, що проведені в звітному періоді, але підлягають віднесенню на витрати майбутніх звітних періодів, наприклад, перерахування коштів за підписку на періодичні видання на майбутній рік, сплати авансом орендних платежів, витрати на підготовку виробництва, освоєння нових виробництв і агрегатів тощо, а за кредитом проводиться списання частини витрат, що стосується поточного звітного періоду на витрати відповідного періоду.

До рахунків розподільчих за періодами, відносяться також пасивні рахунки 69 «Доходи майбутніх періодів» і 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів». Так, у розпорядженні підприємства уже в поточному періоді надходять доходи, що відносяться к доходам майбутніх періодів. До таких доходів належать: одержані авансові платежі за здані в оренду основні засоби, передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання, авансові платежі за вантажні перевезення, за користування зв'язком тощо.

Сальдо рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів» може бути тільки кредитовим, що означатиме суму нерозподілених доходів, які належать до майбутніх періодів. За кредитом – відображається сума одержаних доходів, що відносяться до майбутніх періодів, а за дебетом – зарахування їх на відповідні рахунки обліку доходів з настанням тих періодів, до яких вони відносяться.

Рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» використовується для вірного вирахування результатів господарської діяльності кожного окремого звітного періоду. На ньому відображають витрати, які відносяться к поточному періоду, але фактично ще не здійснені. Наприклад, субрахунок 471 «Забезпечення виплат відпусток», на якому здійснюється резервування сум на виплату робітникам під час відпусток та щомісячно дані суми відносяться на рахунки виробничих витрат. Фактично виплати в поточному періоді будуть списані на рахунок забезпечення. Схема цього рахунку представлена на рис. 7.10.

Схема розподільчого за періодами, пасивного рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»	
Дебет	Кредит
Оборот – витрати, фактично здійснені в поточному періоді за рахунок створеного забезпечення	Залишок на початок місяця – майбутні витрати, які ще не здійснені, включені в витрати поточних періодів згідно встановлених відсотків відрахувань Оборот – майбутні витрати включені шляхом резервування в витрати поточного періоду Сальдо на кінець місяця – залишок майбутніх періодів

Рис. 7.10. Схема розподільчого пасивного рахунку

Накопичувальні рахунки призначені для узагальнення витрат і доходів видів діяльності або витрат за економічними елементами. Це по суті розглянуті вище номінальні рахунки. Накопичувальні активні рахунки використовуються для обліку витрат за елементами (клас 8) або витрат за видами діяльності (клас 9). Номінальні пасивні рахунки (клас 7) призначені для обліку доходів видів діяльності.

Розглянемо структуру накопичувальних рахунків на прикладі рахунків 90 «Собівартість реалізації» (рахунок витрат діяльності) і 70 «Доходи від

реалізації» (рахунок доходів діяльності), схеми яких наведені нижче (рис. 7.11 і 7.12).

Схема накопичувального рахунку 90 «Собівартість реалізації»	
Дебет	Кредит
Оборот – відображення собівартості реалізованої протягом звітного періоду продукції, товарів, послуг	Оборот – списання собівартості реалізованої продукції, товарів, послуг у порядку закриття рахунку на фінансовий результат

Рис. 7.11. Схема накопичувального рахунку 90 «Собівартість реалізації»

Схема накопичувального рахунку 70 «Доходи від реалізації»	
Дебет	Кредит
Оборот – нарахування непрямих податків та інших сум, що зменшують дохід підприємства від реалізації продукції, товарів, послуг - списання чистого доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг у порядку закриття рахунку на фінансовий результат	Оборот – списання загальної суми доходів від реалізації продукції, товарів, послуг за звітний період

Рис. 7.12. Схема накопичувального рахунку 70 «Доходи від реалізації»

Порівняльні рахунки включають операційно-результативні і фінансово-результативні рахунки.

Порівняльні рахунки призначені для визначення результату певної операції, процесу, виду діяльності.

До операційно-результативних відносяться активний рахунок 24 «Брак у виробництві», за дебетом якого відображається фактична собівартість остаточного браку і витрати по виправленню часткового браку, а за кредитом – суми відшкодування втрат від браку, тобто утримання з винуватців браку із

заробітної плати, оприбуткування відходів від браку тощо.

Шляхом зіставлення попереднього обороту за дебетом і кредитом рахунку 24 «Брак у виробництві» виявляється результат від браку або сума остаточних втрат від браку, що списується на рахунок 23 «Виробництво». На початок і кінець місяця рахунок 24 «Брак у виробництві» сальдо не має.

До фінансово-результативних відноситься активно-пасивний рахунок 79 «Фінансові результати», що призначений для визначення фінансових результатів підприємства від усіх видів звичайної діяльності, а також надзвичайних подій.

Розрахунок робиться шляхом зіставлення сум за кредитом рахунку 79 «Фінансові результати», тобто доходів від усіх видів діяльності, що списані з рахунків обліку доходів у порядку їх закриття, із сумами за дебетом рахунку 79, тобто з витратами від усіх видів діяльності та податком на прибуток, що списані з рахунків обліку витрат у порядку їх закриття.

Визначений на рахунку 79 наприкінці звітної періоду фінансовий результат від усіх видів діяльності списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Нижче наведена схема рахунку 79 «Фінансові результати» (рис. 7.13).

Схема фінансово-результативного рахунку 79 «Фінансові результати»	
Дебет	Кредит
Оборот – списання витрат всіх видів діяльності за звітний період, а також нарахованого податку на прибуток у порядку закриття рахунків обліку витрат - списання визначеної суми прибутку на рахунок 441 «Прибуток нерозподілений»	Оборот - списання доходів всіх видів діяльності за звітний період у порядку закриття рахунків обліку доходів - списання визначеної суми збитків на рахунок 442 «Непокриті збитки»

Рис. 7.13. Схема фінансово-результативного рахунку 79 «Фінансові результати»

По відношенню до балансу всі рахунки бухгалтерського обліку підрозділяються на балансові та позабалансові рахунки.

Якщо балансові рахунки призначені для обліку стану і руху активів, що належать підприємству, то позабалансові рахунки узагальнюють інформацію про цінності, що не належать підприємству. Вони тимчасово перебувають у його користуванні, розпорядженні або на зберіганні. Це орендовані необоротні активи, матеріальні цінності на відповідальному зберіганні, переробці та інші.

Позабалансові рахунки використовуються також для обліку непередбачених зобов'язань, отриманих і виданих гарантій і забезпечень (наприклад, рахунок 04 «Непередбачені активи і зобов'язання», 05 «гарантії і забезпечення надані», 06 «Гарантії і забезпечення отримані» тощо).

На позабалансових рахунках також здійснюється узагальнення інформації про стан дебіторської заборгованості, списаної з балансу внаслідок неплатоспроможності боржників, та про суми невідшкодованих нестач і втрат від псування цінностей, для спостереження за можливістю її стягнення у випадках зміни майнового становища боржника. Для цього призначено рахунок 07 «Списані активи».

Бланки суворого обліку також ураховуються на однойменному позабалансовому рахунку 08.

Останній позабалансовий рахунок 09 «Амортизаційні відрахування», на якому ведеться облік нарахування та використання амортизаційних відрахувань.

На позабалансові рахунки не поширюється правило подвійного запису, вони ведуться по простій системі, а також не кореспондують між собою і з балансними рахунками. Записи на цих рахунках проводяться односторонньо без указівки рахунку, що кореспондує. На активних позабалансових рахунках, наприклад 01 «Орендовані необоротні активи», 02 «Активи на відповідальному зберіганні», 08 «Бланки суворого звіту» за дебетом

показується збільшення відповідних цінностей, за кредитом – зменшення, а на пасивних (03 «Контрактні зобов'язання», 09 «Амортизаційні відрахування»), навпаки: за кредитом – збільшення, а за дебетом – зменшення.

7.2. План рахунків бухгалтерського обліку

Для забезпечення єдиних підходів до організації системи формування облікової інформації на підприємствах України передбачено застосування єдиного Плану рахунків бухгалтерського обліку, який є переліком рахунків і схем реєстрації та групування на них фактів фінансово-господарської діяльності (кореспонденція рахунків) у бухгалтерському обліку.

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій та Інструкція щодо його застосування затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291. Для скорочення облікової роботи поряд зі словесними найменуванням кожного рахунку та субрахунку введені і їх цифрові позначення (коди або шифри), якими, для скорочення облікової роботи, користуються при веденні поточного бухгалтерського обліку. Першою цифрою коду визначено клас рахунків, другою – номер синтетичного рахунку, третьою – номер субрахунку. Котирування документів первинного обліку, ведення реєстрів бухгалтерського обліку здійснюється із застосуванням, що найменше, коду класу й коду синтетичного рахунку. Призначення і коротка характеристика рахунків бухгалтерського обліку і типова кореспонденція рахунків першого порядку наведені в Інструкції.

Нові синтетичні рахунки можуть вводитися до Плану рахунків Міністерством фінансів України за відповідними клопотаннями щодо бухгалтерського обліку специфічних операцій.

Субрахунки використовуються підприємствами, виходячи з потреб

управління, контролю, аналізу й звітності та можуть ними доповнюватися веденням нових субрахунків (рахунків другого, третього порядків) із збереженням кодів (номерів) субрахунків цього Плану рахунків. Порядок ведення аналітичного обліку та кореспонденції рахунків, що не наведена в Інструкції, встановлюється підприємством, виходячи з норм цієї Інструкції, положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку та управлінських потреб.

В плані рахунків всі рахунки згруповані у 9 балансових та один позабалансовий (0) класи. Розглянемо коротко кожний клас.

Рахунки класу 1 «Необоротні активи» призначені для обліку засобів праці (рахунки 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи») та їхнього зносу (13 «Знос необоротних активів»), а також довгострокових фінансових інвестицій (рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»), капітальних інвестицій (рахунок 15 «Капітальні інвестиції»), довгострокової дебіторської заборгованості (рахунок 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість») та інших необоротних активів.

Рахунки класу 2 «Запаси» використовуються для узагальнення інформації про оборотні матеріальні активи, що знаходяться на різних стадіях операційного циклу. Це рахунки 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві», 26 «Готова продукція» та інші.

Рахунки класу 3 «Грошові кошти, розрахунки та інші активи» призначені для обліку грошових коштів, поточних фінансових інвестицій, розрахунків із дебіторами і витрат майбутніх періодів (30 «Каса», 31 «Рахунки в банках», 33 «Інші грошові кошти», 35 «Поточні фінансові інвестиції», 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами», 38 «Резерв сумнівних боргів», 39 «Витрати майбутніх періодів»).

Рахунки класу 4 "Власний капітал і забезпечення зобов'язань" призначені для обліку власного капіталу (40 "Статутний капітал", 42 "Додатковий капітал", 43 "Резервний капітал", 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки) тощо), забезпечень майбутніх витрат і платежів (47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів") і коштів цільового призначення (48 "Цільове фінансування і цільові надходження").

Рахунки класу 5 "Довгострокові зобов'язання" призначені для обліку довгострокових кредитів банку (50 "Довгострокові позички") та інших довгострокових зобов'язань, що не підлягають погашенню протягом операційного циклу підприємства або протягом 12 місяців з дати балансу (51 "Довгострокові векселі видані", 53 "Довгострокові зобов'язання по оренді" тощо).

Рахунки класу 6 "Поточні зобов'язання" призначені для обліку зобов'язань, що будуть погашені протягом операційного циклу або 12 місяців із дати балансу (60 "Короткострокові позики", 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 64 "Розрахунки за податками і платежами", 65 "Розрахунки за страхуванням", 66 "Розрахунки з оплати праці", 68 "Розрахунки за іншими операціями" тощо).

Рахунки класу 7 "Доходи і результати діяльності" призначені для обліку доходів від операційної, фінансової та іншої звичайної діяльності, а також надзвичайних подій (70 "Доходи від реалізації", 71 "Інший операційний доход", 72 "Доход від участі в капіталі", 73 "Інші фінансові доходи", 74 "Інні доходи", 75 "Надзвичайні доходи" тощо), а також фінансових результатів підприємства (рахунок 79 "Фінансові результати").

Рахунки класу 8 "Витрати за елементами" призначені для накопичення інформації про витрати за елементами, необхідної для заповнення відповідного розділу "Звіту про фінансові результати". Прикладами таких рахунків є рахунки: 80 "Матеріальні витрати", 81 "Витрати на оплату праці", 82 "Відрахування на соціальні заходи", 83 "Амортизація", 84 Інші операційні

витрати", 85 "Інші витрати".

Рахунки класу 9 "Витрати діяльності" використовуються для накопичення інформації про витрати операційної, фінансової та іншої звичайної діяльності (90 "Собівартість реалізації", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності". 95 "Фінансові витрати" та інші), а також витрат на попередження чи ліквідацію надзвичайних подій (99 "Надзвичайні витрати").

Рахунки класу 0 "Позабалансові рахунки" призначені для обліку цінностей, що не належать підприємству та умовним прав і зобов'язань, бланків суворого обліку тощо.

Структура Плану рахунків погоджена зі структурою фінансових звітів підприємств: "Балансу" (форма № 1) і "Звіту про фінансові результати" (форма № 2).

Так, залишки рахунків класів 1-3 відбиваються у відповідних розділах активу балансу, а залишки рахунків класів 4-6 – у відповідних розділах пасиву балансу.

За даними рахунків класів 7-9 складається "Звіт про фінансові результати".

Рахунки класу 0 «Позабалансові рахунки» дають інформацію для заповнення приміток до фінансових звітів.

План рахунків і Інструкція щодо його застосування є важливим засобом державного управління бухгалтерським обліком на підприємствах і в організаціях, його упорядкування, забезпечення умов для єдиного порядку відображення господарських операцій в системі рахунків з метою подальшого їх узагальнення під час складання форм фінансової звітності.

Наказом Міністерства фінансів України від 19 квітня 2001 року № 186 був затверджений План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва. Його

можуть застосовувати суб'єкти підприємницької діяльності – юридичні особи, які відповідно до чинного законодавства визнані суб'єктами малого підприємництва, юридичні особи, що не займаються підприємницькою діяльністю, (крім бюджет установ), незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, а також представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності.

Суб'єкти підприємницької діяльності спрощений План рахунків застосовують у разі складання ними фінансової звітності відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 25 лютого 2000 року № 39. Цим наказом значно зменшена кількість рахунків бухгалтерського обліку і стало їх всього 25. Крім того, у Плані рахунків не передбачені субрахунки, що в подальшому ускладнює контроль за окремими об'єктами.

7.3. Питання для роздумів та дискусій

Планом рахунків бухгалтерського обліку, що введений в дію в Україні з 1.01.2000 р., передбачено застосування нових рахунків, що не потрапляють у традиційні класифікації рахунків за їх призначенням і структурою, які запропоновані і освітлені в економічній літературі. Наприклад, рахунки 17 "Відстрочені податкові активи" і 54 "Відстрочені податкові зобов'язання".

Активний рахунок 17 "Відстрочені податкові активи" призначений для обліку суми податків на прибуток, що підлягає відшкодуванню підприємству в наступних звітних періодах внаслідок:

- тимчасових різниць між балансовою вартістю активів або зобов'язань

і оцінкою цих активів або зобов'язань з метою оподаткування;

- перенесення податкових збитків, невикористаних для зменшення податку на прибуток у звітному періоді.

Пасивний рахунок 54 "Відстрочені податкові зобов'язання" призначений для обліку суми податків на прибуток, котрі будуть сплачуватися в наступних звітних періодах внаслідок виникнення тимчасових різниць між балансовою вартістю активів або зобов'язань і оцінкою цих активів з метою оподаткування.

По суті рахунок 17 "Відстрочені податкові активи" використовується, коли сума податку на прибуток, нарахованого відповідно до вимог податкового законодавства, перевищує суму податку на прибуток, що підлягає нарахуванню відповідно до правил бухгалтерського обліку, а рахунок 54 "Відстрочені податкові зобов'язання", навпаки, використовуються, коли сума податку на прибуток за даними бухгалтерського обліку перевищує суму податку, визначену згідно з діючим податковим законодавством.

Таким чином, рахунки 17 та 54 призначені в основному для обліку податку на прибуток з тимчасових різниць, що виникають між оподаткованим прибутком та сумою прибутку, яка відбита в бухгалтерському обліку. Згідно статті 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Податковим кодексом України, статтею 137.4 з 1 квітня 2011 року також визнано, що датою отримання доходів, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, є звітний період, у якому такі доходи визнаються, незалежно від фактичного надходження коштів (метод нарахувань). Ураховуючи, що для визнання доходів і витрат в бухгалтерському та податковому обліку визнається метод нарахувань, то тимчасових різниць між двома видами обліку значно зменшиться. Тому необхідність в використанні рахунків 17 та

54 може відпасти. Достатньо буде налагодити аналітичний облік тимчасових різниць, для контролю за ними та більше приділити уваги аналізу постійних різниць між бухгалтерським та оподатковуваним прибутком.

З метою скорішого виходу з економічної кризи в Україні все більше уваги стали приділяти розвитку малого бізнесу. Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України з питань регулювання підприємницької діяльності № 523-УІ від 18.09.2008 року законодавець значно розширив параметри віднесення підприємств до категорії малих. Ними стали юридичні особи - суб'єкти підприємницької діяльності будь якої організаційно-правової форми та форми власності, в яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та обсяг річного валового доходу не перевищує 70 млн. грн.

У зв'язку з розширенням кола підприємств, які тепер отримали право бути кваліфіковані як малі, актуальним є питання про удосконалення спрощеного Плану рахунків.

Про необхідність розширення Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва свідчить факт, що для обліку власного капіталу передбачено рахунок 40 «Власний капітал», на якому пропонується обліковувати та узагальнювати інформацію про статутний, пайовий, додатковий, резервний, несплачений і вилучений капітал.

Тоді виникає питання, як в Фінансовому звіті суб'єкту малого підприємництва форми № 1-М Баланс відобразити стан власного капіталу за його видами, якщо у формі звітності передбачено 5 строк, в тому числі і нерозподілений прибуток, для якого в спрощеному Плані рахунків виділено окремий рахунок 44 «Нерозподілений прибуток (непокріті збитки)». А якщо ще й взяти до уваги той факт, що з 2008 року до складу малих підприємств увійшли і окремі акціонерні товариства, яким необхідно відображати в балансі і вилучений капітал, то питання реформування спрощеного Плану

рахунків постає особливо гостро. Щодо дебіторської заборгованості, то в балансі згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» для відбиття інформації про неї потрібна докладна деталізація згідно запропонованим статтям, тоді як спрощеним планом рахунків облік дебіторської заборгованості пропонується вести на рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами».

Використання в обліку доходів тільки одного рахунку 70 «Доходи» не дозволяє підприємствам малого бізнесу, без додаткових зусиль, відобразити доходи у формі № 2-м «Звіт про фінансові результати за видами діяльності». Для контролю за доходами та оперативного прийняття управлінських рішень керівництву підприємства потрібна інформація про їх склад. Ось чому ми вважаємо за необхідне розширити перелік рахунків для обліку доходів у відповідності з Планом рахунків, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291, з урахуванням змін і доповнень, які внесені за останні роки.

Підприємствам малого бізнесу надано право самостійного вибору порядку ведення обліку витрат на рахунках бухгалтерського обліку. В той же час, Планом рахунків для суб'єктів малого підприємництва, пропонується узагальнювати їх всього на трьох рахунках. Це рахунок 23 «Виробництво», на якому відобразити витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції; а витрати поточного періоду відобразити на рахунках 84 «Витрати операційної діяльності» та 85 «Інші витрати».

Слід також зазначити, що запропонований для суб'єктів малого підприємництва варіант повного списання протягом року з рахунку 23 «Виробництво» в дебет рахунку 26 «Готова продукція» всіх витрат без оцінки незавершеного виробництва дійсно простий, полегшує роботу, так як немає необхідності щомісячно вираховувати собівартість продукції. Однак застосування даного варіанту призводить до викривлення протягом року розрахунків фінансового результату діяльності підприємства.

Контрольні запитання, тести, завдання для самостійної роботи

Контрольні запитання до глави 7

1. Що таке класифікація рахунків і для чого вона потрібна?
2. Як класифікують рахунки бухгалтерського обліку за економічним змістом?
3. Які рахунки відносяться до рахунків господарських засобів (активів)?
4. Які рахунки відносяться до рахунків джерел господарських засобів?
5. Які рахунки називають номінальними і чому?
6. Як класифікують рахунки бухгалтерського обліку за призначенням і структурою?
7. Опишіть склад, призначення і структуру основних рахунків.
8. Опишіть склад, призначення і структуру регулюючих рахунків.
9. Дайте характеристику калькуляційних рахунків на прикладі рахунку 23 "Виробництво».
10. Дайте характеристику збирально-розподільчих рахунків на прикладі рахунку 91 "Загальновиробничі витрати".
11. Дайте характеристику рахунків, розподільчих за періодами.
12. Дайте характеристику накопичувальних рахунків.
13. Дайте характеристику операційно-результатних рахунків
14. Дайте характеристику фінансово-результатних рахунків.
15. Як класифікують рахунки відповідно до балансу?
16. Охарактеризуйте особливості побудови і використання позабалансових рахунків.
17. Опишіть структуру Плану рахунків бухгалтерського обліку, діючого на підприємствах України.
18. Охарактеризуйте особливості спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку.

Теми для написання рефератів і підготовки наукових статей:

1. В економічній літературі за якими ознаками пропонується класифікувати рахунки бухгалтерського обліку за економічним змістом?
2. Які можливі рекомендації по удосконаленню спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку щодо обліку власного капіталу?
3. Як слід відображати залишок на активно-пасивному рахунку на кінець місяця при складанні балансу?

Тести

Запитання 1. Рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» за структурою і призначенням є:

1. Регулюючий, контрарний, контрпасивний, активний.
2. Основний, пасивний.
3. Регулюючий, контрарний, контрактивний, пасивний.
4. Регулюючий, контрарний, контрпасивний, пасивний.

Запитання 2. Рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підпрядниками» є:

1. Активним.
2. Активно-пасивним.
3. Пасивним.
4. Правильна відповідь відсутня.

Запитання 3. Рахунок 79 «Фінансові результати» призначений для:

1. Узагальнення доходів певного виду діяльності.
2. Узагальнення витрат певного виду діяльності.
3. Для визначення фінансового результату за кожним видом діяльності підприємства.
4. Для визначення чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Запитання 4. Рахунок 20 «Виробничі запаси» за призначенням та структурою є:

1. Активним, основним.
2. Активним, основним, інвентарним.
3. Активним, основним, калькуляційним, інвентарним.
4. Активним, оборотним активом, основним, інвентарним.

Запитання 5. Рахунок 24 «Брак у виробництві» призначений для:

1. Для обліку відображення вартості остаточно забракованої продукції.

2. Для списування остаточних втрат від браку продукції на виробництво.
3. Для відображення інформації про втрати від браку у виробництві.
4. Для відображення сум зменшення витрат на брак.

Запитання 6. Під час групування рахунків за економічним змістом на які групи їх можливо поділити:

1. Основні, господарських засобів та рахунки джерел господарських засобів.
2. Рахунки господарських засобів, джерел господарських засобів та рахунки витрат і доходів.
3. Рахунки господарських засобів, джерел господарських засобів та рахунки доходів і фінансових результатів.
4. Рахунки господарських засобів, джерел господарських засобів та рахунки витрат, доходів і результатів діяльності.

Запитання 7. Для чого призначені регулюючі рахунки?

1. Для регулювання або уточнення оцінки активів або їх джерел, що показана на основних рахунках.
2. Для регулювання або уточнення оцінки активів підприємства.
3. Для регулювання або уточнення оцінки джерел активів, що показана на основних рахунках.
4. Для вирахування остаточної вартості активів підприємства.

Запитання 8. До якої групи за призначенням та структурою відносяться субрахунок 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»?

1. Основним, регулюючим, контактивним, активним.
2. Регулюючим, контпасивним, активним.
3. Регулюючим, контрпасивним, пасивним.
4. Операційним, регулюючим, контрпасивним, активним.

Запитання 9. Які рахунки можливо віднести до контактивних?

1. 13 «Знос необоротних активів», 38 «Резерв сумнівних боргів», 285 «Торгова націнка».
2. 13 «Знос необоротних активів», 38 «Резерв сумнівних боргів».
3. 13 «Знос необоротних активів», 38 «Резерв сумнівних боргів», 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».
4. 13 «Знос необоротних активів», 285 «Торгова націнка», 46 «Неоплачений капітал».

Запитання 10. Які рахунки відносяться до операційних?

1. Калькуляційні, розподільчі та порівняльні.
2. Калькуляційні, розподільчі, розподільчі за періодами та накопичувальні.
3. Калькуляційні, розподільчі, накопичувальні та порівняльні.

4. Калькуляційні, розподільчі, розподільчі за періодами, накопичувальні та порівняльні.

Запитання 11. Які рахунки можна віднести до рахунків джерел господарських засобів?

1. Рахунки власного капіталу, зобов'язань, забезпечення зобов'язань і цільових надходжень.

2. Рахунки власного капіталу, інших зобов'язань і цільових надходжень.

3. Рахунки власного капіталу, поточних зобов'язань, цільового фінансування та інших зобов'язань.

4. Рахунки власного капіталу, забезпечення зобов'язань, цільових надходжень та інших зобов'язань.

Запитання 12. для призначені основні рахунки?

1. Для систематичного спостереження за станом та рухом господарських засобів та джерел їх утворення.

2. Для систематичного спостереження за станом та рухом господарських засобів та власного капіталу.

3. Для контролю за станом та рухом господарських засобів та зобов'язань.

4. Для систематичного спостереження за станом та рухом господарських засобів, зобов'язань та дебіторської заборгованості.

Запитання 13. Які рахунки слід віднести до основних інвентарних?

1. 10 «Основні засоби», 22 «Малоцінні та швидкозношувальні предмети», 20 «Виробничі запаси» та 26 «Готова продукція».

2. 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи», 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувальні предмети», 26 «Готова продукція», 28 «Товари», а також готівкові гроші в касі – рахунок 30 «Каса».

3. 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи», 20 «Виробничі запаси», 26 «Готова продукція», 28 «Товари».

4. 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи», 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувальні предмети», 26 «Готова продукція», 28 «Товари», а також готівкові гроші в касі – рахунок 30 «Каса».

Запитання 14. До якої групи можна віднести рахунки на яких узагальнюють інформацію про цінності, що не належать підприємству?

1. Розрахункові рахунки.

2. Інвентарні рахунки.

3. Позабалансові рахунки.

4. Рахунки господарських засобів (активів).

Запитання 15. Для чого призначені калькуляційні рахунки?

1. Для контролю за зниженням собівартості продукції (робіт, послуг).
2. Для підсумковування різних витрат на конкретну продукцію, виконані роботи або послуги, що були учинені іншим підприємством, організаціям або особам.
3. Для попереднього узагальнення виробничих витрат із метою подальшого їх розподілу між об'єктами калькулювання.
4. Для обліку операцій, пов'язаних із здійсненням виробничо-господарських процесів на окремих стадіях.

Запитання 16. До складу рахунків обліку господарських засобів не входять:

1. Рахунок 20 «Виробничі запаси».
2. Рахунок 30 «Каса».
3. Рахунок 60 «Короткострокові позики».
4. Рахунок 26 «Готова продукція».

Запитання 17. Для чого використовуються рахунки джерел господарських засобів?

1. Для контролю за змінами, що відбуваються, у складі власного капіталу.
2. Для контролю за станом та змінами, що відбуваються у складі власного капіталу і зобов'язань.
3. Для контролю за станом власного капіталу та зобов'язань.
4. Для контролю за змінами власного капіталу та зобов'язань.

Запитання 18. Для чого використовуються рахунки господарських засобів (активів)?

1. Для контролю за станом та рухом усіх ресурсів підприємства, які мають грошову оцінку.
2. Для обліку усіх господарських засобів (активів) підприємства.
3. Для контролю за станом усіх ресурсів підприємства.
4. Для обліку руху усіх ресурсів (активів) підприємства, які мають грошову оцінку.

Запитання 19. На які групи можливо поділити рахунки бухгалтерського обліку за призначенням і структурою?

1. На основні та операційні.
2. На регулюючі та основні.
3. На операційні та регулюючі.
4. На основні, регулюючі та операційні.

Запитання 20. До 4 класу Плану рахунків бухгалтерського обліку входять:

1. Рахунки власного капіталу.
2. Рахунки власного капіталу та забезпечення зобов'язань.

3. Рахунки власного капіталу та довгострокових зобов'язань.
4. Рахунки власного капіталу та поточних зобов'язань.

Завдання для самостійної роботи

Завдання 1.

Умова: Наявна інформація стосовно господарських операцій підприємства:

- оприбутковано основні матеріали, що надійшли від постачальника. Вартість матеріалів 2400 грн., у тому числі податок на додану вартість;
- основні матеріали відпущено в цех на виробництво продукції – 2000 грн.;
- від постачальника надійшли матеріали, що не були замовлені – 3000 грн.

Необхідно: На підставі наведених господарських операцій скласти бухгалтерські проводки.

Завдання 2.

Умова: Наявна інформація стосовно господарських операцій підприємства:

- по чеку з поточного рахунка в касу одержані гроші для виплати заробітної плати – 5000 грн.;
- з каси виплачена заробітна плата працівникам – 5000 грн.;
- укладен договір з іншим підприємством та отримані в операційну оренду автомобіль «Хонда», вартість якого складає – 80000 грн.

Необхідно: На підставі наведених господарських операцій скласти бухгалтерські проводки.

Завдання 3.

Умова: Наявна інформація стосовно господарських операцій підприємства:

- нарахована заробітна плата виробничим робітникам за виготовлення продукції – 8000 грн.;
- утримано з заробітної плати податок з доходу фізичних осіб – 1100 грн.;
- на поточний рахунок від банку отримана короткострокова позика – 10000 грн.

Необхідно: На підставі наведених господарських операцій скласти бухгалтерські проводки.

Завдання 4.

Умова: Наявна інформація стосовно господарських операцій підприємства:

- на поточний рахунок надійшов від засновника внесок в статутний капітал – 20000 грн.;
- випущена з виробництва та оприбуткована на склад готова продукція – 40000 грн.;
- відвантажена готова продукція покупцю. Договірна вартість продукції – 42000 грн.

Необхідно: На підставі наведених господарських операцій скласти бухгалтерські проводки.

Завдання 5.

Умова: Наявна інформація стосовно господарських операцій підприємства:

- списується собівартість реалізованої продукції на фінансові результати – 26000 грн.;
- по закінченню звітного періоду виявлено та списано фінансовий результат від реалізації продукції – 9000 грн.;
- з поточного рахунка погашена заборгованість перед бюджетом по податках – 3000 грн.

Необхідно: На підставі наведених господарських операцій скласти бухгалтерські проводки.

Завдання 6.

Умова: При складанні бухгалтерських проводок з облікового відображення господарських операцій підприємства використовуються різні рахунки.

Необхідно: В таблиці, що наведена нижче, зазначити до якої класифікаційної групи відносять рахунки, що були використані при складанні бухгалтерських проводок під час виконання завдань 1 – 5.

Класифікаційні групи рахунків бухгалтерського обліку

№ п/п	Шифр рахунку	Назва рахунку	Класифікація рахунків за економічним змістом	Класифікація рахунків за призначенням та структурою	Класифікація рахунків відповідно до балансу
1	2	3	4	5	6
1.	20	20 Виробничі запаси	Рахунок господарських засобів, оборотні активи	Основний, інвентарний	Балансовий
2.	02	Активи на відповідальному збереганні	-	Інвентарний	Позабалансовий

Перелік законодавчих, нормативних, літературних джерел та Інтернет-ресурсів до глави 7

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-ХІУ.

2. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 з урахуванням доповнень та змін.

3. Інструкція про застосування «плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 з урахуванням доповнень і змін.

4. Наказ Міністерства фінансів України від 19 квітня 2001 року № 186 «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку».

5. Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України з питань регулювання підприємницької діяльності» № 523-У від 18.09.2008, <http://www.rada.gov.ua>.

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати», наказ Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87, <http://www.minfin.gov.ua>.

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів», наказ Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87, <http://minfin.gov.ua>.

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 25 лютого 2001 року № 39, <http://minfin.gov.ua>.

9. Лишиленко О.В. Теорія бухгалтерського обліку, Підручник, К.: Центр навчальної літератури, 2008.

10. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку, К.: Знання, 2004.

ГЛАВА 8. СИНТЕТИЧНИЙ ТА АНАЛІТИЧНИЙ ОБЛІК

8.1. Синтетичні рахунки

8.2. Аналітичні рахунки та субрахунки

8.3. Взаємозв'язок синтетичних, аналітичних рахунків та субрахунків

8.4. Порядок узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку

Вивчення теми дає змогу:

отримати знання:

- з визначення синтетичних та аналітичних рахунків, субрахунків;
- з узагальнення даних синтетичних, аналітичних рахунків і субрахунків;

- взаємозв'язку синтетичних, аналітичних рахунків і субрахунків;

набути навички:

- розуміння необхідності застосування синтетичних, аналітичних рахунків і субрахунків в обліку та їх призначення;

- правильного визначення виду рахунку;

- правильного узагальнення даних синтетичних, аналітичних рахунків і субрахунків;

- розуміння понять: «синтетичний рахунок», «аналітичний рахунок», «субрахунок», «кореспонденція рахунків» та «бухгалтерська проводка»;

- правильного відображення на рахунках обліку руху об'єктів;

- визначення порядку узагальнення даних з господарських операцій на відповідних рахунках обліку;

оволодіти вміннями:

- мати вміння і навички, необхідні для набуття компетенції працівника облікової та контрольної-аналітичної сфер діяльності;

- застосовувати основні нормативно-законодавчі положення з ведення бухгалтерського обліку та складання і подання фінансової звітності зацікавленим користувачам;

- поглибити знання змісту і значення бухгалтерського обліку як науки;

-знати основні законодавчі та нормативні документи, що регулюють ведення обліку та складання звітності в Україні;

-придбати необхідні знання, вміння та навички для подальшого освоєння курсу «Бухгалтерський облік» в частині використання рахунків бухгалтерського обліку щодо відображення інформації про стан, наявність та рух об'єктів обліку.

Ключові слова: аналітичний облік, аналітичні рахунки, оборотна відомість аналітичних рахунків, оборотна відомість синтетичних рахунків, рахунки першого порядку, рахунки другого порядку, синтетичний облік, синтетичні рахунки, субрахунки, узагальнення даних бухгалтерського обліку, шахова оборотна відомість.

8.1. Синтетичні рахунки

У бухгалтерському обліку в залежності від ступеня узагальнення даних застосовуються рахунки трьох порядків: синтетичні, субрахунки, аналітичні рахунки.

Рахунки першого порядку – синтетичні рахунки – призначені для обліку економічно однорідних груп засобів, їх джерел та господарських процесів. Так, на синтетичному рахунку 20 «Виробничі запаси» відбивається наявність і рух усіх матеріальних ресурсів на підприємстві. Облік, що ведеться на синтетичних рахунках називається синтетичним («Синтез» – об'єднання, зведення до цілого). Особливістю синтетичних рахунків є те, що на них відбиваються дані тільки у грошовій оцінці. До синтетичних рахунків відносять, приміром, активні рахунки 23 «Виробництво», 10 «Основні засоби», пасивні рахунки 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками», 66 «Розрахунки за виплатам працівникам», тощо.

Показники, що узагальнюють інформацію, необхідні для складання фінансової звітності підприємства, але зведень, одержаних у синтетичному

обліку недостатньо для оперативного керування його діяльністю. Керівництву необхідна більш докладна інформація про склад конкретних активів, джерел їх формування, а також про рух цих об'єктів.

Наприклад, підприємству необхідно не просто знати, що в нього є виробничі запаси на суму 10000 грн., а мати уявлення про те, скільки і яких саме матеріальних цінностей у натуральному та вартісному вираженні знаходиться на складі. Таку інформацію одержують за допомогою *субрахунків та аналітичних рахунків*.

8.2. Аналітичні рахунки та субрахунки

Аналітичні рахунки – це рахунки, на кожному з яких відбивається рух тільки одного об'єкту обліку, що входить в економічно однорідну групу. Аналітичні рахунки відносять до рахунків третього порядку.

Облік, що ведеться на аналітичних рахунках, називається **аналітичним обліком** («Аналіз» – розкладання цілого на частини).

Аналітичні рахунки відкриваються до більшості синтетичних рахунків та субрахунків. Рахунки, по яких не ведуться аналітичні рахунки називаються неподіленими. Наприклад, якщо на підприємстві використовується тільки національна валюта, рахунок 30 «Каса» є неподіленим.

На аналітичних рахунках облік може вестися як у вартісному, так і в натуральному вимірниках. Аналітичні рахунки дають більш докладну характеристику кожного об'єкту обліку. З метою одержання загальної картини діяльності підприємства синтетичний та аналітичний облік необхідно вести паралельно, тобто аналітичний облік ведеться не відокремлено від синтетичного, а в його розвиток. В аналітичному обліку фіксується рух тих же активів або їх джерел, але в розбивці по їхніх видах (найменуванням, сортам, розмірам, прізвищам фізичних осіб, найменуванням

організації).

Наприклад, до синтетичного рахунку 66 «Розрахунки за виплатам працівникам» відкривають аналітичні рахунки за прізвищами працівників; до рахунку 93 «Витрати на збут» – за видами витрат; до рахунку «Виробництво» - за видами продукції, що виробляється тощо.

Для потреб оперативного управління, здійснення контролю за збереженням і використанням ресурсів, необхідно мати більш широкую інформацію про засоби, їх джерела та господарські процеси.

У цьому випадку необхідне групування однорідних аналітичних рахунків в межах синтетичного рахунку. Таке угруповання в поточному обліку здійснюється за допомогою **субрахунків, що є рахунками другого порядку**. Їх вводять для отримання єдиних для усіх підприємств узагальнених показників, що доповнюють показники синтетичних рахунків.

Порядок обліку на рахунку 20 «Виробничі запаси» наведено у табл. 8.1.

Таблиця 8.1

Приклад обліку на рахунку 20 «Виробничі запаси»

Згідно Плану рахунків		Розроблено підприємством
01	02	03
Синтетичний рахунок	Субрахунки	Приклади аналітичних рахунків
20 «Виробничі запаси»	201 «Сировина та матеріали»	Сталь, алюміній, мідь
	202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»	Підшипники, арматура
	203 «Паливо»	Вугілля, бензин, дрова
	204 «Тара і тарні матеріали»	Обгортковий папір, рейки
	205 «Будівельні матеріали»	Цегла, дерев'яні балки
	206 «Матеріали, передані у переробку»	По видах матеріалів і в розрізі підприємств-переробників
	207 «Запасні частини»	Двигун, автомобільні шини
	208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»	Суперфосфат, дихлофос і інші мінеральні добрива і отрутохімікати
	209 «Інші матеріали»	Металева стружка, брухт

Порядок обліку на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» наведено у табл. 8.2.

Приклад обліку на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та
підрядниками»

Згідно Плану рахунків		Розроблено підприємством
01	02	03
Синтетичний рахунок	Субрахунки	Приклади аналітичних рахунків
63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	АТ «Пресмаш», МП «Прогрес»
	632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»	«Berjerre LTD», Компанія «Ростгаз» (Тюмень)
	633 «Розрахунки з учасниками промислово-фінансових груп»	

Якщо аналітичний облік ведеться на рахунках, на яких відбиваються розрахункові операції (63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками», 64 «Розрахунки за податками й платежами», 65 «Розрахунки за страхуванням», 66 «Розрахунки за виплатам працівникам», та ін.), то форма аналітичних рахунків не відрізняється від форми синтетичних рахунків. У свою чергу форма аналітичних рахунків, на яких ураховуються різні матеріальні цінності, відрізняється від форми синтетичного рахунку, оскільки в них передбачено відображення даних не тільки у вартісному, але й в натуральному вимірюванні. Це стосується рахунків 10 «Основні засоби», 20 «Виробничі запаси», 26 «Готова продукція», 23 «Виробництво», 28 «Товари», тощо.

8.3. Взаємозв'язок синтетичних, аналітичних рахунків та субрахунків

Показники синтетичних, аналітичних рахунків та субрахунків відрізняються між собою лише *ступенем деталізації об'єктів*, що відбиваються на цих рахунках. Аналітичні рахунки є подальшим розвитком синтетичних рахунків та субрахунків, причому записи на тих і інших

здійснюються за даними тих самих документів. Між синтетичним, аналітичними рахунками та субрахунками існує тісний взаємозв'язок, що впливає із самої природи аналітичних рахунків як частини синтетичних рахунків та субрахунків. Взаємозв'язок виявляється у наступному:

1) Якщо синтетичний рахунок активний, то усі субрахунки та аналітичні рахунки, що ведуться до нього, теж активні.

2) Якщо синтетичний рахунок пасивний, то усі субрахунки та аналітичні рахунки, що ведуться до нього, теж пасивні.

3) Залишок на синтетичному рахунку дорівнює сумі залишків на всіх аналітичних рахунках (субрахунках), що ведуться до нього.

4) Оборот по дебету синтетичного рахунку дорівнює сумі оборотів по дебету відповідних аналітичних рахунків (субрахунків).

5) Оборот по кредиту синтетичного рахунку дорівнює сумі оборотів по кредиту відповідних аналітичних рахунків (субрахунків).

6) Порядок визначення залишку на кінець місяця на аналітичних рахунках (субрахунках) такий самий, як і на синтетичному рахунку.

7) Сума, записана по кожній господарській операції на синтетичному рахунку повинна дорівнювати сумах по цієї ж операції на всіх його аналітичних рахунках (субрахунках).

Розглянемо окремі операції прикладу по АТ «Злагода» (за даними параграфу 1.2).

Відкриємо такі аналітичні рахунки та субрахунки до синтетичних рахунків 20 «Виробничі запаси» та 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», якщо відомо, що на складі на 1.02.20XXр.:

1) На складі підприємства зберігаються виробничі запаси на загальну суму 11800 грн., у т.ч.:

Сталь – 25 т. за ціною 200 грн. за тонну, разом на суму 5000 грн.

Алюміній – 10 т. за ціною 600 грн. за тонну, разом на суму 6000 грн.

Паливо (бензин А-92) – 100 л за ціною 8 грн. за літр, разом на суму 800

грн.

2) Заборгованість підприємства постачальникам складає:

Заводу «Центроліт» – 1200 грн.

За звітній період в АТ «Злагода» відбулися такі господарські операції, що стосуються руху виробничих запасів та розрахунків з постачальниками (нумерація операцій – 3, 6, 7 – наведена згідно журналу реєстрації операцій, складеному у параграфі 1.2):

Операція 3. Згідно з вимогою відпущені матеріали зі складу на виробництво – 8000 грн., у т.ч. сталь – 22 т. на суму 4400 грн., алюміній – 6 т. на суму 3600 грн.:

Дебет рахунку 23 «Виробництво» - 8000 грн.

Кредет рахунку 20 «Виробничі запаси» - 8000 грн.

Операція 6. Надійшли від постачальника і оприбутковані на склад матеріали на суму 3000 грн., у т.ч. сталь – 9 т. на суму 1800 грн., алюміній – 2 т. на суму 1200 грн.:

Дебет рахунку 20 «Виробничі запаси» – 3000 грн.

Кредит рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» – 3000 грн.

Операція 7. З рахунку у банку перераховано постачальникам за матеріали, що отримані раніше, – 2800 грн., у т.ч. частково погашена заборгованість заводу «Центроліт» – 800 грн., і заводу «Металіст» – 2000 грн.:

Дебет рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» – 2800 грн.

Кредит рахунку 31 «Рахунки у банку» – 2800 грн.

Господарські операції, які відбулися протягом звітнього місяця, необхідно відобразити на синтетичних рахунках 20 «Виробничі запаси» та 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», а також на аналітичних рахунках і субрахунках до них таким чином, як це показано на рис. 8.1.

Синтетичний рахунок 20 «Виробничі запаси»:

Дт	20 Виробничі запаси»	Кт
С. п. 11800		
б) 3000		3) 8000
Об. 3000		Об. 8000
С. к. 6800		

Субрахунки до рахунку 20 «Виробничі запаси»:

Дт	Субрахунок 201 «Сировина та матеріали»	Кт
С. п. 11000		
б) 3000	3) 8000	
Об. 3000	Об. 8000	
С. к. 6000		

Дт	Субрахунок 203 «Паливо»	Кт
С. п. 800		
Об. -	-	Об. -
С. к. 800		

Аналітичні рахунки до рахунку 20 «Виробничі запаси»:

Сталь

Од. вим. – тн.
Ціна 200 грн.

№ з/п	Господарські операції	Залишок		Надходження		Витрачання	
		Кількість	Сума	Кількість	Сума	Кількість	Сума
	Залишок на 1.02	25	5000				
3	Відпущено у виробництво					22	4400
6	Отримано від постачальника			9	1800		
	Усього			9	1800	22	4400
	Залишок на 1.03	12	2400				

Алюміній

Од. вим. – тн.
Ціна 600 грн.

№ з/п	Господарські операції	Залишок		Надходження		Витрачання	
		Кількість	Сума	Кількість	Сума	Кількість	Сума
	Залишок на 1.02	10	6000				
3	Відпущено у виробництво					6	3600
6	Отримано від постачальника			2	1200		
	Усього			2	1200	6	3600
	Залишок на 1.03	6	3600				

Бензин А-92

Од. вим. – л.
Ціна 8 грн.

№ з/п	Господарські операції	Залишок		Надходження		Витрачання	
		Кількість	Сума	Кількість	Сума	Кількість	Сума
	Залишок на 1.02	100	800				
	Залишок на 1.03	100	800				

Синтетичний рахунок

63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»:

Дт	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	Кт
		С. п. 1200
7) 2800		б) 3000
Об. 2800		Об. 3000
		С. к. 1400

Субрахунок

631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками та підрядниками»:

Дт	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками та підрядниками»	Кт
		С. п. 1200
7) 2800		б) 3000
Об. 2800		Об. 3000
		С. к. 1400

**Аналітичні рахунки
до рахунку 631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»:**

Дт Кт	Завод «Центроліт»	Дт	Завод «Металіст»	Кт
	С. п. 1200		С. п. -	
7) 800		7) 2000	6) 3000	
Об. 800	Об. -	Об. 2000	Об. 3000	
	С. к. 400		С. к. 1000	

Рис. 8.1. Відображення господарських операцій на синтетичних рахунках бухгалтерського обліку

8.4. Порядок узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку

Відображення господарських операцій на протязі звітного періоду на синтетичних, аналітичних рахунках та субрахунках – це **поточний бухгалтерський облік**. Оскільки в балансі стан господарських засобів та їх джерел формування відбивається на певну дату, то для формування змін активів та їх джерел на протязі звітного періоду, відкриваються рахунки трьох порядків. На підставі журналу господарських операцій усі бухгалтерські проводки на протязі місяця переносяться на відкриті синтетичні, аналітичні та субрахунки, де вираховують обороти за дебетом, кредитом і виводять сальдо на кінець місяця.

Узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку здійснюється за допомогою **оборотних відомостей**. Оборотні відомості укладають, як правило, по закінченню звітного місяця окремо по синтетичним, аналітичним та субрахункам. Оборотні відомості відрізняються в залежності від того, які показники характеризують об'єкти обліку.

Наприклад, оборотні відомості по рахунках, які призначені для обліку

розрахунків і джерел господарських засобів, включають лише вартісні показники, а оборотні відомості по рахунках виробничих запасів, готової продукції та інших матеріальних цінностей відбиваються в натуральних і вартісних показниках.

Оборотні відомості аналітичних рахунків до синтетичних рахунків 20 «Виробничі запаси» і 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» за даними вищенаведеного прикладу по АТ «Злагода» будуть мати наступний зміст (табл. 8.3, 8.4):

Таблиця 8.3

Оборотна відомість аналітичних рахунків та субрахунків до рахунку
20 «Виробничі запаси»

№		Ед. вим.	Ціна, грн.	Залишок на початок місяця		Надходження		Витрачання		Залишок на кінець місяця	
				Кількість, т.	Сума, грн.	Кількість, т.	Сума, грн.	Кількість, т.	Сума, грн.	Кількість, т.	Сума, грн.
01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12
Субрахунок 201 «Сировина та матеріали»											
1	Сталь	т.	200	25	5000	9	1800	22	4400	12	2400
2	Алюміній	т.	600	10	6000	2	1200	6	3600	6	3600
	Разом	х	х	х	11000	х	3000	х	8000	х	6000
Субрахунок 203 «Паливо»											
1	Бензин А-92	л.	8	100	800	-	-	-	-	100	800
	Разом	х	х	х	800	х	-	х	-	х	800
	Разом рахунок 20	х	х	х	11800	х	3000	х	8000	х	6800

Таблиця 8.4

Оборотна відомість аналітичних рахунків до рахунку
63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

№	Найменування постачальників	Залишок на початок місяця, грн.		Обороти за місяць, грн.		Залишок на кінець місяця, грн.	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит

01	02	03	04	05	06	07	08
1	Завод «Центроліт»	-	1200	800	-	-	400
2	Завод «Металіст»	-	-	2000	3000	-	1000
Разом		-	1200	2800	3000	-	1400

Таким чином, оборотні відомості аналітичних рахунків являють собою зведення оборотів і сальдо по усім рахункам аналітичного обліку, що поєднані субрахунками та одним синтетичним рахунком і призначені для спостереження за станом окремих видів активів та їх джерел, а також для перевірки точності облікових записів на аналітичних, синтетичних рахунках та субрахунках: підсумкові дані вказаних оборотних відомостей повинні співпадати з відповідними показниками синтетичних та субрахунків (у даному прикладі 20 «Виробничі запаси» та 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»).

Узагальнення даних усіх синтетичних рахунків також здійснюється в **оборотно-сальдовій відомості**, яка має такий вигляд (табл. 8.5):

Таблиця 8.5

Оборотно-сальдова відомість синтетичних рахунків за лютий
по АТ «Злагода»

Ши фр	Найменування рахунків	Залишок на початок місяця, грн.		Обороти за місяць, грн.		Залишок на кінець місяця, грн.	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
01	02	03	04	05	06	07	08
10	Основні засоби	12000	-	-	-	12000	-
13	Знос необоротних активів	-	1000	-	-	-	1000
20	Виробничі запаси	11800	-	3000	8000	6800	-
23	Виробництво	3000	-	12500	10000	5500	-
26	Готова продукція	1000	-	10000	-	11000	-
30	Каса	600	-	4400	4000	1000	-
31	Рахунки у банках	13000	-	-	9200	3800	-
40	Статутний капітал	-	25800	-	-	-	25800
60	Короткострокові позики	-	9000	2000	-	-	7000
63	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	-	1200	2800	3000	-	1400

64	Розрахунки податками платежами	за та	-	-	-	800	-	800
66	Розрахунки виплатами працівникам	за	-	4400	4800	4500	-	4100
Разом			41400	41400	39500	39500	40100	40100

Оборотно-сальдова відомість синтетичних рахунків має **три пари рівностей**:

1. Підсумок початкових дебетових залишків усіх рахунків повинен дорівнювати підсумку початкових кредитових залишків усіх рахунків. Вказане рівняння впливає з об'єктивної рівності підсумкової суми активів підприємства та загальної суми джерел їх виникнення.

2. Підсумок дебетових оборотів за місяць на усіх рахунках дорівнює підсумку кредитових оборотів на усіх рахунках. Це рівняння пояснюється використанням методу подвійного запису при відображенні кожної господарської операції.

3. Підсумок дебетових залишків на кінець місяця на усіх рахунках дорівнює підсумку кредитових залишків на кінець місяця на усіх рахунках. Це рівняння є наслідком перших двох рівнянь.

Таким чином, оборотно-сальдова відомість синтетичних рахунків являє собою зведення оборотів та сальдо усіх синтетичних рахунків. Вона дає уяву про стан сукупних активів та джерел їх виникнення, а також є засобом контролю облікових записів, які складені з застосуванням методу подвійного запису, і ознайомлення зі станом активів і джерел, а також їх змінами.

Порушення цих рівностей свідчить про помилки, допущені в облікових записах під час складання оборотної відомості.

За допомогою оборотної відомості за синтетичними рахунками можна виявляти помилки в облікових записах, зумовлені порушенням правила подвійного запису, коли сума операції записана за дебетом одного рахунка, але пропущена за кредитом іншого (або навпаки), або коли за дебетом одного

рахунка операція записана в одній сумі, а за кредитом другого – в іншій. У цьому разі буде порушено рівність підсумків оборотів за місяць за дебетом і кредитом рахунків в оборотній відомості, а також рівність залишків на них на наступну звітну дату.

Якщо ж господарська операція записана на рахунок у неправильній кореспонденції або в неправильній, але однаковій сумі чи була зовсім пропущена або, навпаки, записана двічі, тобто коли помилка виходить за межі порушення правила подвійного запису, оборотна відомість не забезпечує її виявлення. Такі помилки виявляють іншими способами. Зокрема, повноту облікових записів на синтетичних рахунках перевіряють порівнянням; підсумків дебетових і кредитових оборотів в оборотній відомості та з підсумком реєстраційного журналу, де в хронологічному порядку зареєстровані господарські операції, здійснені за звітний місяць. У разі правильних облікових записів на рахунках підсумок реєстраційного журналу (хронологічний облік) має дорівнювати підсумкам оборотів за дебетом і кредитом рахунків в оборотній відомості (систематичний облік). Помилки, зумовлені порушенням встановленої кореспонденції рахунків, виявляють за допомогою первинних документів, що були підставою для складання бухгалтерської проводки, записаної на рахунках.

Оборотну відомість за синтетичними рахунками використовують для складання бухгалтерського балансу на наступну звітну дату (на перше число наступного за звітним місяця). Підсумкові залишки на рахунках оборотної відомості показують наявність і розміщення господарських засобів (дебетові залишки), а також джерела їх формування (кредитові залишки). Ці залишки рахунків переносять у баланс, в якому рахунки, що мають дебетові залишки, записують в активи, а ті, що мають кредитові залишки, – у пасиви балансу.

Проте слід зауважити, що складання балансу – не механічне перенесення в балансову таблицю залишків рахунків, наведених в оборотній відомості. Оборотна відомість містить тільки попередні показники про наявні

господарські ресурси та їх джерела на звітну дату. Визначені в ній залишки перевіряють і уточнюють перед складанням балансу. Тому оборотну відомість за синтетичними рахунками називають ще перевірочним балансом. Її показники використовують також для аналізу й оцінки загальних змін господарських ресурсів та їх джерел.

При узагальнені даних поточного обліку може також використовуватися **шахова оборотна відомість**, в якій містяться дебетові та кредитові обороти за місяць по усім синтетичним рахункам.

Її відмінністю є те, що в ній простежується кореспонденція синтетичних рахунків (табл. 8.6).

Таблиця 8.6

Шахова оборотна відомість за лютий по АТ «Злагода»

Рахунки, що дебетуються	Рахунки, що кредитуються												Усього за дебетом
	10	13	20	23	26	30	31	40	60	63	64	66	
10													-
13													-
20										3000			3000
23			8000									4500	12500
26				10000									10000
30							4400						4400
31													-
40													-
60							2000						2000
63							2800						2800
64													-
66						4000					800		4800
Усього за кредитом	-	-	8000	10000	-	4000	9200	-	-	3000	800	4500	39500 шаховий підсумок

У теперішній час шахова оборотна відомість у чистому вигляді застосовується рідко. Однак, принцип шахового запису в бухгалтерському обліку використовується дуже широко, наприклад, його покладено в основу побудови багатьох реєстрів, що застосовуються в межах журнальної та автоматизованої форм обліку.

Контрольні запитання, тести, завдання для самостійної роботи

Контрольні запитання до глави 8

1. На підставі чого відкриваються рахунки у бухгалтерському обліку?
2. Характеристика рахунків як елемент методу бухгалтерського обліку?
3. У чому полягає різниця між бухгалтерським балансом та рахунками?
4. У чому полягає тісний взаємозв'язок між балансом та рахунками?
5. Які об'єкти відображаються на активних рахунках?
6. Які об'єкти відображаються на пасивних рахунках?
7. Поясніть економічну сутність і значення подвійного запису.
8. Як визначається кінцеве сальдо на активних рахунках?
9. Як визначається кінцеве сальдо на пасивних рахунках?
10. Що означає дебетовий оборот для активних і пасивних рахунків?
11. Що означає кредитовий оборот для активних і пасивних рахунків?
12. Охарактеризуйте бухгалтерську проводку для взаємопов'язаних рахунків.
13. Дайте характеристику синтетичних рахунків, на підставі якого нормативного документу їх надані номери та назва?
14. Охарактеризуйте рахунки другого порядку.
15. Дайте характеристику аналітичним рахункам.
16. В чому полягає призначення синтетичного та аналітичного обліку?
17. В чому полягає контрольна функція оборотної відомості за синтетичними рахунками, її недоліки?

18. Призначення оборотних відомостей за аналітичними рахунками до конкретного синтетичного рахунку (субрахунку)?

19. У чому полягає сутність шахового принципу побудови оборотних відомостей, їх недоліки?

20. Яка необхідність у використанні журналу реєстрації господарських операцій та оборотної відомості?

Теми для написання рефератів, підготовки наукових статей:

1. Пояснення економічних причин подвійного запису
2. Імовірність відкриття нових рахунків першого порядку
3. Переваги оборотної відомості на електронних носіях інформації
4. Автоматизація поточного обліку

Тести

Запитання 1. Спосіб групування і зіставлення засобів підприємства і їх джерел у грошовому вимірюванні на певну дату – це:

1. Подвійний запис.
2. Баланс.
3. Рахунки.
4. Рахунки бухгалтерського обліку та бухгалтерський баланс.

Запитання 2. Відкрити рахунок – це:

1. Надання рахунку назви.
2. Запис оборотів за дебетом рахунку.
3. Запис початкового сальдо на підставі статей балансу та надання рахунку назви.
4. Запис оборотів за кредитом рахунку.

Запитання 3. Суму записів у правій частині рахунку називають:

1. Дебетовим оборотом.
2. Кредитовим оборотом.
3. Початковим сальдо.
4. Вихідним сальдо.

Запитання 4. Суму записів у лівій частині рахунку називають:

1. Початковим сальдо.
2. Кредитовим оборотом.

3. Дебетовим оборотом.
4. Вихідним сальдо.

Запитання 5. Класифікація рахунків залежно від обліку активів чи їх джерел:

1. Активні та контраktivні.
2. Пасивні та контраktivні.
3. Активні і пасивні.
4. Активні та контрпасивні.

Запитання 6. Сальдо на пасивних рахунках записується:

1. У дебеті.
2. У дебеті й у кредиті.
3. У кредиті.
4. У кредиті та в дебеті.

Запитання 7. Кредитовий оборот на пасивних рахунках – це:

1. Залишок за кредитом на початок та сума усіх записів за кредитом рахунка.
2. Сума усіх записів за кредитом рахунка.
3. Залишок за дебетом на початок.
4. Залишок за кредитом на початок.

Запитання 8. На тій стороні рахунка, де показується залишок, відображається його:

1. Зменшення.
2. Збільшення.
3. Дебетовий оборот.
4. Кредитовий оборот.

Запитання 9. Активні рахунки призначені для обліку:

1. Власного капіталу.
2. Кредиторської заборгованості.
3. Дебіторської заборгованості.
4. Власного капіталу та кредиторської заборгованості.

Запитання 10. Дебетовий оборот на активних рахунках – це:

1. Сума усіх записів за дебетом рахунка.
2. Залишок за дебетом на початок та сума всіх записів за дебетом рахунка.
3. Залишок за дебетом на початок.
4. Сума усіх записів за кредитом рахунка.

Запитання 11. Пасивні рахунки призначені для обліку:

1. Майна.
2. Капіталу.

3. Дебіторської заборгованості.
4. Кредиторської заборгованості.

Запитання 12. Рахунки, які відображають господарські засоби – це:

1. Активні.
2. Пасивні.
3. Позабалансові.
4. Пасивні та позабалансові.

Запитання 13. Подвійних запис – це відображення кожної господарської операції двічі:

1. За дебетом одного і кредитом другого рахунку.
2. За дебетом і кредитом одного рахунка.
3. В активі і пасиві балансу.
4. Лише в активі, або лише в пасиві балансу.

Запитання 14. Дебетовий оборот за активним рахунком відображає:

1. Збільшення капіталу.
2. Зменшення майна.
3. Збільшення майна.
4. Зменшення капіталу.

Запитання 15. Бухгалтерська проводка, згідно якій один рахунок дебетується, а інший кредитується на одну й ту ж суму називається:

1. Складною.
2. Простою.
3. Балансовою.
4. Обліковою.

Запитання 16. Кредитовий оборот за пасивним рахунком відбиває:

1. Зменшення зобов'язань.
2. Збільшення майна.
3. Збільшення зобов'язань.
4. Зменшення майна.

Запитання 17. Бухгалтерська проводка, згідно якій один рахунок дебетується, декілька кредитується на одну й ту ж суму називається:

1. Простою.
2. Складною.
3. Закритою.
4. Відкритою.

Запитання 18. Кредитовий оборот за активним рахунком відбиває:

1. Зменшення майна.
2. Збільшення капіталу.
3. Зменшення зобов'язань.
4. Збільшення ресурсів підприємства.

Запитання 19. Дебетовий оборот за пасивним рахунком відбиває:

1. Зменшення зобов'язань.
2. Зменшення майна.
3. Збільшення капіталу.
4. Збільшення капіталу та зобов'язань.

Запитання 20. До субрахунків відноситься такий рахунок:

1. Виробничі запаси.
2. Розрахунки з підзвітними особами.
3. Статутний капітал.
4. Каса.

Завдання для самостійної роботи

Завдання 1.

Умова: Наявна інформація про рахунки бухгалтерського обліку, що їх використовує підприємство для відображення своїх активів і пасивів.

Необхідно: Вибрати окремо активні та пасивні рахунки: «Статутний капітал», «Капітальні інвестиції», «Короткострокові векселі одержані», «Готова продукція», «Неоплачений капітал», «Довгострокові векселі видані», «Розрахунки за податками та платежами», «Розрахунки за виплатами працівникам», «Розрахунки з підзвітними особами», «Розрахунки з покупцями та замовниками», «Виробничі запаси», «Знос (амортизація) необоротних активів», «Прибуток нерозподілений», «Витрати майбутніх періодів», «Непокриті збитки».

Завдання 2.

Умова: Початкове сальдо за рахунком 26 «Готова продукція» становить 1000 грн. за звітний період було випущено із виробництва та оприбутковано на склад готової продукції на суму 500 грн. Списана собівартість реалізованої готової продукції на суму 900 грн.

Необхідно: Відкрити рахунок, відобразити початкове сальдо, проведені

операції та визначити кінцеве сальдо.

1. Для наведених господарських операцій складіть бухгалтерські проводки:

- Нарахована заробітна плата робітникам основного виробництва;
- Для виплати заробітної плати та підзвітних сум надійшла готівка до каси з поточного рахунку;
- З каси виплачена заробітна плата;
- Одержані виробничі запаси як внесок до статутного капіталу;
- Видана готівка підзвітній особі з каси;
- Придбано підзвітною особою верстат за готівку.

Перелік законодавчих, нормативних, літературних джерел та Інтернет-ресурсів до глави 8

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 16.07.1999 р. № 996-XIV // <http://dtk.com.ua/show/2cid06973.html>

2. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та установ. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 // <http://dtk.com.ua/show/2cid06880.html>

3. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та установ. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 // <http://dtk.com.ua/show/2cid06881.html>

4. Астахов В.П. Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие. – 12-е изд. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2011. – 397 с.

5. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: Навчально-практичний посібник / За ред. С.Ф. Голова. – Дніпропетровськ, ТОВ Баланс Клуб», 2005. – 768 с.

6. Вещунова Н.Л, Неелова Н.В. [Основы бухгалтерского учета:](#)

Учебное пособие. – 6 изд. – Ростов-на-Дону: ФЕНИКС, 2009. – 112 с.

7. Лишиленко А.В. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – К.: Изд-во «Центр учебной литературы», 2008. – 235 с.

8. Поленова С.Н., Юдина Л.Н. Теория бухгалтерского учета. – М.: Дашков и К, 2006. – 428 с.

9. Русалева Л.А., Богаченко В. М. Теория бухгалтерского учета: Учебник. 6-е изд. – Ростов-на-Дону: ФЕНИКС, 2008. – 416 с.

10. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: Навч. посіб. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с.

11. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

12. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: Знання, 2004. – 447 с.

13. Яковенко М.Е., Прокофьева В.Ю. Теория бухгалтерского учета: Учебн. пособие для вузов. – М.: Финансы и статистика, 2011. – 304 с.

14. Бухгалтерский учет: изобретение умных или открытие вдумчивых [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.buh.ru/document-1252>. – Назва з екрану.

15. Бухгалтерський облік у галузях економіки / За ред. В. Б. Захожая і М.Ф. Базася. – К.: МАУП, 2005. – http://chitalka.info/ou_01/ou_01index.htm

ГЛАВА 9. ОБЛІК ГОСПОДАРСЬКИХ ПРОЦЕСІВ

9.1. Облік процесу постачання

9.2. Облік процесу виробництва

9.3. Облік процесу реалізації

9.4. Питання до роздумів і дискусій

Вивчення теми дає змогу:

отримати знання:

- з визначення поняття матеріальних ресурсів та процесу їх постачання на підприємствах різних галузей;

- з оцінки ресурсів як активів підприємства;

- з обліку розрахунків з постачальниками та контролю виконання умов договорів;

- з обліку загального обсягу матеріальних ресурсів та їх окремих видів;

- з обліку процесів виробництва та реалізації;

набути навички:

- документування операцій з надходження матеріальних ресурсів на підприємство;

- розуміння необхідності застосування синтетичних, аналітичних рахунків і субрахунків в обліку матеріальних ресурсів;

- відображення даних з обліку процесів постачання, виробництва та реалізації на синтетичних, аналітичних рахунках і субрахунках;

- визначення порядку узагальнення даних за господарськими операціями з руху матеріальних цінностей на відповідних рахунках обліку;

оволодіти вміннями:

- мати вміння і навички, необхідні для набуття компетенції працівника облікової та контрольної-аналітичної сфер діяльності;

- застосовувати основні нормативно-законодавчі положення з ведення бухгалтерського обліку та складання і подання фінансової звітності зацікавленим користувачам;

- поглибити знання змісту і значення бухгалтерського обліку як науки;

- знати основні законодавчі та нормативні документи, що регулюють ведення обліку та складання звітності в Україні;

- придбати необхідні знання, вміння та навички для подальшого освоєння курсу «Бухгалтерський облік» в частині використання рахунків

бухгалтерського обліку щодо відображення інформації про стан, наявність та рух об'єктів обліку.

Ключові слова: матеріальні ресурси, первісна вартість, транспортно-заготівельні витрати, виробничі запаси, постачання, оцінка, фактична собівартість, виробництво, собівартість, витрати, незавершене виробництво, реалізація, готова продукція, фінансовий результат.

9.1. Облік процесу постачання

Матеріальні ресурси відіграють визначну роль у господарській діяльності підприємств всіх галузей економіки. На виробничих підприємствах вони складають основу продукції, що виготовлюється, або підвищують її якість, тобто виступають як предмети праці. Для торговельних підприємств матеріальні ресурси – це, перш за все, товари, що підлягають реалізації. Крім того, кожне підприємство, незалежно від галузі, використовує матеріальні ресурси для господарських потреб, зокрема, для утримання приміщень в нормальному санітарно-гігієнічному стані, а також для забезпечення роботи управлінських служб (папір, чорнила, канцтовари). Суттєве значення мають матеріальні ресурси у ході експлуатації основних засобів. Це запасні частини, мастильні матеріали, фарби для ремонту, паливо. Слід мати на увазі, що матеріальні ресурси використовуються лише на протязі одного операційного циклу. **Отже, матеріальні ресурси можна визначити як предмети праці та товари, що були придбані або самостійно виготовлені з метою подальшого застосування у виробництві продукції, наданні послуг чи для продажу.**

Процес забезпечення матеріальними ресурсами являє собою сукупність господарських операцій з придбання, доставки предметів праці та товарів на підприємство, а також доведення їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях.

Основними задачами бухгалтерського обліку процесу забезпечення матеріальними ресурсами (далі – процесу постачання) є:

1. Повне та своєчасне документування операцій з їх надходження на підприємство.
2. Оцінка ресурсів як активів підприємства.
3. Облік розрахунків з постачальниками та контроль виконання умов договорів.
4. Облік загального обсягу матеріальних ресурсів та їх окремих видів, що заготовлені за звітний період.

Матеріальні ресурси надходять на підприємство наступними шляхами: придбання за плату, виготовлення власними силами, внесення до статутного капіталу, одержання безоплатно, придбання в результаті обміну, отримання на відповідальне зберігання.

Оцінка придбаних матеріальних ресурсів

Згідно з вимогами П(С)БО 9 “Запаси” матеріальні ресурси, що надійшли, або виготовлені на підприємстві, оцінюються за первісною вартістю. Формування первісної вартості здійснюється залежно від способу їх надходження [1].

1. Придбання за плату.

Якщо матеріальні ресурси придбані згідно з договором постачання, або купівлі-продажу на умовах здійснення розрахунків у грошовій формі, то їх первісна вартість складається з наступних витрат:

- сум, що сплачуються згідно з договором постачальнику;
- сум вартості інформаційних, посередницьких та інших подібних послуг у зв’язку з пошуком і придбанням ресурсів;
- сум ввізного мита;
- витрат на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування ресурсів до місця їх використання, включаючи витрати зі

страхування та відсотки за комерційний кредит постачальників;

- сум непрямих податків, які не відшкодовуються підприємству;
- інших витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням ресурсів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Таким чином, первісна вартість складається з двох частин: покупної вартості за цінами постачальників та транспортно – заготівельних витрат (далі – ТЗВ), що розкрито на рис. 9.1.

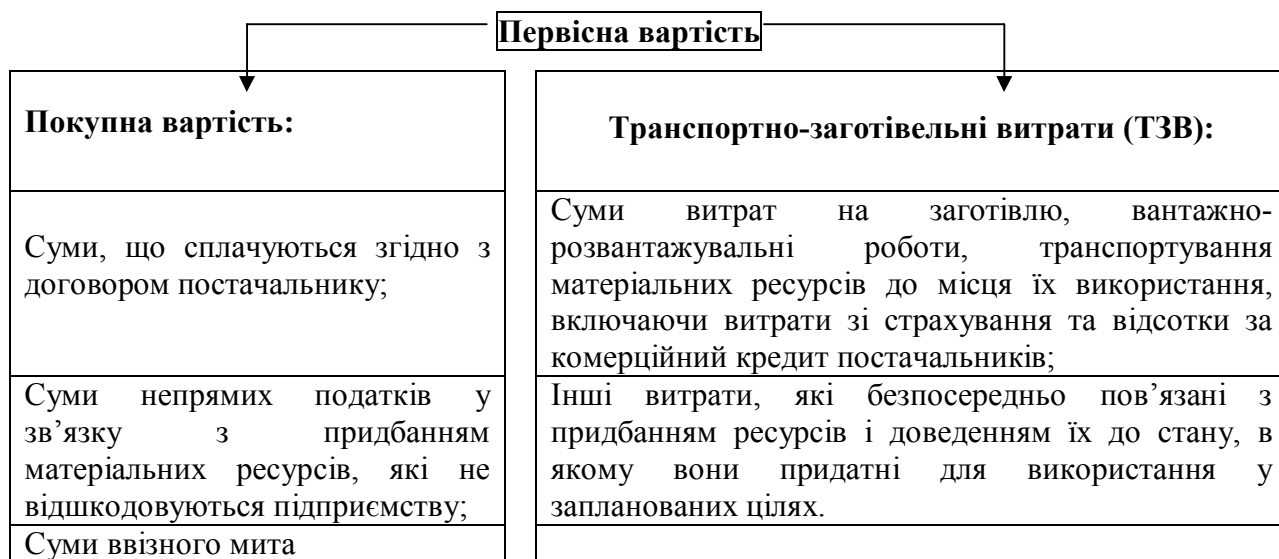


Рис. 9.1. Склад первісної вартості матеріальних ресурсів

Приклад 1. На склад підприємства надійшла партія матеріалів – 2000 кг. фарби – для подальшого використання у виробничому процесі. Згідно з документами постачальника вартість матеріалів складає 50000 грн., ПДВ – 10000 грн. Доставка матеріалів на підприємство здійснювалася автомобілем, який належить транспортному підприємству. Вартість послуг з доставки – 1250 грн., ПДВ – 250 грн. Витрати на страхування вантажу – 600 грн. Заробітна плата з відрахуваннями на соціальне страхування за розвантаження автомобілю на підприємстві склала 350 грн. Для визначення первісної вартості матеріалів треба скласти всі наведені витрати без сум ПДВ: $50000 + 1250 + 600 + 350 = 52200$ грн., в тому числі покупна вартість – 50000 грн.,

ТЗВ – 2200 грн.

Первісна вартість одиниці матеріалів, що надійшли, дорівнює частці від ділення первісної вартості партії на кількість одиниць. У нашому прикладі – 52200 грн. : 2000 кг = 26,1 грн. за 1 кілограм.

Але наведений приклад є досить умовним, тому що у ньому зібрані всі ТЗВ, які виникли у зв'язку з надходженням даної партії матеріалів, причому одного виду. На практиці у рамках однієї поставки може надходити кілька їх видів. Крім того, деякі види ТЗВ важко чи зовсім неможливо віднести до будь-якої конкретної партії і, тим більш, на вартість окремих видів ресурсів, наприклад, заробітну плату вантажників матеріального складу чи складу готової продукції (товарів) та водіїв підприємства, які протягом місяця доставляють та розвантажують всі матеріали, що були придбані. Рахунки транспортних організацій, які надають послуги з доставки матеріалів, можуть надходити тільки наприкінці місяця, що також ускладнює віднесення їх сум на вартість запасів.

Таким чином, ТЗВ підлягають відокремленому обліку на аналітичному рахунку з метою їх нагромадження протягом місяця та розподілу між видами матеріальних ресурсів пропорційно їх покупній вартості.

Приклад 2. На склад підприємства протягом місяця надійшли наступні матеріали:

- фарба – 1500 кг.;
- фанера – 50 листів;
- брус – 500 метрів.

Покупна вартість матеріалів визначається згідно з документами постачальника (табл. 9.1).

Таблиця 9.1

Покупна вартість матеріалів

Найменування	Ціна за одиницю без ПДВ, грн.	Вартість без ПДВ, грн.	ПДВ, грн.	Вартість з ПДВ, грн.
А	1	2	3	4

Фарба	25,00	$25,00 \times 1500 =$ $=37500,00$	$37500,00 \times 20\% :$ $:100\% = 7500,00$	45000,00
Фанера	50,00	$50,00 \times$ $50=2500,00$	$2500,00 \times 20\% :$ $:100\% = 500,00$	3000,00
Брус	20,00	$20,00 \times 500 =$ $=10000,00$	$10000,00 \times 20\% :$ $:100\% = 2000,00$	12000,00
Разом:	X	50000,00	10000,00	60000,00

Доставка матеріалів згідно з домовленістю здійснювалася автомобілем, який належить транспортному підприємству. Наприкінці місяця транспортне підприємство надіслало рахунок, у якому вказана вартість послуг – 2500 грн., ПДВ – 500 грн. Заробітна плата вантажника складу, нарахована за місяць та відрахування від неї на соціальне страхування склали 1750 грн. Загальна сума ТЗВ дорівнює 4250 грн. (2500 грн. + 1750 грн.). Для розподілу цієї суми між видами матеріалів треба виконати наступні розрахунки:

- визначити процентне відношення суми ТЗВ та покупної вартості партії матеріалів: $4250 \text{ грн.} : 50000 \text{ грн.} \times 100\% = 8,5\%$;

- за допомогою проценту визначити суми ТЗВ, які відносяться до кожного виду матеріалів:

- фарба – $37500,00 \text{ грн.} \times 8,5\% : 100 = 3187,5 \text{ грн.}$
- фанера – $2500,00 \text{ грн.} \times 8,5\% : 100 = 212,50 \text{ грн.}$
- брус – $10000,00 \text{ грн.} \times 8,5\% : 100 = 850,00 \text{ грн.}$

Разом: 4250,00 грн.;

- визначити первісну вартість кожного виду матеріалів:

- фарба – $37500,00 \text{ грн.} + 3187,50 \text{ грн.} = 40687,50 \text{ грн.}$
- фанера – $2500,00 \text{ грн.} + 212,50 \text{ грн.} = 2712,50 \text{ грн.}$
- брус – $10000,00 \text{ грн.} + 850 \text{ грн.} = 10850,0 \text{ грн.}$

Разом: 54250,00 грн.

2. Інші надходження

Можуть бути також інші надходження матеріалів. Так, якщо підприємство використовує у своїй господарській діяльності матеріальні

ресурси, які виробляє власними силами, то первісною вартістю визнається собівартість їх виробництва.

Матеріальні ресурси, що надійшли як внески до статутного капіталу оцінюються за справедливою (тобто ринковою) вартістю, яка узгоджена засновниками. Безоплатно одержані матеріальні ресурси оцінюються за справедливою вартістю. Оцінка запасів, які надійшли згідно з бартерними угодами, здійснюється у порядку, передбаченому пунктом 13 П(С)БО 9 “Запаси” [1]. Слід також мати на увазі, що згідно з діючим Податковим кодексом (п. 14.1.71) ринкова ціна вважається звичайною ціною.

Облік надходження

Для обліку матеріальних ресурсів Планом рахунків передбачені рахунки 20 “Виробничі запаси”, 21 “Поточні біологічні активи”, 22 “Малоцінні швидкозношувані предмети”. За відношенням до балансу ці рахунки активні. Сальдо на них відображує суми залишків матеріальних ресурсів за первісною вартістю. У дебеті рахунків відображуються:

- суми витрат на придбання чи виготовлення матеріальних ресурсів та доведення їх до стану, в якому вони можуть використовуватися у запланованих цілях;
- вартість запасів, що надійшли безоплатно;
- вартість надлишків, що виявлені у результаті інвентаризації;
- суми дооцінки.

У кредиті цих рахунків відображується вартість запасів, які були витрачені на виробництво чи інші потреби підприємства, а також були реалізовані, або вибули з будь-яких інших обставин (нестача, крадіжка, уцінка, безкоштовна передача).

Для забезпечення контролю стану та використання матеріальних ресурсів потрібне групування їх за такими однорідними ознаками як призначення, характер використання та фізичні властивості. Так, наприклад,

виробничі запаси з метою обліку групуються наступним чином:

- сировина та матеріали,
- покупні напівфабрикати та комплектуючі вироби,
- паливо,
- тара і тарні матеріали,
- матеріали, передані в переробку,
- запасні частини,
- матеріали сільськогосподарського призначення,
- інші матеріали.

Для кожної групи ресурсів передбачено окремий субрахунок. Всередині групи виробничі запаси об'єднуються за типами, розмірами, гатунками, марками та ін. Одиницею аналітичного обліку виробничих запасів, як і всіх інших матеріальних ресурсів, є окреме найменування. Крім того, як вже підкреслювалося вище, на окремому аналітичному рахунку відображуються суми транспортно – заготівельних витрат.

Однією з найважливіших задач обліку процесу забезпечення підприємства матеріальними ресурсами є відображення **розрахунків з постачальниками**. Для цього передбачено використання декількох рахунків, а саме:

- 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”;
- 37 “Розрахунки з різними дебіторами”
- 64 “Розрахунки за податками й платежами”

Рахунок 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” є переважно пасивним. Залишок у кредиті відображує суму заборгованості підприємства за матеріали, що надійшли, але не сплачені на кінець місяця. Протягом місяця у кредиті рахунку записується вартість отриманих матеріальних цінностей та послуг згідно з рахунками, накладними та актами постачальників та підрядників. У дебет рахунку відносяться суми грошей, що сплачені постачальникам, або вартість товарів чи послуг, які передаються

замість оплати за бартерними угодами. Аналітичний облік на рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” ведеться за кожним окремим постачальником.

Якщо між постачальником та покупцем існує домовленість про попередню оплату ресурсів, то бухгалтерський облік розрахунків з постачальниками здійснюється на рахунку 37 “Розрахунки з різними дебіторами”, субрахунок 1 “Розрахунки за виданими авансами”. По відношенню до балансу цей рахунок активний. Залишок відображає суму передплат за матеріальні ресурси, які ще не отримані підприємством. На дебет рахунку відносять суми передплат, які були здійснені протягом місяця. По кредиту рахунку записують вартість запасів, які були оплачені раніше і надійшли протягом місяця. Аналітичний облік рахунку 371 “Розрахунки за виданими авансами” ведеться за кожним постачальником.

Підприємства мають право купувати матеріальні ресурси за готівкові кошти. У таких випадках з каси підприємства видаються гроші робітникам. Протягом одного робочого дня робітник повинен придбати необхідні ресурси та скласти авансовий звіт про витрачені кошти. Робітники, що отримали гроші на такі цілі, називаються підзвітними особами. Розрахунки з підзвітними особами обліковуються на однойменному рахунку 372. По відношенню до балансу це активно-пасивний рахунок. Дебетовий залишок означає заборгованість підзвітних осіб, яка виникає, якщо сума витрачених коштів менша, ніж отримана з каси, кредитовий – відображає заборгованість підприємства перед підзвітними особами. Вона виникає у тих випадках, коли сума витрачених коштів більша за отриману з каси. В дебеті рахунку відображуються суми, що видані з каси підзвітним особам, в кредиті – суми вартості придбаних цінностей та повернутих у касу невитрачених коштів.

Рахунок постачальника матеріальних цінностей та послуг, як правило, включає в себе податок на додану вартість, який відшкодовується підприємствам-покупцям із бюджету. Такі суми називаються податковим

кредитом і відображаються в дебеті **рахунку 64 “Розрахунки за податками й платежами”** та зменшують заборгованість підприємства перед бюджетом з ПДВ.

Приклад 3. Станом на початок місяця у підприємства «Зоря» є такі залишки на наступних рахунках синтетичного та аналітичного обліку (таблиці 9.2):

Таблиця 9.2

Залишки по рахунках підприємства «Зоря» на початок місяця

Синтетичний рахунок	Аналітичний рахунок	Залишок на початок місяця		
		Кількість	Сума, грн.	
			Дебет	Кредит
20 «Виробничі запаси»			52500	
в тому числі:	Матеріал А	100 одиниць	32350	
	Матеріал Б	200 одиниць	17650	
	Транспортно-заготівельні витрати		2500	
63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»				10000
в тому числі:	Заборгованість перед підприємством №1			2500
	Заборгованість перед підприємством №2			7500
371 «Розрахунки за виданими авансами»			15000	
в тому числі:	Сума передплати за матеріали підприємству №3		15000	
372 «Розрахунки з підзвітними особами»	Заборгованість начальника адміністративно-господарського відділу Петренка І.П. – сума грошових коштів, які не витрачені та не повернені у касу		500	

Протягом місяця на підприємстві відбулися наступні господарські операції з матеріальними ресурсами:

1. Отримано від підприємства № 1 матеріал А у кількості 120 одиниць вартістю 37500 грн., ПДВ – 7500 грн.:

Дебет рахунку 20 “Виробничі запаси” - 37500 грн.

Дебет рахунку 64 “Розрахунки за податками й платежами” – 7500 грн.

Кредит рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” – 45000 грн.

2. Отримано від транспортної організації рахунок за доставку матеріалів А на склад підприємства “Зоря” у сумі 2500 грн., ПДВ – 500 грн.:

Дебет рахунку 20 “Виробничі запаси” – 2500 грн.

Дебет рахунку 64 “Розрахунки за податками й платежами” – 500 грн.

Кредит рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” – 3000 грн.

3. Отримано від підприємства № 2 матеріал Б у кількості 200 одиниць вартістю 16000 грн., ПДВ – 3200 грн.:

Дебет рахунку 20 “Виробничі запаси” – 16000 грн.

Дебет рахунку 64 “Розрахунки за податками й платежами” – 3200 грн.

Кредит рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” – 19200 грн.

4. Нарахована зарплата робітнику підприємства “Зоря”, який розвантажував матеріали А та Б на складі у розмірі 750 грн.:

Дебет рахунку 20 “Виробничі запаси”

Кредит рахунку 66 “Розрахунки за виплатами працівникам” – 750 грн.

5. Отримано від підприємства № 3 матеріал А кількістю 25 одиниць на суму 7500 грн. та матеріал Б кількістю 800 одиниць на суму 5000 грн. Загальна вартість матеріалів, що надійшли – 12500 грн., ПДВ – 2500 грн.

Розрахунки з підприємством № 3 було здійснено шляхом передплати:

Дебет рахунку 20 “Виробничі запаси” – 12500 грн.

Дебет рахунку 64 “Розрахунки за податками й платежами” – 2500 грн.

Кредит рахунку 371 “Розрахунки за виданими авансами” – 15000 грн.

6. Від Петренка І.П. отримано авансовий звіт про використання готівкових коштів на сплату послуг транспортної організації з доставки

матеріалів А та Б від підприємства № 3 на склад підприємства “Зоря” у сумі 375 грн., ПДВ – 75 грн.:

Дебет рахунку 20 “Виробничі запаси” – 375 грн.

Дебет рахунку 64 “Розрахунки за податками й платежами” - 75 грн.

Кредит рахунку 372 “Розрахунки з підзвітними особами” – 450 грн.

7. З поточного рахунку підприємства “Зоря” перераховано грошові кошти підприємству № 1 – 6500 грн., підприємству № 2 – 26700 грн. Разом – 33200 грн.:

Дебет рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядчиками”

Кредит рахунку 311 “Поточні рахунки в національній валюті” – 33200 грн.

8. Надійшла у касу від Петренка І.П. сума невикористаних готівкових коштів – 50 грн.:

Дебет рахунку 30 “Каса”

Кредит рахунку 372 “Розрахунки з підзвітними особами” – 50 грн.

Відображення господарських операцій процесу забезпечення матеріальними ресурсами на синтетичних рахунках здійснюється таким чином, як це показано на рис. 9.2.

371 «Розрахунки за виданими авансами»		372 «Розрахунки з підзвітними особами»	
Дт (дебет)	Кт (кредит)	Дт (дебет)	Кт (кредит)
С. п. 15000	5) 15000	С. п. 500	6) 450
			8) 50
Об. 0	Об. 15000	Об. 0	Об. 500
С. к. 0		С. к. 0	

20 «Виробничі запаси»		63 «Розрахунки з постачальниками та підрядчиками»	
Дт (дебет)	Кт (кредит)	Дт (дебет)	Кт (кредит)
С. п. 52500		7) 33200	С. п. 10000
1) 37500			1) 45000
2) 2500			2) 3000
3) 16000			3) 19200

4) 750			
5) 12500			
6) 375			
Об. 69625	Об. 0	Об. 33200	Об. 67200
С. к. 122125			С. к. 44000

Рис. 9.2. Облікове відображення господарських операцій процесу забезпечення підприємства матеріальними ресурсами

Відображення господарських операцій процесу забезпечення матеріальними ресурсами на аналітичних рахунках здійснюється таким чином, як це показано на рис. 9.3 (дані для прикладу надано у таблицях 9.3-9.4).

Аналітичні рахунки до рахунку 20 “Виробничі запаси”

Таблиця 9.3

Матеріал А за цінами постачальника

№ операції	Від кого надійшло, кому видано	Надходження		Видаток		Залишок	
		кількість, од.	сума, грн.	кількість, од.	сума, грн.	кількість, од.	сума, грн.
	Залишок на початок місяця	-	-	-	-	100	32350
1	Отримано від підприємства №1	120	37500	-	-	220	69850
5	Отримано від підприємства №3	25	7500	-	-	245	77350
	Разом:	145	45000	-	-	245	77350

Таблиця 9.4

Матеріал Б за цінами постачальника

№ операції	Від кого надійшло, кому видано	Надходження		Видаток		Залишок	
		кількість, од.	сума, грн.	кількість, од.	сума, грн.	кількість, грн.	сума, грн.
	Залишок на початок місяця	-	-	-	-	200	17650
3	Отримано від підприємства №2	200	16000	-	-	400	33650
5	Отримано від підприємства №3	80	5000	-	-	480	38650
	Разом:	280	21000	-	-	480	38650

Транспортно-заготівельні витрати

Дт (дебет)	Кт (кредит)
С.п. 2500	
2) 2500	
4) 750	
6) 375	
Об. 3625	Об. 0
С.к. 6125	

Аналітичні рахунки до рахунку

63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”

Підприємство №1

Підприємство №2

Дт (дебет)		Кт (кредит)		Дт (дебет)		Кт (кредит)	
7) 6500		С. п. 2500		7) 26700		С. п. 7500	
		1) 45000				3) 19200	
Об. 6500		Об. 45000		Об. 26700		Об. 19200	
		С. к. 41000				С. к. 0	

Транспортна організація

Дт (дебет)	Кт (кредит)
	С.п. 0
	2) 3000
Об. 0	Об. 3000
	С.к. 3000

Рис. 9.3. Відображення на рахунках аналітичного обліку господарських операцій процесу забезпечення підприємства матеріальними ресурсами

За даними аналітичного обліку матеріальних ресурсів та розрахунків з постачальниками визначається загальна кількість матеріалів, яка складається з матеріалів, що залишилися на складі на початок місяця, а також були заготовлені протягом місяця:

-Матеріал А – 245 одиниць покупною вартістю 77350 грн.

-Матеріал Б – 480 одиниць покупною вартістю 38650 грн.

Загальна сума транспортно–заготівельних витрат склала 6125 грн. (3000+3625).

Заборгованість постачальникам на кінець місяця склала 44000 грн., у тому числі підприємству №1 – 41000 грн., транспортній організації – 3000 грн.

Облік вибуття

Матеріальні ресурси відпускаються зі складів, перш за все, для здійснення основної операційної діяльності, тобто на виготовлення продукції, виконання робіт чи подальшу реалізацію. На даному етапі перед бухгалтерським обліком стоїть задача оцінити матеріальні запаси, що були видані на виробництво, або реалізовані. Питання оцінки дуже важливе в умовах ринку, тому що ціни на матеріали часто змінюються. Підприємства обирають один із варіантів оцінки, що запропоновані стандартом 9 «Запаси» для їх списування за так званою фактичною собівартістю, визначення якої може здійснюватися наступними способами:

1. **Метод ідентифікованої собівартості** передбачає облік фактичної собівартості кожної конкретної одиниці запасів. Цей метод застосовується для матеріальних ресурсів, які мають значну вартість, невелику номенклатуру та використовуються для виконання спеціальних замовлень.

2. **Метод середньозваженої собівартості** – собівартість кожної одиниці визначається шляхом ділення сумарної вартості залишку таких запасів на початок місяця і вартості отриманих протягом місяця запасів на їх сумарну кількість.

3. **Метод ФІФО** – списання матеріальних ресурсів у такої послідовності, в якій вони надходили на підприємство.

4. **Метод нормативних витрат** полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції, що встановлюються підприємствами з урахуванням нормального рівню використання запасів, труда, виробничих потужностей та діючих цін. Норми витрат та ціни повинні перевірятися та переглядатися для наближення їх до фактичних.

5. **Метод оцінки за цінами реалізації** використовується на

підприємствах роздрібної торгівлі.

Для розрахунку фактичної собівартості вибуття матеріальних ресурсів за методом середньозваженої собівартості, який є найбільш розповсюдженим, використано дані **прикладу 3**, при тому, що на виробництво продукції було витрачено:

- матеріалу А – 200 одиниць;
- матеріалу Б – 300 одиниць [1].

По-перше, треба визначити середньодоговірну вартість одиниці матеріальних запасів за формулою 9.1:

$$\frac{\text{Залишок на початок місяця у покупних цінах} + \text{надходження за місяць у покупних цінах}}{\text{Кількість запасів на початок місяця} + \text{кількість матеріалів, що надійшли}} \quad 9.1$$

- матеріал А: $(32350 \text{ грн.} + 45000 \text{ грн.}) : (100 \text{ од.} + 145 \text{ од.}) = 315,7 \text{ грн.}$
- матеріал Б: $(17650 \text{ грн.} + 21000 \text{ грн.}) : (200 \text{ од.} + 280 \text{ од.}) = 80,50 \text{ грн.}$

По-друге, треба визначити вартість використаних матеріалів, виходячи з середньодоговірних цін :

- матеріал А: $315,7 \text{ грн.} \times 200 \text{ одиниць} = 63140 \text{ грн.}$
- матеріал Б: $80,50 \text{ грн.} \times 300 \text{ одиниць} = 24150 \text{ грн.}$

Разом: 87290 грн.

По-третє, за даними аналітичного обліку рахунку 20 “Виробничі запаси” визначається **процентне відношення ТЗВ до покупної вартості матеріалів** (формула 9.2):

$$\begin{aligned} \% \text{ ТЗВ} &= (\text{Залишок ТЗВ на початок місяця} + \text{ТЗВ за місяць}) : \\ &: (\text{Залишок запасів на початок місяця у покупних цінах} + \\ &+ \text{Надходження запасів за місяць у покупних цінах}) \times 100\% = \quad 9.2 \\ &= (2500 \text{ грн.} + 3625 \text{ грн.}) : (77350 \text{ грн.} + 38650 \text{ грн.}) = 5,28\% \end{aligned}$$

За допомогою проценту можна підрахувати суму ТЗВ, яка відноситься на фактичну собівартість використаних матеріалів:

$$87290 \text{ грн.} \times 5,28\% = 4608,9 \text{ грн.}$$

Таким чином, фактична собівартість використаних протягом місяця матеріалів складає:

$$87290 \text{ грн.} + 4608,9 \text{ грн.} = 91898,9 \text{ грн.}$$

Ця сума відображується записом наступної операції:

9. Списується фактична собівартість використаних матеріалів:

Дебет рахунку 23 “Виробництво”

Кредит рахунку 20 “Виробничі запаси” – 91898,9 грн.

Після списання матеріалів на виробництво схеми синтетичних (рис. 9.4) та аналітичних (табл. 9.5, 9.6, рис. 9.5) рахунків можуть бути представлені у наступному вигляді:

20 «Виробничі запаси»

Дт (дебет)		Кт (кредит)	
С.п. 52500			
1) 37500		9) 91897,40	
2) 2500			
3) 16000			
4) 750			
5) 12500			
6) 375			
Об. 69625		Об. 91897,40	
С.к. 30227,60			

Рис. 9.4. Порядок обліку списання матеріалів на виробництво

Аналітичні рахунки до рахунку 20 “Виробничі запаси”

Таблиця 9.5

Матеріал А за цінами постачальника

№ операції	Від кого надійшло, кому видано	Надходження		Видаток		Залишок	
		кількість, од.	сума, грн.	кількість, од.	сума, грн.	кількість, од.	сума, грн.
	Залишок на початок місяця					100	32350

1	Отримано від підприємства № 1	120	37500			220	69850
5	Отримано від підприємства № 3	25	7500			245	77350
9	Видано на виробництво			200	63140	45	14210
	Разом:	145	45000	200	63140	45	14210

Таблиця 9.6

Матеріал Б за цінами постачальника

№ операції	Від кого надійшло, кому видано	Надходження		Видаток		Залишок	
		кількість, од.	сума, грн.	кількість, од.	сума, грн.	кількість, од.	сума, грн.
	Залишок на початок місяця					200	17650
3	Отримано від підприємства № 2	200	16000			400	33650
5	Отримано від підприємства № 3	80	5000			480	38650
9	Видано на виробництво			300	24150	180	14500
	Разом:	280	21000	300	24150	180	14500

Транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ)

Дт (дебет)	Кт (кредит)
С.п. 2500	9) 4608,9
2) 2500	
4) 750	
6) 375	
Об. 3625	Об. 4608,9
С.к. 1516,10	

Рис. 9.5. Порядок обліку ТЗВ при списанні матеріалів на виробництво

9.2. Облік процесу виробництва*Загальні поняття та задачі обліку*

Процес виробництва – це сукупність господарських операцій зі створення продукції виробничо-технічного призначення чи товарів народного споживання, або надання послуг, виконання робіт. Процес

виробництва відбувається на підприємствах будь-яких галузей та видів діяльності за винятком торгівлі.

Процес виробництва – це, перш за все, використання та споживання засобів праці, матеріальних, трудових та фінансових ресурсів підприємства. Таким чином, у бухгалтерському обліку процесу виробництва відображаються операції з використання ресурсів та визначається загальна сума витрат на створення продукції, виконання робіт чи послуг.

Головними задачами бухгалтерського обліку процесу виробництва є:

- своєчасне документування операцій з використання ресурсів;
- накопичення та групування первинних документів за видами та напрямками витрат;
- узагальнення витрат за звітний період (місяць, квартал, рік);
- визначення **виробничої собівартості** - суми витрат, які пов'язані з виробництвом продукції, виконанням робіт чи послуг;
- порівняння фактичних витрат з нормативними з метою подальшого аналізу відхилень.

Витрати виробництва займають значне місце у системі фінансових показників підприємства. Вони складають найбільшу долю у загальній сумі операційних витрат виробничих підприємств, тому від точності та достовірності їх величини безпосередньо залежить показник фінансового результату діяльності підприємства (прибуток чи збиток).

Витрати виробництва, як об'єкт бухгалтерського обліку, досить різноманітні та складні. Тому бухгалтерський облік здійснюється за допомогою відповідних класифікацій, що ґрунтуються на економічних ознаках окремих витрат.

Класифікація виробничих витрат

Витрати виробництва групуються за наступними ознаками:

- I. За елементами** (елемент – сукупність економічно однорідних

витрат):

- матеріальні витрати (вартість матеріальних ресурсів, які були використані на виробництво),
- витрати на оплату праці,
- відрахування на соціальні заходи,
- амортизація,
- інші операційні витрати (витрати на відрядження, послуги зв'язку, сплата послуг банків).

II. За відношенням до собівартості продукції, робіт, послуг:

- витрати на продукцію,
- витрати періоду.

Витрати на продукцію – це витрати, які пов'язані з виробництвом продукції та складають її виробничу собівартість.

Витрати періоду – це витрати, які не включаються у собівартість продукції, а відносяться на збільшення витрат того періоду, в якому вони виникли, наприклад витрати на управління підприємством, збут, нестачі та витрати від псування цінностей.

III. За порядком включення до собівартості продукції (групуються тільки витрати на продукцію):

- прями,
- непрямі.

Прямі витрати – це витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені на собівартість певного виду продукції. Приклади прямих витрат наведені в їх класифікації за напрямками.

Непрямі витрати – це витрати, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного виду продукції. Вони відносяться одразу до кількох, або всіх виробів. До них відносяться загальновиробничі витрати, загальна сума яких підлягає розподілу між видами продукції згідно з

правилами, що наведені у Стандарті № 16 “Витрати” [2].

IV. За напрямками витрат (групується тільки витрати на продукцію):

- прями матеріальні витрати,
- прями витрати на оплату праці,
- інші прями витрати,
- загальновиробничі витрати.

До складу **прямих матеріальних витрат** відноситься вартість сировини та основні матеріалів, які утворюють основу продукції, що виробляється, покупних полу фабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного виду продукції (робіт, послуг).

До складу **прямих витрат на оплату праці** відносяться заробітна плата та інші виплати робітникам, які зайняті на виробництві продукції, виконанні робіт чи наданні послуг, якщо їх можна безпосередньо віднести до конкретного виду продукції.

До складу **інших прямих витрат** відносяться всі інші виробничі витрати, які пов’язані з виробництвом конкретних видів продукції, зокрема, відрахування на соціальне страхування, плата за оренду та амортизація спеціального обладнання та інші витрати.

Загальновиробничі витрати включають у себе витрати на управління виробництвом (оплата праці апарата управління цехами, ділянками; відрахування на соціальні заходи від зарплати апарата управління; витрати на службові відрядження персоналу цехів та інші), амортизацію основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення, витрати на ремонт, утримання, експлуатацію, оренду основних засобів загальновиробничого призначення, витрати на опалення, освітлення та інше утримання виробничих приміщень та інші витрати на обслуговування виробничого процесу.

Слід також мати на увазі, що на відміну від бухгалтерського обліку

згідно із Податковим кодексом України непрямі (загальновиробничі) витрати не включаються у собівартість виготовлених та реалізованих товарів.

V. За ступенем впливу обсягів виробництва на рівень витрат:

- постійні,
- змінні.

Постійні – це витрати, сума яких не змінюється, або змінюється незначно в зв'язку із зміною обсягу виробництва. Наприклад, витрати на опалення та освітлення приміщень, заробітна плата керівників підприємства тощо.

Змінні витрати – це витрати, величина яких залежить від обсягів виробництва. Наприклад, витрати сировини та матеріалів, які складають основу продукції; заробітна плата основних робітників, які виробляють продукцію; витрати палива для надання руху виробничому обладнанню.

VI. За календарними періодами:

- витрати поточного періоду,
- витрати майбутніх періодів.

Характеристика бухгалтерських рахунків для обліку виробництва.

Для обліку процесу виробництва Планом рахунків передбачені наступні рахунки:

- 23 “Виробництво”;
- 91”Загальновиробничі витрати”;
- 24 “Брак у виробництві”.

За відношенням до балансу рахунок 23 “Виробництво” є активним. За призначенням він калькуляційний, тому що на ньому визначається собівартість виготовленої продукції (робіт, послуг). Залишок відображує так зване незавершене виробництво (НЗВ) – суму витрат на виробництво продукції, яка залишилася у виробничих підрозділах як незавершена на кінець (початок) місяця. Для визначення величини незавершеного

виробництва підприємства проводять у цехах інвентаризації на кінець місяця. В дебеті рахунку відображуються витрати, які виникли протягом місяця в зв'язку з виробництвом продукції, в кредиті – сума фактичної собівартості виготовленої продукції (робіт, послуг), яка розраховується наприкінці місяця за наступною формулою 9.3:

$$\begin{array}{r} \text{Фактична} \\ \text{собівартість готової} \\ \text{продукції} \end{array} = \begin{array}{r} \text{НЗВ на} \\ \text{початок} \\ \text{місяця} \end{array} + \begin{array}{r} \text{Витрати} \\ \text{за} \\ \text{місяць} \end{array} - \begin{array}{r} \text{НЗВ на} \\ \text{кінець} \\ \text{місяця} \end{array} \quad (9.3)$$

У загальному вигляді зміст рахунку 23 «Виробництво» можна представити наступною схемою (рис. 9.6):

Д	23 «Виробництво»	К
НЗВ на початок місяця		Фактична собівартість готової продукції
- Прямі матеріальні витрати		
- Прямі витрати на оплату праці		
- Інші прямі витрати		
- Загальновиробничі витрати		
Оборот за місяць		Оборот за місяць
НЗВ на кінець місяця		

Рис. 9.6. Схема рахунку 23 «Виробництво»

Аналітичний облік до рахунку 23 «Виробництво» ведеться за виробничими підрозділами, за видами виробництва, за видами продукції, що виробляється.

Прямі витрати відносяться безпосередньо у дебет рахунку 23 «Виробництво», а непрямі спочатку збираються на рахунку 91

“Загальновиробничі витрати”, а потім розподілюються між видами продукції та списуються з кредиту цього рахунку в дебет рахунку 23 “Виробництво”. Розподіл загальновиробничих витрат здійснюється згідно з вимогами Стандарту 16 “Витрати” пропорційно встановленій на підприємстві базі розподілу - часу роботи обладнання, зарплаті основних робітників, обсягу діяльності, прямим витратам. Для розподілу загально виробничих витрат суттєве значення має класифікація витрат на **змінні та постійні**. **Змінні витрати** розподілюються пропорційно фактичним показникам, які прийняті за базу розподілу. **Постійні витрати** можуть бути віднесені на собівартість виробленої продукції тільки у межах їх нормативного рівню, який визначається виходячи з нормальної потужності підприємства.

Нормальна потужність – це середній обсяг виробництва, який може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства на протязі кількох років чи операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Таке обмеження є необхідним для запобігання можливого впливу на собівартість продукції непередбачених постійних загальновиробничих витрат. Таким чином, якщо запланований обсяг виробництва за період не був досягнутий, то частина постійних загальновиробничих витрат не може бути розподілена між видами продукції, а відноситься на збільшення собівартості реалізованої продукції.

Рахунок 91 “Загальновиробничі витрати” є активним. За своїм призначенням він збірно-розподільний, тому що в дебеті збираються суми витрати, які наприкінці кожного місяця списуються:

- у дебет рахунку 23 “Виробництво” – розподілені витрати,
- у дебет рахунку 90 “Собівартість реалізованої продукції” – нерозподілені витрати.

Залишків на даному рахунку не буває.

Аналітичний облік загальновиробничих витрат ведеться за

виробничими підрозділами, за статтями витрат, які відображають їх зміст та напрям, наприклад, витрати на утримання апарату управління цеху, витрати на оплату службових відряджень, амортизація основних засобів цехового призначення та інші.

Рахунок 24 “Брак у виробництві” є активним. В дебеті відображується собівартість браку, що був виявлений у виробництві та не підлягає виправленню, а також витрати на виправлення браку, в кредиті – суми оприбуткованих відходів від браку, суми, які відшкодовуються винуватцями браку, а також списання суми остаточних збитків від браку на собівартість продукції - у дебет рахунку 23 “Виробництво”.

Приклад. Розглянемо загальну схему обліку процесу виробництва.

Станом на початок місяця у підприємства «Зоря» є залишки по наступних рахунках синтетичного та аналітичного обліку (таблиця 9.7):

Таблиця 9.7

Залишки по рахунках підприємства «Зоря» на початок місяця

Синтетичний рахунок	Аналітичний рахунок	Залишок на початок місяця		Залишок на кінець місяця	
		Сума, грн.		Сума, грн.	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
20 “Виробничі запаси”		100000			
23 “Виробництво”	Разом:	400000		75000	
	Виріб А	250000		40000	
	Виріб Б	150000		35000	
26 “Готова продукція”		80000			

Протягом місяця на підприємстві відбулися наступні господарські операції:

1. Відпущені зі складу на виробництво матеріали та списані за фактичною собівартістю:

на виріб А – 25000 грн., на виріб Б – 15000 грн.

Разом – 40000 грн.:

Дебет рахунку 23 “Виробництво”

Кредит рахунку 20 “Виробничі запаси” - 40000 грн.

2. Відпущені зі складу матеріали на утримання обладнання та будівлі цеху – 6000 грн.:

Дебет рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”

Кредит рахунку 20 “Виробничі запаси” - 6000 грн.

3. Нарахована зарплата робітникам:

за виріб А – 25000 грн., за виріб Б – 22500 грн.

Разом – 47500 грн.:

Дебет рахунку 23 “Виробництво”

Кредит рахунку 66 “Розрахунки за виплатами працівникам” – 47500 грн.

4. Нарахована зарплата робітникам, що обслуговують виробниче обладнання – 3500 грн.:

Дебет рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”

Кредит рахунку 66 “Розрахунки за виплатами працівникам” – 3500 грн.

5. Здійснено відрахування на соціальні заходи від сум зарплати, нарахованої за виріб А – 9375 грн., за виріб Б – 8437,50 грн., робітникам, що обслуговують виробниче обладнання – 1312,50 грн.

Разом – 19125 грн.:

Дебет рахунку 23 “Виробництво” - 17812,50 грн.

Дебет рахунку 91 “Загальновиробничі витрати” - 1312,50 грн.

Кредит рахунку 65 “Розрахунки за страхуванням” - 19125 грн.

6. Нарахована амортизація будівлі цеху – 1500 грн., виробничого обладнання – 500 грн.

Разом - 2000 грн.:

Дебет рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”

Кредит рахунку 13 “Знос необоротних активів” - 2000 грн.

7. Отримано рахунок від постачальника електроенергії, що витрачена на освітлення приміщення цеху – 6000 грн.:

Дебет рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»

Кредит рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»-
6000 грн.

Облік формування витрат виробництва на рахунках синтетичного та аналітичного обліку до розподілу загальновиробничих витрат здійснюється згідно з наведеними даними наступними записами:

23 «Виробництво»		Виріб А	
Дт (дебет)	Кт (кредит)	Дт (дебет)	Кт (кредит)
С. п. 400000		С. п. 250000	
1) 40000		1) 25000	
3) 47500		3) 25000	
5) 17812,50		5) 9375	

20 «Виробничі запаси»		Виріб Б	
Дт (дебет)	Кт (кредит)	Дт (дебет)	Кт (кредит)
С. п. 100000		С. п. 150000	
	1) 40000	1) 15000	
	2) 6000	3) 22500	
	2) 9000	5) 6437,50	

26 «Готова продукція»	
Дт (дебет)	Кт (кредит)
С. п. 80000	

91 «Загальновиробничі витрати»	
Дт (дебет)	Кт (кредит)
2) 6000	
4) 3500	
5) 1312,50	
6) 2000	
7) 6000	
Об. 18812,50	

8. Наступним етапом обліку витрат виробництва є визначення та розподіл загальновиробничих витрат між видами продукції, яка була

вироблена протягом місяця. Припустимо, що за звітний місяць підприємство досягло рівню нормальної потужності тобто вся сума загальновиробничих витрат підлягає розподілу.

Базою розподілу вважаємо пряму заробітну плату за виготовлення продукції. Для розподілу, по-перше, треба визначити загальну суму витрат по дебету рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”. У нашому прикладі – 18812,50 грн. Далі визначається процентне відношення суми загальновиробничих витрат до бази розподілу – прямих витрат на заробітну плату:

$$18812,50 \text{ грн.} : 47500 \text{ грн.} \times 100\% = 39,6\%.$$

За допомогою проценту визначаються суми загальновиробничих витрат, які відносяться на собівартість окремих виробів.

- на виріб А – $25000 \text{ грн.} \times 39,6\% : 100\% = 9900 \text{ грн.}$
- на виріб Б – $18812,50 \text{ грн.} - 9900 \text{ грн.} = 8912,50 \text{ грн.}$

Разом:	18812,50 грн.
--------	---------------

Після розподілу сума загально виробничих витрат списується з рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”:

Дебет рахунку 23 “Виробництво”

Кредит рахунку 91 “Загальновиробничі витрати” – 18812,50 грн.

9. Останнім етапом обліку витрат на виробництва є розрахунок фактичної собівартості готової продукції за даними рахунку 23 “Виробництво” (формула 4.4). Списання фактичної собівартості готової продукції проводиться по дебету рахунку 26 “Готова продукція” та кредиту рахунку 23 “Виробництво”.

$$\text{Фактична собівартість готової продукції} = \text{НЗВ на початок місяця} + \text{Витрати за місяць} - \text{НЗВ на кінець місяця} \quad (9.4)$$

$$= 400000 \text{ грн.} + 124125 \text{ грн.} - 75000 \text{ грн.} = 449125 \text{ грн.}$$

Бухгалтерський запис:

Дебет рахунку 26 «Готова продукція»

Кредит рахунку 23 «Виробництво» - 449125 грн.

Розподіл і узагальнення витрат виробництва на синтетичних та аналітичних рахунках можуть бути представлені таким чином:

91 «Загальновиробничі витрати»		Виріб А	
Дт (дебет)	Кт (кредит)	Дт (дебет)	Кт (кредит)
2) 6000		С. п. 250000	9) 279275
4) 3500	8) 18812,50	1) 25000	[250000 + 69275 - 40000]
5) 1312,50		3) 25000	
6) 2000		5) 9375	
7) 6000		8) 9900	
Об. 18812,50	Об. 18812,50	Об. 69275	Об. 279275
		С.к. 40000	

23 «Виробництво»		Виріб Б	
Дт (дебет)	Кт (кредит)	Дт (дебет)	Кт (кредит)
С.п. 400000	9) 449125	С. п. 150000	9) 169850
1) 40000	(Фактична собівартість готової продукції = 400000+124125—75000 = 449125)	1) 15000	[150000 + 54850 - 35000]
3) 47500		3) 22500	
5) 17812,50		5) 8437,50	
8) 18812,50		8) 8912,50	
Об. 124125	Об. 449125	Об. 54850	Об. 169850
С.к. 75000		С.к. 35000	

26 «Готова продукція»	
Дт (дебет)	Кт (кредит)
С.п. 80000	
9) 449125	
Об. 449125	Об. 0
С.к. 529125	

Характеристика рахунків для обліку інших витрат

У процесі діяльності підприємство здійснює різноманітні витрати, які не включаються у собівартість продукції (робіт, послуг). Вони пов'язані з управлінням та обслуговуванням виробничого процесу (витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу, амортизація основних засобів загальногосподарського призначення, витрати на охорону праці та інші) або виникають в ході виробництва, але носять характер збитків (наприклад, нестачі НЗВ).

Для обліку цих витрат використовуються рахунки: 92 **“Адміністративні витрати”** та 947 **“Нестачі та витрати від псування цінностей”**. Це активні рахунки, по дебету яких протягом звітного періоду (місяць, квартал чи рік) накопичуються витрати, а наприкінці періоду вони списуються на рахунок 79 **“Фінансові результати”**.

Приклад. (використовуються умови попереднього прикладу). Протягом місяця підприємство здійснило наступні витрати, які не відносять до складу собівартості продукції:

10. Відпущені зі складу матеріали на утримання будівлі офісу – 9000 грн.:

Дебет рахунку 92 «Адміністративні витрати»

Кредит рахунку 20 «Виробничі запаси» - 9000 грн.

11. Нарахована зарплата головному інженеру, директору та головному бухгалтеру – 10000 грн.:

Дебет рахунку 92 «Адміністративні витрати»

Кредит рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»

- 10000 грн.

12. Здійснено відрахування на соціальні заходи від сум зарплати, нарахованої головному інженеру, директору і головному бухгалтеру – 3750 грн.:

Дебет рахунку 92 «Адміністративні витрати»

Кредит рахунку 65 «Розрахунки по страхуванню» - 3750 грн.

13. Нарахована амортизація будівлі офісу – 750 грн.:

Дебет рахунку 92 «Адміністративні витрати»

Кредит рахунку 13 «Знос необоротних активів» - 750 грн.

14. Отримано рахунок від постачальника електроенергії, що витрачена на освітлення приміщення офісу – 2500 грн.:

Дебет рахунку 92 «Адміністративні витрати»

Кредит рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» - 2500 грн.

15. У ході інвентаризації виявлено та списано нестачу НЗВ – 1750 грн.:

Дебет рахунку 947 «Нестачі та витрати від псування цінностей»

Кредит рахунку 23 «Виробництво» - 1750 грн.

16. Списано на фінансовий результат адміністративні витрати – 26000 грн.:

Дебет рахунку 79 «Фінансовий результат»

Кредит рахунку 92 «Адміністративні витрати» - 26000 грн.

17. Списано на фінансовий результат суму нестачі – 1750 грн.:

Дебет рахунку 79 «Фінансовий результат»

Кредит рахунку 947 «Нестачі та витрати від псування цінностей» - 1750 грн.

Облік інших витрат і їх списання на фінансові результати відображається на схемах рахунків:

92 «Адміністративні витрати»		947 «Нестачі та втрати від псування цінностей»	
Дт (дебет)	Кт (кредит)	Дт (дебет)	Кт (кредит)
10) 9000	16) 26000	15) 1750	17) 1750

11) 10000			
12) 3750			
13) 750			
14) 2500			
Об. 26000	Об. 26000	Об. 1750	Об. 1750

79 «Фінансові результати»

Дт (дебет)	Кт (кредит)
С.п. 80000	
16) 26000	
17) 1750	
Об. 27750	

9.3. Облік процесу реалізації

Загальні поняття та задачі обліку процесу реалізації

Процес реалізації є заключним етапом кругообігу коштів, наприкінці якого підприємство отримує доходи від основної та іншої операційної діяльності.

Процес реалізації – це сукупність господарських операцій, які пов'язані з продажем продукції споживачам.

Основними задачами бухгалтерського обліку процесу реалізації є:

1. Повне та своєчасне документування операцій з випуску готової продукції та її відвантаження покупцям.
2. Визначення загального обсягу виробництва та реалізації продукції.
3. Поточна оцінка та облік руху готової продукції.
4. Визначення собівартості реалізованої продукції.
5. Визначення продажної вартості продукції, що реалізується.
6. Облік витрат на збут.
7. Проведення розрахунків з покупцями та замовниками.
8. Визначення фінансового результату від реалізації.

Процес реалізації починається з оприбутковування на склад готової продукції, яка випущена з виробництва та закінчується отриманням грошей від покупців.

Готовою вважається продукція, яка пройшла повний цикл технологічної обробки, відповідає встановленим стандартам чи технічним умовам, прийнята відділом технічного контролю.

Реалізованою продукцією називається така, що була відпущена покупцям за умови передачі права власності на цю продукцію, незалежно від надходження оплати.

На етапах руху готової продукції підприємство-продавець здійснює ряд витрат, які дають змогу наблизити продукцію (товари) до покупця. Ці витрати об'єднуються одним поняттям – витрати на збут і складаються з :

- витрат на пакування готової продукції на складі;
- витрат на ремонт тари;
- оплати праці та комісійні винагороди продавцям, торговельним агентам, робітникам відділів, що забезпечують збут;
- витрат на рекламу та маркетинг;
- витрат на передпродажну підготовку товарів;
- витрат на відрядження робітників, зайнятих збутом;
- витрат на транспортування та страхування готової продукції;
- витрат на гарантійний ремонт та обслуговування;
- інші витрати, пов'язані зі збутом.

За економічним змістом операцій, що підлягають реєстрації, облікові задачі на етапі реалізації складаються з трьох блоків: облік руху готової продукції, облік витрат та облік доходів і розрахунків. Слід також зауважити на тому, що для визначення собівартості реалізованої продукції використовується інформація про собівартість, яка формується на стадії виробництва на рахунку 23 “Виробництво”.

Облік руху готової продукції

Для обліку руху готової продукції передбачено використання рахунку 26 “Готова продукція”.

Рахунок 26 “Готова продукція” є активним по відношенню до балансу. Залишок рахунку відображує суму вартості готової продукції, яка знаходиться на складі підприємства та підлягає продажу. В дебеті рахунку відображується надходження готової продукції з цеху на склад, в кредиті – списання фактичної собівартості реалізованої продукції. Рух готової продукції на рахунку 26 “Готова продукція” відображується в оцінці за фактичною собівартістю її виробництва. Залишок готової продукції визначається за формулою 9.5.

$$\begin{array}{l} \text{Залишок продукції на} \\ \text{складі на кінець місяця} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Залишок продукції} \\ \text{на початок місяця} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Оборот по} \\ \text{дебету} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Оборот по} \\ \text{кредиту} \end{array} \quad (9.5)$$

Для визначення собівартості реалізованої продукції підприємства застосовують один із методів оцінки вибуття запасів, передбачених стандартом 9 “Запаси” [1]:

- ***Метод ідентифікованої собівартості;***
- ***Метод середньозваженої собівартості;***
- ***Метод ФІФО;***
- ***Метод нормативних витрат.***

Аналітичний облік готової продукції ведеться за окремими найменуваннями у кількісно-вартісному вираженні, причому в двох оцінках – за обліковими (продажними чи плановими) цінами та за фактичною собівартістю.

Приклад (продовження прикладів параграфу 9.6). Станом на початок місяця залишки по рахунках підприємства «Зоря» склали (таблиця 9.8):

Залишки по рахунках підприємства «Зоря» на початок місяця

№ рахунку	Назва рахунку синтетичного обліку	Назва рахунку аналітичного обліку	Залишок на початок місяця, грн.		Часткові суми, грн.
			Дебет	Кредит	
26	Готова продукція		80000		
	в тому числі:	Виріб А – 100 одиниць Виріб Б - 200 одиниць			30000 50000
36	Розрахунки з покупцями та замовниками		25000		
311	Поточні рахунки в національній валюті		200000		

Протягом місяця на підприємстві відбулися наступні господарські операції з руху готової продукції:

18. Випущена з виробництва та оприбуткована на склад готова продукція за фактичною собівартістю:

- виріб А – 1000 одиниць на суму 279275 грн.,

- виріб Б – 500 одиниць на суму 169850 грн.,

Разом – 449125 грн.:

Дебет рахунку 26 “Готова продукція”

Кредит рахунку 23 “Виробництво” - 449125

19. Списується фактична собівартість реалізованої продукції, в тому числі: 400 одиниць виробу А – 112460 грн. та 125 одиниць виробу Б – 39256,25 грн.

Разом – 151716,25 грн.

Для визначення фактичної собівартості реалізованої продукції в даному прикладі використано метод оцінки за середньозваженою вартістю запасів готової продукції. Для цього, по-перше, розраховано середньозважену собівартість виробленої продукції за формулою (9.6):

**Собівартість залишку на початок місяця +
+ Собівартість випуску за поточний місяць**

**Кількість залишків на початок місяця+
+ Кількість випуску за місяць**

Середньозважена собівартість виробу А = (30000 грн. + 279275 грн.) :
(100 од. + 1000 од.) = 281,15 грн.;

середньозважена собівартість виробу Б = (50000 грн. + 169850 грн.) :
: (200 од. + 500 од.) = 314,05 грн.

По-друге, розраховано фактичну собівартість загального обсягу реалізованої продукції:

- Виріб А : 400 одиниць x 281,15 грн. = 112460 грн.

- Виріб Б : 125 одиниць x 62,81 грн. = 39256,15 грн.

Разом: 151716,25 грн.

Облік витрат процесу реалізації

Для обліку витрат процесу реалізації використовуються рахунки 90 "Собівартість реалізації" та 93 "Витрати на збут".

Рахунок 90 "Собівартість реалізації" призначений для відображення собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг). По відношенню до балансу цей рахунок активний. В дебеті відображується фактична виробнича собівартість реалізованої готової продукції (робіт, послуг) з кредиту рахунків 26 "Готова продукція", 23 "Виробництво" та 28 "Товари". У кредиті – списання собівартості реалізації на фінансовий результат в дебет рахунку 79 "Фінансовий результат".

Рахунок 93 "Витрати на збут" - активний. В дебеті рахунку протягом періоду (місяцю, кварталу чи року) відображуються витрати, пов'язані зі збутом продукції. Витрати на збут не включаються до фактичної собівартості реалізованої продукції, а списуються наприкінці періоду на фінансовий результат в дебет рахунку 79 "Фінансовий результат". Аналітичний облік витрат на збут ведеться за статтями витрат, які відображують їх зміст та напрям, наприклад, витрати на відрядження робітників відділу збуту, витрати на рекламу та дослідження ринку, експортне мито та інші, склад яких

наведений вище.

На підприємстві “Зоря” протягом місяця здійснено наступні витрати на збут:

20. Списана вартість матеріалів на пакування готової продукції на складі підприємства “Зоря” – 1500 грн.:

Дебет рахунку 93 “Витрати на збут”

Кредит рахунку 20 “Виробничі запаси” - 1500 грн.

Доходи і розрахунки, які виникають у процесі реалізації, обліковуються на рахунках:

70 “Доходи від реалізації”,

64 “Розрахунки за податками й платежами”,

36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”,

681 “Розрахунки за авансами отриманими”.

Рахунок 70 “Доходи від реалізації” призначений для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг). По відношенню до балансу він пасивний. В кредиті відбиваються суми отриманих доходів, тобто продажна вартість відвантаженої готової продукції (наданих робіт, послуг) в кореспонденції з дебетом рахунку 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”. В дебеті відображується зменшення доходу на суми непрямих податків, які нараховуються на обсяг реалізації і записуються в кредит рахунку 64 “Розрахунки за податками й платежами”. Остаточна сума доходу, тобто чистий дохід, списується в кредит рахунку 79 “Фінансові результати”

Рахунок 64 “Розрахунки за податками й платежами” використовується для обліку непрямих податків, сума яких включається до вартості реалізованої продукції (податку на додану вартість, акцизного збору). По відношенню до балансу цей рахунок активно-пасивний. Залишок по дебету відображає суми зайве сплачених до бюджету податків. Залишок по кредиту – це суми заборгованості підприємства по податках. По дебету

відображаються суми перерахованих до бюджету податку на додану вартість (ПДВ) і акцизного збору (АЗ) та суми ПДВ, які сплачені підприємством у складі вартості послуг, якщо останні пов'язані зі збутом продукції. По кредиту записуються суми нарахованих зобов'язань непрямих податків.

Рахунок 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” переважно активний. В дебеті рахунку 36 відбивається виникнення заборгованості покупців за відпущену (реалізовану) продукцію в кореспонденції з рахунком 70 “Доходи від реалізації”, в кредиті – погашення заборгованості покупцями у випадку надходження грошей на поточні рахунки у банках, або у касу підприємства. Залишок по дебету відображає суму заборгованості покупців за реалізовану та не сплачену продукцію на початок і кінець звітного періоду. Аналітичний облік розрахунків з покупцями та замовниками ведеться за кожною окремою поставкою та за найменуваннями покупців.

Рахунок 681 “Розрахунки за авансами отриманими” використовується у тих випадках, коли покупці розраховуються за товари у формі передплати. По відношенню до балансу цей рахунок пасивний. Залишок по кредиту відображує суму отриманих від покупців передплат, по яких ще не здійснено поставки. Оборот по кредиту – це суми передплат, які надходять протягом місяця і записуються у дебеті рахунків 30 “Каса” або 31 “Рахунки в банках”. В дебеті рахунку в кореспонденції з рахунком 70 “Доходи від реалізації” відображується вартість продукції, що відвантажена покупцям, від яких раніше надійшли передплати. Аналогічно обліку розрахунків з постачальниками для відображення систематичних передплат, які підприємство отримує від постійних покупців, доцільно застосовувати рахунок 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”, який у такому випадку буде активно-пасивним.

На підприємстві “Зоря” відбулися наступні операції, пов'язані з отриманням доходу від реалізації:

21. Відвантажена покупцям готова продукція за договірною вартістю

250000 грн., ПДВ – 50000 грн., в тому числі:

- виріб А – 400 одиниць на суму 240000 грн.,

- виріб Б – 125 одиниць на суму 60000 грн., разом – 300000 грн.

Дебет рахунку 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”

Кредит рахунку 70 “Доходи від реалізації” - 300000 грн.

22. Нарахований ПДВ від реалізації продукції у сумі 50000 грн.:

Дебет рахунку 70 «Доходи від реалізації»

Кредит рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» -

50000 грн.

23. Надійшли на поточний рахунок підприємства кошти від покупця – 25000 грн.:

Дебет рахунку 311 “Поточні рахунки в національній валюті”

Кредит рахунку 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” -

25000 грн.

Облік фінансового результату від реалізації

Наприкінці періоду (місяцю, кварталу) визначається результат від реалізації продукції (робіт, послуг). Для цього здійснюється списання доходів та витрат та складаються наступні бухгалтерські записи:

24. Списаний на фінансовий результат чистий дохід від реалізації продукції – 250000 грн.:

Дебет рахунку 70 “Доход від реалізації”

Кредит рахунку 79 “Фінансові результати” - 250000 грн.

25. Списані на фінансові результати витрати, пов’язані з реалізацією продукції, в тому числі: собівартість реалізації – 151716,25 грн., і витрати на збут – 1500 грн., разом 153216,25 грн.:

Дебет рахунку 79 “Фінансовий результат” - 153216,25 грн.

Кредит рахунку 90 “Собівартість реалізації” - 151716,25 грн.

Кредит рахунку 93 “Витрати на збут” - 1500 грн.

Рахунки 70 “Доходи від реалізації”, 90 “Собівартість реалізації” і 93 “Собівартість реалізації” не мають залишків на початок і кінець звітного періоду, тому що вони обов’язково закриваються на фінансовий результат підприємства. Далі на рахунку 79 “Фінансовий результат” відбувається зіставлення доходів і витрат. Перевищення кредитового обороту над дебетовим означає прибуток від реалізації. За даними розглянутих операцій підприємство “Зоря” отримало прибуток у сумі 69033,75 грн. [250000 грн. - 151716,25 грн. – 1500 грн. – 26000 грн. – 1750 грн.]. Якщо, навпаки, доход від реалізації не покриває витрати, виникають збитки.

Прибуток в сумі 69033,75 грн. не є остаточним фінансовим результатом діяльності підприємства за звітний період. Подальше формування фінансового результату відбувається в рамках іншої операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Тому рахунок 79 у даному прикладі немає підсумкових оборотів та відповідної кореспонденції з рахунком 44 «Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)».

Облік реалізації на рахунках синтетичного та аналітичного обліку здійснюється таким чином:

26 «Готова продукція»		36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	
Дт (дебет)	Кт (кредит)	Дт (дебет)	Кт (кредит)
С. п. 80000	19) 151716,25	С. п. 25000	23) 25000
18) 449125		21) 300000	
Об. 449125	Об. 151716,25	Об. 300000	Об. 25000
С. к. 377408,75		С. к. 300000	
23 «Виробництво»		90 «Собівартість реалізації»	
Дт (дебет)	Кт (кредит)	Дт (дебет)	Кт (кредит)
С. п. 400000	18) 449125	19) 151716,25	25) 151716,25
1) 40000			
3) 47500			

5) 17812,5			
9) 18812,5			
Об. 124125	Об. 449125	Об. 151716,25	Об. 151716,25
С. к. 75000			

70 «Доход від реалізації»		79 «Фінансові результати»	
Дт (дебет)	Кт (кредит)	Дт (дебет)	Кт (кредит)
22) 50000	21) 300000	16) 26000	
24) 250000		17) 1750	24) 250000
		25) 153216,25	
Об. 300000	Об. 300000	Об. 180966,25	Об. 250000

93 «Витрати на збут»	
Дт (дебет)	Кт (кредит)
20) 1500	25) 1500
Об. 1500	Об. 1500

Аналітичні рахунки до рахунку 26 «Готова продукція»

Таблиця 9.9

Виріб А за фактичною собівартістю

№ операції	Зміст операції	Надходження		Видаток		Залишок	
		кількість, од.	сума, грн.	кількість, од.	сума, грн.	кількість, од.	сума, грн.
	Залишок на початок місяця					100	30000
18	Випущено з виробництва	1000	279275			1100	309275
19	Відвантажено покупцям			400	112460	700	196815
	Разом:	1000	279275	400	112460	700	196815

Таблиця 9.10

Виріб Б за фактичною собівартістю

№ операції	Зміст операції	Надходження		Видаток		Залишок	
		кількість, од.	сума, грн.	кількість, од.	сума, грн.	кількість, од.	сума, грн.
	Залишок на початок місяця					200	50000
18	Випущено з виробництва	500	169850			700	219850
19	Відвантажено покупцям			125	39256,25	575	180593,75
	Разом:	500	169850	125	39256,25	575	180593,75

9.4. Питання до роздумів і дискусій

1). Особливості ведення обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками

Розрахунки з постачальниками і підрядчиками є важливим об'єктом бухгалтерського обліку. Від достовірності показників заборгованості в значній мірі залежить якість фінансової звітності, а також правильність розрахунку податків, які виникають внаслідок взаємовідносин з іншими підприємствами.

Тому облік розрахунків повинен забезпечувати чіткість та наочність стану заборгованості.

Як вже підкреслювалося вище, для обліку розрахунків з постачальниками застосовуються два рахунки: 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” та 371 “Розрахунки за виданими авансами”. Якщо підприємство систематично та часто отримує матеріальні ресурси (роботи, послуги) від декількох постійних постачальників, характер заборгованості може змінюватися з кредиторської на дебіторську внаслідок недопостачання або передплат. Виникає питання, чи є необхідність у рахунку 371 “Розрахунки за виданими авансами”, якщо, наприклад, в останній день місяця підприємство перерахувало постачальнику передплату, а першого числа наступного місяця отримало від нього матеріали? Відображення передплат на рахунку 371 “Розрахунки за виданими авансами” у таких випадках приведе до того, що інформація по розрахунках з одним постачальником буде міститися на двох рахунках, що незручно як для бухгалтерів, так і для користувачів облікових даних.

Слід відрізнити систематичні **передплати** постачальникам і підрядчикам від **авансів**, які обумовлені окремими угодами сторін, погашаються на протязі тривалого часу (але не більше одного року чи операційного циклу, якщо він більше року) частковими поставками або одноразово та потребують особливого контролю за дотриманням умов

договорів і відокремленого обліку на рахунку 371 “Розрахунки за виданими авансами”. Тобто для систематичних передплат доцільно використовувати рахунок 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, який у такому випадку буде активно-пасивним за відношенням до балансу.

2) Застосування методів оцінки запасів при їх вибутті

Від обраного підприємством методу оцінки запасів при їх списанні залежить фінансовий результат звітного періоду. Підприємства зацікавлені у виборі найточнішого й найвигіднішого методу. Сутність методів, які передбачені П(С)БО 9 «Запаси», була розглянута в пункті 9.2.

З міжнародної та вітчизняної практики бухгалтерського обліку відомий так званий метод LIFO, згідно з яким списання запасів здійснюється в послідовності, протилежній їх надходженню. Такий порядок списання в умовах зростання цін на матеріальні ресурси призводить до завищення собівартості запасів, що витрачені у звітному періоді. Відповідно, зменшується прибуток від діяльності підприємства, а залишки товарно-матеріальних цінностей на кінець звітного періоду оцінюються по цінах перших партій, тобто їх вартість може бути заниженою.

З метою запобігання викривленню фінансового результату метод LIFO виключили як із бухгалтерських стандартів, так і з методики обліку з метою оподаткування. Однак, не можна впевнено сказати, що метод LIFO в подальшому не буде використовуватися в обліку підприємств. Тому вважається доцільним ознайомлення з його сутністю та умовами застосування.

Контрольні запитання, тести, завдання для самостійної роботи

Контрольні запитання до глави 9

1. Що таке матеріальні ресурси?
2. Які господарські операції включає процес забезпечення

підприємства матеріальними ресурсами?

3. Які основні задачі бухгалтерського обліку процесу забезпечення матеріальними ресурсами?

4. Порядок оцінки матеріальних ресурсів при їх придбанні за плату.

5. Складові первісної вартості матеріальних ресурсів.

6. Порядок оцінки матеріальних ресурсів при їх надходженні до статутного капіталу, безоплатному надходженні, придбанні за бартерним контрактом.

7. Характеристика рахунків 20 “Виробничі запаси”, 21 “Поточні біологічні активи”, 22 “Малоцінні швидкозношувані предмети”. Аналітичний облік матеріальних ресурсів.

8. Характеристика рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”. Аналітичний облік розрахунків з постачальниками та підрядниками.

9. Облік транспортно-заготівельних витрат.

10. Методи оцінки запасів при їх вибутті.

11. Які господарські операції включає процес виробництва?

12. Які основні задачі бухгалтерського обліку процесу виробництва?

13. Класифікація виробничих витрат за елементами.

14. Класифікація виробничих витрат за відношенням до собівартості продукції, робіт, послуг.

15. Класифікація виробничих витрат за порядком включення до собівартості продукції.

16. Класифікація виробничих витрат за напрямками витрат.

17. Класифікація виробничих витрат за ступенем впливу обсягів виробництва на рівень витрат.

18. Класифікація виробничих витрат за календарними періодами.

19. Характеристика рахунку 23 «Виробництво». Аналітичний облік витрат на продукцію.

20.Склад загальновиробничих витрат і порядок їх обліку на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Аналітичний облік загальновиробничих витрат.

21.Порядок розподілу загальновиробничих витрат між видами продукції (робіт, послуг).

22.Характеристика рахунку 24 «Брак у виробництві».

23.Порядок визначення фактичної собівартості готової продукції.

24.Облік інших витрат, пов'язаних із виробництвом продукції.

25.Які господарські операції включає процес реалізації?

26.Що таке готова продукція?

27.Що таке реалізована продукція?

28.Склад витрат на збут. Характеристика рахунку 93 «Витрати на збут». Аналітичний облік витрат на збут.

29.Характеристика рахунку 26 «Готова продукція». Аналітичний облік готової продукції.

30.Характеристика рахунку 90 «Собівартість реалізації».

31.Характеристика рахунку 70 «Доходи від реалізації».

32.Характеристика рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками». Аналітичний облік розрахунків з покупцями та замовниками.

33.Методи визначення собівартості реалізованої продукції.

34.Порядок списання собівартості реалізованої продукції та витрат на збут на фінансовий результат.

Тести

Запитання 1. Які з перелічених витрат не відносяться до собівартості продукції за П(С)БО 9 «Запаси»?

1. Загальновиробничі витрати.
2. Адміністративні витрати.
3. Зарплата, нарахована за виготовлення продукції.
4. Амортизація приміщення цеху.

Запитання 2. Що відображається по кредиту рахунку 26 «Готова продукція»?

1. Фактична собівартість випущеної з виробництва за звітний період готової продукції.
2. Фактична собівартість реалізованої за звітний період продукції.
3. Обсяг реалізованої за звітний період продукції по цінам реалізації.
4. Витрати на утримання складу готової продукції.

Запитання 3. Визначить сальдо на субрахунку 201 “Сировина й матеріали”, якщо відомо, що сальдо на початок місяця – 5000 грн., надходження за місяць на суму 20000, використано – на суму 17000 грн.:

1. 42000 (дебетове).
2. 8000 (кредитове).
3. 8000 (дебетове).
4. 2000 (кредитове).

Запитання 4. Як буде відображена на рахунках обліку наступна господарська операція: “Випущена з виробництва готова продукція”:

1. Дт-201 Кт-23.
2. Дт-23 Кт-26.
3. Дт-26 Кт-23.
4. Дт-90 Кт-23.

Запитання 5. Визначте дебетовий обіг рахунку 23 “Виробництво”, якщо залишок на початок місяця був на суму 20000 грн., витрати за місяць – 30000 грн., випущена готова продукція на суму 10000 грн.:

1. 50000.
2. 20000.
3. 30000.
4. 10000.

Запитання 6. Визначить фінансовий результат від операційної діяльності підприємства за підсумками періоду, якщо відомо, що у звітному періоді підприємство одержало дохід від реалізації 240000 грн. (у т.ч. ПДВ). Собівартість реалізованої продукції дорівнювала 100000 грн. Адміністративні витрати склали – 46000 грн., витрати на збут – 12000 грн.:

1. Збиток – 28000 грн.
2. Прибуток – 42000 грн.
3. Збиток – 8000 грн.
4. Прибуток – 82000 грн.

Запитання 7. Що відображається по дебету рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»?

1. Заборгованість покупців підприємству за відвантажену продукцію.
2. Заборгованість підприємства перед покупцями по сплаченій, але не відвантаженій продукції.
3. Погашення заборгованості покупцями.

4. Отримання авансів (передплат) від покупців.

Запитання 8. Яка проводка складається під час витрачання запчастин на поточний ремонт автомобіля, що використовується для перевезення готової продукції?

1. Д – 93 К – 207.
2. Д – 91 К – 207.
3. Д – 92 К – 207.
4. Д – 26 К – 207.

Запитання 9. Які з наступних витрат відносяться до прямих?

1. Зарплата робітників за вироблення продукції.
2. Зарплата робітників, які обслуговують виробниче обладнання.
3. Зарплата керівника виробничого підрозділу (начальника цеху).
4. Амортизація виробничого обладнання.

Запитання 10. Якою проводкою відображається відпуск допоміжних матеріалів на виправлення браку?

1. Д - 23 К – 201.
2. Д - 91 К – 201.
3. Д - 24 К – 201.
4. Д - 90 К – 201.

Запитання 11. Підприємство закупило матеріали у кількості 500 одиниць. Придбання матеріалів здійснювалося в такій послідовності:

- 100 од. за ціною 30 грн.
- 200 од. за ціною 40 грн.
- 200 од. за ціною 50 грн.

Запаси матеріалів на початок місяця дорівнюють 0. На кінець періоду залишилося 200 од. Визначити балансову вартість залишку запасів, якщо підприємство використовує метод ФІФО.

1. 7000.
2. 11000.
3. 14500.
4. 10000.

Запитання 12. Як розраховується середній відсоток транспортно-заготівельних витрат?

1. Як відношення фактичної собівартості виробничих запасів до їх договірної (облікової) вартості.
2. Як відношення транспортно-заготівельних витрат до фактичної собівартості виробничих запасів.
3. Як відношення транспортно-заготівельних витрат до договірної (облікової) вартості виробничих запасів.
4. Як відношення договірної (облікової) вартості виробничих запасів до

транспортно-заготівельних витрат.

Запитання 13. Які з перелічених об'єктів не відносяться до виробничих запасів?

1. Паливо.
2. Нематеріальні активи.
3. Запасні частини.
4. Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби .

Запитання 14. Що є моментом реалізації продукції в бухгалтерському обліку?

1. Момент відвантаження продукції покупцю.
2. Оплата продукції покупцем.
3. Перша з подій: відвантаження продукції покупцю або оплата продукції покупцем.
4. Момент відвантаження продукції покупцю за умови передачі права власності.

Запитання 15. Визначить собівартість випущеної готової продукції, якщо відомо, що залишок незавершеного виробництва на початок місяця складав 5100 грн, на кінець місяця - 6200 грн., витрати за місяць - 24000 грн.

1. 22900 грн.
2. 24000 грн.
3. 29100 грн.
4. 25100 грн.

Запитання 16. Якою бухгалтерською проводкою відображається відшкодування ПДВ з бюджету у випадку надходження виробничих запасів від постачальника?

1. Д 641 К 644.
2. Д 641 К 631.
3. Д 631 К 641.
4. Д 641 К 20.

17. Які з перелічених витрат розподіляються між об'єктами обліку витрат за підсумком звітного періоду згідно з П(С)БО 16 «Витрати»?

1. Загальновиробничі витрати.
2. Адміністративні витрати.
3. Витрати на збут.
4. Витрати майбутніх періодів.

Запитання 18. Яка з бухгалтерських проводок відображає факт придбання підприємством виробничих запасів за плату?

1. Д 20 «Виробничі запаси» К 23 «Виробництво».
2. Д 20 «Виробничі запаси» К 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

3. Д 20 «Виробничі запаси» К 46 «Несплачений капітал».
4. Д 20 «Виробничі запаси» К 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

Запитання 19. Що відображається за кредитом рахунку 23 «Виробництво»?

1. Незавершене виробництво на початок звітної періоду.
2. Витрати на виробництво за звітний період.
3. Собівартість випущеної з виробництва за звітний період продукції.
4. Собівартість реалізованої продукції.

Запитання 20. Визначить фактичну собівартість витрачених матеріалів, якщо відомо, що середній відсоток транспортно-заготівельних витрат складає 4,4%, а вартість витрачених матеріалів за договірними цінами – 13000 грн.

1. 18720.
2. 572.
3. 13572.
4. 11310.

Завдання для самостійної роботи

Завдання 1.

Умова: Наявна інформація у вигляді Балансу машинобудівного об'єднання ВАТ «Елакс» на 1 квітня (табл. 9.11).

Необхідно: На підставі наведених нижче вихідних даних:

- відкрийте синтетичні і аналітичні рахунки;
- зареєструйте наведені господарські операції в журналі і складіть бухгалтерські проводки;
- на підставі складених проводок зробіть розноску сум на схеми синтетичних та аналітичних рахунків;
- складіть оборотні відомості за аналітичними і синтетичними рахунками;
- складіть баланс на 1 число наступного місяця.

Вихідні дані:

Таблиця 9.11

1) Баланс машинобудівного об'єднання ВАТ "Елакс" на 1 квітня

АКТИВ	Сума, грн.	ПАСИВ	Сума, грн.
Основні засоби:		Статутний капітал	
- залишкова вартість	135000	(40)	143500
- первісна вартість (10)	143000	Нерозподілений	75445
- знос (131)	8000	прибуток (441)	
Запаси:		Кредиторська	
виробничі запаси (201)	72345	заборгованість за	898945
незавершене виробництво	96000	товари, роботи,	
(23)		послуги (631)	
Грошові кошти та їх	821830	Поточні зобов'язання	8000
еквіваленти:		за розрахунками:	
в національній валюті, у т.ч.		- з оплати праці (66)	
каса (301) - 830			
поточний рахунок (311) -			
821000			
Інша поточна дебіторська	715		
заборгованість (підзвітних			
осіб) (372)			
Усього	1125890	Усього	1125890

2) Із оборотної відомості з аналітичних рахунків до субрахунку 201 "Сировина і матеріали" рахунку 20 "Виробничі запаси" виходить, що залишок матеріалів на складі об'єднання на 1 квітня складається з (таблиця 9.12):

Таблиця 9.12

Розшифровка залишку матеріалів на складі

№п/п	Види матеріалів	Од.вим.	Кількість	Ціна, грн.	Сума, грн.
1	Чавун ливарний	тонни	330	150	49500
2	Сталь листова	тонни	194	100	19400
3	ТЗВ	грн.			3445
	Усього				72345

Таблиця 9.13

Господарські операції машинобудівного об'єднання за квітень

№ з/п	Зміст операцій	Сума, грн.
-------	----------------	------------

1	Відпущені зі складу на виробництво продукції матеріали:	23000
	- чавун ливарний – 100 тонн	15000
	- сталь листовая – 80 тонн	8000
2	Списані транспортно-заготівельні витрати, що відносяться до використаних матеріалів, суму визначити	?
3	Утриманий податок з доходів фізичних осіб із заробітної плати	900
4	Отримані гроші в касу для виплати заробітної плати	7100
5	Виплачена з каси заробітна плата робітникам	7100
6	Погашена частково заборгованість постачальникам матеріалів	25000
7	Видано з каси під звіт	620
8	Отриманий рахунок постачальника за 2000 т чавуна ливарного, що надійшов на склад, у тому числі ПДВ – 52308 грн.	360000
9	Випущена з виробництва готова продукція	36000
10	Відвантажена готова продукція покупцям:	
	- фактична собівартість відвантаженої продукції	26000
	- договірна вартість відвантаженої продукції	60000
	- в тому числі ПДВ	10000
11	Надійшла на поточний рахунок оплата від покупця	60000
12	Списані на фінансовий результат:	
	- доходи від реалізації	?
	- собівартість реалізованої готової продукції	?

Завдання 2.

Умова: Наявна інформація стосовно господарських операцій підприємства.

Необхідно: 1. Скласти необхідні бухгалтерські проводки по наведених нижче господарських операціях.

2. Визначити середній відсоток транспортно-заготівельних витрат.

3. Визначити собівартість усіх матеріалів, якщо відомо:

а) залишок на рахунку «Сировина і матеріали» на початок місяця склав 14500 грн.;

б) вартість матеріалів за покупними цінами на початок місяця – 13250

грн.;

в) транспортно-заготівельні витрати на початок місяця – 1250 грн.;

г) одержані на склад протягом місяця матеріали від постачальників за покупними цінами – 43000 грн.;

д) послуги транспортної організації з доставки матеріалів – 6500 грн.

Завдання 3.

Умова: Наявна інформація стосовно господарських операцій підприємства.

Необхідно: 1. Скласти необхідні бухгалтерські проводки по наведених нижче господарських операціях.

2. Визначити фактичну собівартість витрачених матеріалів, якщо відомо:

а) залишок матеріалів на початок місяця за фактичною собівартістю 4100 грн.;

б) залишок матеріалів на початок місяця за договірними цінами – 3900 грн.;

в) надходження матеріалів за місяць – 23000 грн.

г) оплачені з підзвітних сум транспортні витрати з доставки матеріалів – 450 грн.;

д) нарахована заробітна плата за розвантаження матеріалів – 300 грн.

е) витрачені матеріали за договірними цінами – 700 грн.

Завдання 4.

Умова: Наявна інформація стосовно господарських операцій підприємства.

Необхідно: 1) Скласти необхідні бухгалтерські проводки по наведених нижче господарських операціях.

2) Визначити фактичну собівартість випущеної з виробництва готової

продукції, якщо відомо:

Таблиця 9.14

Залишки за аналітичними рахунками до рахунку 23 «Виробництво»

Найменування виробу	На початок місяця, грн.	На кінець місяця, грн.
Виріб А	900	1300
Виріб Б	1000	1700
Разом:	1900	3000

Таблиця 9.15

Господарські операції за місяць:

№ з/п	Зміст господарських операцій	Сума, грн.
01	02	03
1	Списуються в оцінці за договірними цінами відпущені зі складу матеріали, витрачені на виробництво:	2400
	- Виробу А	1500
	- Виробу Б	900
2	Списуються транспортно-заготівельні витрати, що відносяться до витрачених матеріалів	850
	- на виріб А	530
	- на виріб Б	320
3	Нарахована заробітна плата:	
	- виробничим робітникам за вироблення виробу А	1000
	- виробничим робітникам за вироблення виробу Б	800
	- робітникам, що зайняті обслуговуванням машин і устаткування та персоналу цехів	900
4	Проведені відрахування єдиного соціального внеску у розмірі 40% від фонду оплати праці	?

5	Нарахована амортизація (знос) основних засобів - виробничого устаткування і будівель цехового призначення	8300
6	Отримано рахунок Енергозбуту за електроенергію, що витрачена на приведення в рух устаткування та на освітлення цехів. Сума рахунку включає ПДВ.	640
7	Отримано рахунок за водопостачання цеху. Сума рахунку включає ПДВ.	2000
8	Розподіляються наприкінці місяця між виробами загальновиробничі витрати пропорційно заробітній платі виробничих робітників. Розподілені загальновиробничі списуються на собівартість продукції	?
9	Оприбуткована на склад готова продукція за фактичною собівартістю, враховуючи залишки незавершеного виробництва на кінець місяця	?

Взірець рішення практичних завдань

Таблиця 9.16

Рішення до практичного завдання № 2

№ з/п	Зміст операції	Проводка		Сума, грн.
		Д	К	
1	Одержані на склад протягом місяця матеріали від постачальників за покупними цінами	201	631	43000
2	Послуги транспортної організації з доставки матеріалів	201\ТЗВ	631	6500
Розрахунки				
	$\% \text{ ТЗВ} = (1250+6500):(13250+43000) \times 100 = 13,8\%$			
	Собівартість матеріалів = $14500+43000+6500 = 64000$ грн.			

Перелік законодавчих, нормативних, літературних джерел та Інтернет-ресурсів до глави 9

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» Наказ Мінфіну України від 21.10.99 р. № 246.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Наказ Мінфіну України від 31.12.1999 р. № 318.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доходи». Наказ Мінфіну України від 29.11.99р. №290.
4. Кодекс №2755-VI від 02.12.2010 (редакція від 02.12.2010) "Податковий кодекс України".
5. Бухгалтерський облік в Україні: нормативна та методична база: Навчальний посібник / Укладачі: Г.О. Партин, А.Г. Загородній, Л.М. Пилипенко. – Львів: «Магнолія плюс», 2006. – 264с.
6. Загородній А.Г., Партин Г.О., Пилипенко Л.М. Бухгалтерський облік: Основи теорії та практики: Підручник. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К.: Знання, 2009. – 422 с.
7. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: Знання, 2004. – 447 с.

ГЛАВА 10. ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ ЯК ЕЛЕМЕНТ МЕТОДУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

- 10.1. Визначення та порядок проведення інвентаризації**
- 10.2. Класифікація видів інвентаризації**
- 10.3. Принципи і методика проведення інвентаризації**
- 10.4. Проведення інвентаризації за об'єктами обліку**
- 10.5. Відображення результатів інвентаризації на рахунках бухгалтерського обліку**
- 10.6. Питання до роздумів і дискусій**

Вивчення теми дає змогу:

отримати знання:

- з визначення порядку та проведення інвентаризації;
- з класифікації інвентаризацій за різними ознаками;
- організації та проведення інвентаризацій за різними об'єктами обліку;
- відображення інвентаризаційних різниць на рахунках бухгалтерського обліку;

набути навички:

- розуміння необхідності проведення інвентаризацій та їх призначення;
- визначення виду інвентаризації з метою її правильної організації;
- оформлення результатів інвентаризації;
- правильного узагальнення даних інвентаризаційних різниць;
- розуміння понять: «нестача», «надлишки»;
- визначення порядку узагальнення результатів інвентаризації та їх відображення на відповідних рахунках обліку;

оволодіти вміннями:

- мати вміння і навички, необхідні для набуття компетенції працівника облікової та контрольно-аналітичної сфер діяльності;

-застосовувати основні нормативно-законодавчі положення з організації та проведення інвентаризації, з оформлення її результатів і подання інформації зацікавленим користувачам;

-поглибити знання змісту і значення бухгалтерського обліку як науки;

-знати основні законодавчі та нормативні документи, що регулюють ведення обліку та складання звітності в Україні;

-придбати необхідні знання, вміння та навички для подальшого освоєння курсу «Бухгалтерський облік» в частині використання рахунків бухгалтерського обліку щодо відображення інформації про стан, наявність та рух об'єктів обліку, у т.ч. – за результатами інвентаризації.

Ключові слова: акт інвентаризації, інвентаризація, інвентаризація активів і зобов'язань, інвентарна відомість, інвентарний опис, інвентарні різниці, класифікація інвентаризації, організація інвентаризації, порядок проведення інвентаризації, причини (випадки) інвентаризації, результати інвентаризації.

10.1. Визначення та порядок проведення інвентаризації

Щодня, при здійсненні господарської діяльності на підприємстві, бухгалтер, на підставі первинних документів, відображає господарські операції у регістрах обліку. Це дозволяє отримати повну інформацію про склад, кількість та стан процесів, які відбуваються в організації. Але деякі явища, що впливають на залишки майна підприємства, не можна відстежити одразу. Тому для отримання фактичних даних щодо майна або розрахунків підприємства проводять інвентаризацію.

Згідно із Законом про бухгалтерський облік та фінансову звітність підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань. У Постанові про затвердження порядку подання фінансової звітності визначено обов'язкові випадки проведення інвентаризації.

Інвентаризація – є одним з елементів методу бухгалтерського обліку. Як елемент методу бухгалтерського обліку це поняття вже розглядалось раніше. Тому далі доцільно більш детально розглянути його трактування.

Серед різноманіття поглядів на визначення поняття інвентаризації, визначимо його основні структурні елементи:

- 1) метод бухгалтерського обліку;
- 2) отримання фактичних показників майна в натуральних вимірниках;
- 3) засіб перевірки для співставлення з бухгалтерськими (обліковими) даними.

Отже, як елемент методу бухгалтерського обліку, інвентаризація допомагає отримати необхідну інформацію для бухгалтерського обліку, як засіб перевірки для виконання основних принципів обліку (достовірності).

Об'єктами інвентаризації виступають:

- 1) власність: основні фонди, нематеріальні активи, товарно-матеріальні цінності, цінні папери, об'єми незавершеного виробництва
- 2) грошові кошти і інші грошові документи
- 3) фінансові зобов'язання

Основними задачами інвентаризації, згідно з Інструкцією, є:

- 1) виявлення фактичної наявності об'єктів інвентаризації
- 2) встановлення надлишків або нестач цінностей і грошових коштів при співставленні з фактичною наявністю з даними бухгалтерського обліку
- 3) виявлення товарно-матеріальних цінностей, які частково втратили своє первісну якість, застарілі, інші об'єкти, які не використовуються
- 4) перевірка дотримання умов та порядку зберігання матеріальних та грошових цінностей, а також правила вмісту та експлуатації основних фондів
- 5) перевірка реальної вартості зарахованих на баланс об'єктів інвентаризації (основних фондів, нематеріальних активів, ТМЦ, цінних паперів та фінансових інвестицій, грошових коштів у касі та на поточному рахунку, грошових коштів в дорозі, дебіторської і кредиторської

заборгованості, незавершеного виробництва, витрати майбутніх періодів, забезпечення та резерви).

На формування задач, поставлених перед інвентаризацією, впливають також стадії діяльності підприємства (рис. 10.1).

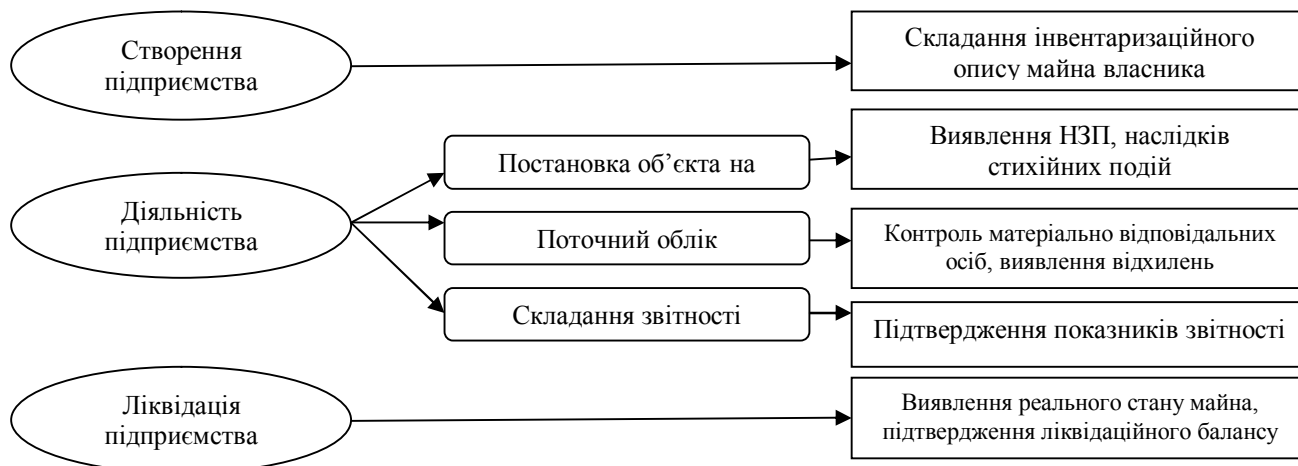


Рис. 10.1. Завдання інвентаризації

Розглядається три стадії діяльності, при цьому друга стадія має декілька етапів облікового процесу, які також впливають на формування задач, поставлених перед інвентаризацією.

До основних задач бухгалтерського обліку відноситься, окрім інших, також необхідність для підприємства та власників проведення інвентаризації. Існує не тільки необхідність проведення інвентаризації, але також її обов'язковість. Серед обов'язкових випадків Інструкцією визначено такі:

- 1) будь-які операції з майном державного підприємства;
- 2) перед складанням річної бухгалтерської звітності;
- 3) при зміні матеріально відповідальних осіб;
- 4) при виявленні фактів розкрадань і зловживань, псування цінностей;
- 5) по розпорядженню судово-слідчих органів;
- 6) у випадку техногенних аварій, пожежі або стихійного лиха;
- 7) при передачі підприємства та їх структурних підрозділів;
- 8) у випадку ліквідації підприємства.

Водночас, у залежності від випадку проведення інвентаризації, якщо йде мова про обов'язковий випадок проведення інвентаризації, важливо визначити коли її необхідно проводити. Датою проведення інвентаризації може бути один з наведених днів:

- 1) день здійснення операції – для пунктів 1, 3, 7;
- 2) день після закінчення явища – для пункту 6;
- 3) день виявлення явища – для пункту 4;

Щодо дати проведення інвентаризації при складанні фінансової звітності, то в Інструкції окремо визначено такі об'єкти, як майно, цінності, грошові кошти та зобов'язання, інвентаризація за якими проводиться не раніше 1 жовтня звітного року. Один раз на три роки може проводитися інвентаризація будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів основних фондів. Бібліотечні фонди підлягають інвентаризації або один раз у п'ять років, або кожен рік, але при цьому інвентаризації підлягає не менше, ніж 20% усіх бібліотечних фондів підприємства.

Проведення інвентаризації має свої особливості.

Згідно з Інструкцією характерними для усіх видів перевірок, незалежно від об'єкту, є такі етапи проведення інвентаризації:

- 1) створення постійно діючої комісії. До складу такої комісії входять керівники структурних підрозділів, головний бухгалтер, голова – керівник підприємства чи його заступник.

До основних завдань цього типу комісій відносять:

- профілактичні роботи по забезпеченню збереження цінностей;
- організаційні роботи щодо проведення інвентаризації;
- контрольні перевірки правильності проведення інвентаризації та вибіркові перевірки товарно-матеріальних цінностей у міжінвентаризаційний період;
- здійснюють післяінвентаризаційну роботу з інвентаризаційними різницями (правильність визначення, повторні перевірки, розглядають

письмові пояснення і таке інше).

2) створення робочої інвентаризаційної комісії. До складу цієї комісії входять інженер, технолог, механік, товаровознавець, економіст, бухгалтер та інші робітники добре обізнані в об'єкті інвентаризації. Очолює таку комісію представник керівника підприємства.

До основних завдань робочої комісії відносять:

- безпосереднє проведення інвентаризації товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, цінних паперів, незавершеного виробництва;
- приймання участі в визначенні результатів інвентаризації (визначенні інвентаризаційних різниць);
- внесення пропозицій по удосконаленню процесів руху, зберігання, обліку товарно-матеріальних цінностей;
- своєчасність та дотримання правил проведення інвентаризації;
- оформлення протоколу за результатами інвентаризації з внесенням пропозицій щодо виявлених інвентаризаційних різниць.

3) проведення інвентаризації. На цьому етапі робоча комісія у присутності матеріально відповідальної особи проводить підрахунки, зважування об'єктів інвентаризації, які готуються матеріально відповідальною особою для зручності підрахунку завчасно. або у присутності комісії, якщо перевірка позапланова (раптова).

4) складання інвентаризаційного опису, форма якого затверджена постановою №241 Державного комітету СРСР зі статистики. У цій Постанові наводяться декілька видів описів, залежно від об'єкту інвентаризації.

5) етап контрольної перевірки. На цьому етапі постійно діюча інвентаризаційна комісія в присутності членів робочої комісії перевіряє за описом дані з найбільш цінних матеріальних цінностей. У випадку виявлення значних відхилень створюється нова робоча комісія і проводиться повторна інвентаризація.

6) складання документів за результатами перевірки. Якщо дані

контрольної перевірки співпали з даними робочої комісії, то результати інвентаризації фіксуються в інвентаризаційній відомості. Якщо ж були виявлені значні відхилення і проведена повторна інвентаризація новою робочою групою, то складається акт інвентаризації і робиться запис у книзі реєстрації контрольних перевірок. Усі форми документів затверджені Інструкцією про проведення інвентаризації.

7) опрацювання результатів інвентаризації: визначення причин відхилень, прийняття рішень щодо виявлених відхилень, відображення результатів у регістрах бухгалтерського обліку.

Окрема увага в Інструкції приділяється особливостям проведення інвентаризації деяких її об'єктів. Зауважимо коротко ці правила.

Інвентаризація товарно-матеріальних цінностей.

1) послідовне пересування у ході перевірки за місцями зберігання об'єктів, з можливим опломбуванням приміщень.

2) складання декілька інвентаризаційних описів наявних товарно-матеріальних цінностей: власних; у дорозі; не сплачених вчасно; тих, що знаходяться на складі інших підприємств.

3) товарно-матеріальні цінності під час інвентаризації можуть оприбутковуватися чи видаватися зі складу, але з фіксацією в окремій відомості та з відповідними відмітками.

Окремі особливості має інвентаризація незавершеного виробництва, незавершеного капітального будівництва та незавершеного ремонту:

1) вказується стадія та ступінь завершеності, кількість та об'єм робіт;

2) матеріальні цінності, які не зазнали ще обробки, не повинні вказуватися в описі за цим об'єктом, а враховуються в окремому інвентаризаційному описі, як товарно-матеріальні цінності;

3) інвентаризація незавершеного виробництва визначається розрахунковим шляхом;

4) перевірка обладнання, яке передано та не використано в будівництві;

5) перевірка стану об'єктів за якими призупинено роботи, а також об'єктів, які завершені та не введені в експлуатацію. Виявлення причин.

Інвентаризація витрат майбутніх періодів, забезпечень та резервів майбутніх витрат та платежів проводиться за таким алгоритмом:

1) перерахування залишку забезпечень за методикою, вказаною в Інструкції;

2) перегляд сум винагороди за вислугу років та при необхідності спасання надлишку на витрати;

3) встановлення за документами суми витрат майбутніх періодів та резерву сумнівних боргів.

Інвентаризація розрахунків в узагальненому вигляді проводиться таким чином:

1) попередньо роздані виписки підприємствам-дебіторам пред'являються інвентаризаційній комісії для визначення залишків;

2) перевірка поставок без документів;

3) заборгованість перед банками, податковими органами, фінансовими установами повинна бути врегульована безпосередньо з цими організаціями;

4) визначення заборгованостей за якими закінчився термін позивної давнини.

Інвентаризація грошових коштів повинна проходити згідно з Положенням №637 про ведення касових операцій. Тут є декілька особливостей:

1) перед проведенням інвентаризацій матеріально-відповідальна особа дає розписку за встановленою формою;

2) при інвентаризації перерахунку підлягають всі матеріальні цінності, які зберігаються у касі з перерахунком купюр усіх готівкових коштів;

3) після проведення інвентаризації каси комісією складають Акт інвентаризації, форма якого встановлена Положенням №637.

Крім того, в деяких нормативних документах Міністерства фінансів

України, Держказначейства та інших організацій також вказують на особливості інвентаризації деяких об'єктів, які вже не підлягають розгляданню в подальшому в цьому питанні, але які необхідно враховувати при здійсненні господарської діяльності.

Під час заповнення інвентаризаційної відомості при співставленні фактичних даних, отриманих під час інвентаризації, з документарними можуть виникнути відхилення, які називають інвентаризаційними різницями. До них відносять:

- нестачі (фактично товарно-матеріальних цінностей менше ніж за даними обліку). У межах норм або більше;
- надлишки (фактично товарно-матеріальних цінностей більше ніж за даними обліку);
- пересортиця (з деяких товарів більше, а з деяких товарів менше, ніж за даними обліку).

Виявлені відхилення підлягають вивченню та встановленню причини виникнення. Серед причин можуть бути природні явища:

- звичайні (не враховані процеси: випаровування) та надзвичайні (стихійні лиха);
- створені: недбалість або злочинний задум.

Причини відхилення визначають порядок відображення цих фактів в обліку підприємства.

1) причина: звичайне природне явище – на підприємстві розраховані норми природного убутку. Нестачі списують на витрати виробництва або обігу;

2) причина: надзвичайне явище. Нестачі списують на надзвичайні витрати підприємства;

3) причина: пересортиця. Можливі декілька ситуацій:

- надлишки та нестачі товарно-матеріальних цінностей однакового найменування та в однаковій кількості, які виникли в один і той самий період

та у тієї самої матеріально відповідальної особи, - можливе взаємне зарахування;

- надлишки та нестачі товарно-матеріальних цінностей різного найменування, у різній кількості, які виникли у різних осіб або в різні проміжки часу. Необхідно враховувати окремо надлишки зі збільшенням залишків цих цінностей та віднесенням на інші операційні доходи. Нестачі можна віднести на винну особу або як нестачі зверх норм убутку з віднесенням до складу інших операційних витрат, якщо не встановлені конкретні винні особи;

- надлишки та нестачі можуть бути зараховані (з умовою першого пункту), коли вартість цінностей за якими виявлена нестача, більша за вартість цінностей, за якими встановлено надлишок. У цьому випадку виниклу різницю відносять на винну особу або на витрати, якщо її не встановлено;

4) недбалість або злочинний задум. У цьому випадку нестачі відносять на винну особу з урахуванням Порядку визначення розміру збитку від розкрадань, нестач, знищення і псування матеріальних цінностей, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України.

У ході підготовки, проведення інвентаризації та на етапі виявлення інвентаризаційних різниць повинні бути присутніми відповідальні особи. Керівник підприємства відповідає за організацію інвентаризації відповідно з правилами, умовами, порядком, у визначений термін, крім випадків, коли йдеться про обов'язкову інвентаризацію.

Якщо у ході перевірки виявлено порушення, то результати інвентаризації можуть бути не визнані. Члени робочих комісій є відповідальними за результати, які вони зафіксували в інвентаризаційних описах.

Матеріально відповідальні особи відповідають за інвентаризаційні різниці, які виявлено у ході перевірки, якщо доведена їх причетність. У разі

невиконання кожним з перерахованих своїх обов'язків, вони несуть адміністративну, а в деяких випадках і кримінальну відповідальність.

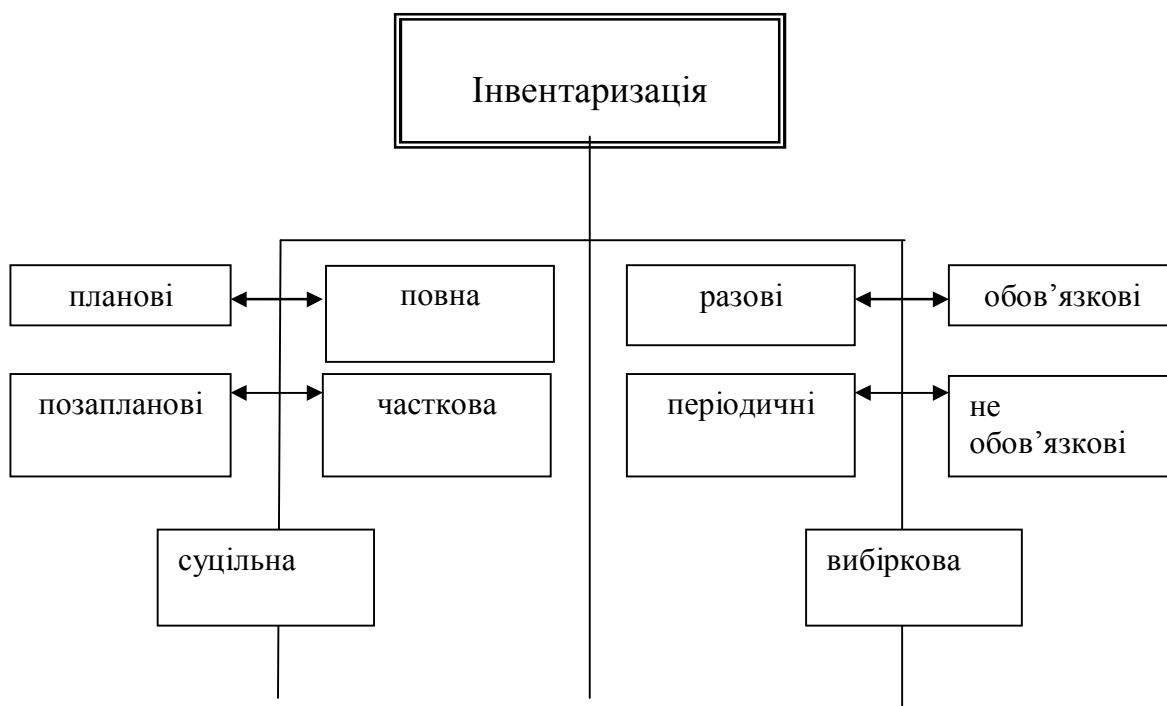
10.2. Класифікація видів інвентаризації

Інвентаризація відіграє важливу роль у діяльності підприємства. Для ефективного її проведення необхідно чітко розуміти класифікацію її видів. В основу класифікації покладена практичність, що допомагає розкрити її зміст та зробити правильний вибір виду інвентаризації, виходячи з конкретних умов підприємства.

В Інструкції, щодо проведення інвентаризації, окремо виділяють вибіркову інвентаризацію. Деякі автори розрізняють часткову і вибірку.

В Інструкції згадується декілька видів перевірок, але чіткого їх визначення та можливих варіантів видів перевірок немає. Інвентаризація класифікується за обсягом охоплення об'єктів, способом перевірки об'єктів, частотою проведення, характером проведення, за метою здійснення.

Сучасна інтерпретація класифікації інвентаризацій у навчальних посібниках, виданнях для працюючих бухгалтерів подається так, як це наведено на рисунку 10.2.



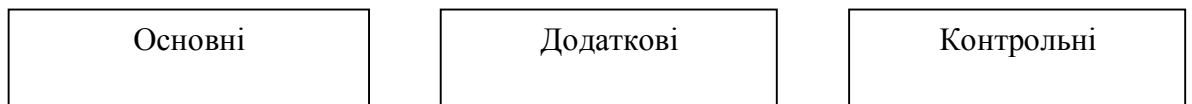


Рис. 10.2. Класифікація інвентаризацій

Існують такі критерії класифікації інвентаризацій:

1. За обсягом охоплення об'єктів інвентаризації розрізняють повні та часткові інвентаризації. Повна інвентаризація передбачає перевірку всіх об'єктів підприємства: активів, капіталу, зобов'язань, які відображені на рахунках балансового та позабалансового обліку. Повна інвентаризація має високу ефективність, тому що проводиться методом суцільної перевірки всіх матеріальних цінностей у всіх матеріально-відповідальних осіб підприємства. Головні її недоліки – трудомісткість та довготривалість. Прикладом повної інвентаризації є річна інвентаризація, яка проводиться перед складанням річної бухгалтерської звітності.

Часткова інвентаризація охоплює певну частину активів та зобов'язань підприємства, на вимогу керівника установи. Це може бути інвентаризація: основних засобів, складських запасів, заборгованості підприємства, каси, розрахунків з фінансовими установами. Часткова інвентаризація не трудомістка і не потребує фінансових витрат.

2. За способом перевірки об'єктів виділяють суцільні та вибіркові інвентаризації. Під час суцільної інвентаризації перевіряють все майно, що знаходиться у підзвіті певної матеріально відповідальної особи, в підрозділі підприємства, на конкретному балансовому рахунку. Суцільна інвентаризація відрізняється від повної тим, що вона стосується певних об'єктів інвентаризації.

Вибіркова інвентаризація передбачає перевірку окремого об'єкта одного виду, що знаходиться у підзвіті певної матеріально відповідальної особи або на конкретному балансовому рахунку. Вибіркові інвентаризації проводять при перевірці цінних видів матеріальних цінностей, в

міжінвентаризаційні періоди для посилення контролю.

3. За частотою проведення інвентаризації поділяються на періодичні і разові.

Періодичні проводять за ініціативою власника (керівника) або іншої особи, яка відповідає за інвентаризаційну роботу на підприємстві. Інвентаризації за цим критерієм можуть бути: щомісячні, щоквартальні, сезонні, в залежності від напрямку роботи підприємства. Мета таких інвентаризацій – контроль за збереженням майна, можливих помилок та зловживань.

Разові інвентаризації є річними і проводяться перед складанням фінансової звітності, не раніше жовтня поточного року. Вони є суцільні та повні.

4. За характером проведення інвентаризації бувають планові та позапланові (необхідні). Планові інвентаризації проводяться в строки встановлені та затверджені керівником підприємства, згідно календарного плану інвентаризаційної роботи.

Позапланові (необхідні) інвентаризації здійснюються у випадках, які неможливо передбачити. Необхідність проведення позапланових інвентаризацій виникає при виявленні крадіжок, при зміні матеріально відповідальних осіб, у разі стихійного лиха, на вимогу судово – слідчих органів. При проведенні як планових, так і позапланових інвентаризацій необхідно дотримуватися принципу раптовості інвентаризації, тому календарні плани інвентаризації не підлягають розголошенню.

5. За метою здійснення інвентаризації розрізняють основні, додаткові, контрольні. Основні інвентаризації – це звичайні інвентаризації проведені на підприємстві, вони можуть бути різного виду: повні, часткові, суцільні, вибіркові, планові та позапланові (необхідні). Але, бувають випадки коли з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та контролю за збереженням майна, виникає необхідність провести додаткову

чи контрольну інвентаризацію.

Додаткову інвентаризацію проводять, якщо виявлені факти порушення проведення основної інвентаризації, або виникає необхідність перевірки об'єктів, що не були перевірені з об'єктивних чи суб'єктивних обставин.

Контрольна інвентаризація проводиться по завершенні основної інвентаризації з метою перевірки професіоналізму та компетентності членів інвентаризаційної комісії, перевірки достовірності наданих даних. Контрольна інвентаризація повинна охопити не менше 10% від загальної кількості назв, внесених до опису. Контрольна інвентаризація несе в собі управлінську мету відійти від формальних інвентаризацій до якісних, професійно проведених.

Класифікація інвентаризацій, дозволяє зрозуміти зміст і мету інвентаризації, обрати певний вид перевірки, для проведення в кожній конкретній ситуації.

10.3. Принципи і методика проведення інвентаризації

Перед визначенням методики проведення інвентаризації вкрай важливо зупинитись на принципах, які покладені в основу інвентаризаційного процесу. Виділяють загальні та спеціальні принципи проведення інвентаризації, наведені у таблиці 10.1.

Таблиця 10.1

Принципи проведення інвентаризації

№ п/п	Найменування принципів	Характеристика принципів
01	02	03
1. Загальні принципи		
1.1	Раптовість	Матеріально відповідальна особа не очікує перевірку власних дій з обліку і зберігання цінностей, що знаходяться в її підзвіті

1.2	Повнота охоплення об'єктів	Інвентаризації підлягає все майно, як те, що належить підприємству, так і те, що йому не належить (знаходиться в оренді, на відповідальному зберіганні чи отриманні для переробки, або не обліковується з будь-яких причин)
1.3	Гласність	Результати проведених інвентаризацій обов'язково обговорюються на виробничих нарадах або зборах колективу даного підприємства, що ставить діяльність інвентаризаційної комісії під безпосередній контроль колективу підприємства та підвищує відповідальність членів комісії за достовірність здійснення контролю
1.4	Ефективність	Закінчення кожної інвентаризації прийняттям рішень і рекомендацій, загальним виявленням недоліків та впровадженням передового досвіду
1.5	Оперативність	Оперативне виведення її результатів
1.6	Економічність	Організація інвентаризаційного процесу таким чином, щоб мінімізувати витрати на його проведення (трудові, матеріальні) та не завдавати труднощів по забезпеченню виробництва
1.7	Об'єктивність	Забезпечення законності інвентаризації, виявлення причин та умов, які спричиняють господарські порушення, недостачі або лишки
1.8	Точність	Результати інвентаризації повинні достовірно відображати фактичну наявність майна, його кількісні та якісні характеристики
1.9	Своєчасність	Своєчасне проведення інвентаризації дає змогу виявити недостачу і порушення у матеріально відповідальних осіб, коли вони носять частковий і незначний характер, попереджає виникнення матеріального збитку
1.10	Плановість	Створення системи внутрішньогосподарського планування кількості, видів і строків проведення інвентаризацій
1.11	Співставність	Одиниці виміру обліку повинні збігатись з одиницями виміру, що вказані в інвентаризаційних документах як за способом обчислення, так і за системою розрахунків
1.12	Безперервність	Інвентаризаційна робота повинна проводитись активно і безперервно, до повного встановлення фактичної наявності господарських засобів, отримання результатів інвентаризації та прийняття необхідних рішень
1.13	Доцільність	Отримана інформація після проведення інвентаризації повинна мати конкретний економічний зміст, бути потрібною і корисною для прийняття управлінських рішень

2. Обов'язкові принципи

2.1	Обов'язковість виховного впливу	Своєчасно і правильно проведені інвентаризації сприяють вихованню і підвищенню у матеріально відповідальних осіб почуття відповідальності за збереження довіреного їм майна
2.2	Оцінка результатів	Прийняття необхідного рішення по виявлених під час інвентаризації відхиленнях з відображенням результатів інвентаризації в регістрах бухгалтерського обліку та притягнені до відповідальності винуватців виявлених відхилень в порядку, встановленому законом
2.3	Дотримання матеріальної відповідальності	Укладання між керівником підприємства і матеріально відповідальною особою (МВО) договору про повну або часткову матеріальну відповідальність за цінності, що знаходяться на зберіганні МВО в розмірах, методика розрахунку яких затверджена відповідними інструкціями
2.4	Юридичне значення результатів	Суворе дотримання положень, що дозволять відображати результати інвентаризації в бухгалтерському обліку
2.5	Документальне відображення	Результати інвентаризації повинні мати доказову силу для юридичного підтвердження її підсумків
2.6	Обов'язковість проведення	Проведення інвентаризації регламентується діючими нормативними актами та інструкціями

Наведені принципи відображають найважливіші ідеї, що формують базу для інвентаризаційної роботи. Їх роль і значення слід розглядати комплексно, враховуючи щільний взаємозв'язок та взаємообумовленість охоплених ними фактів. Лише дотримання всієї сукупності принципів при організації і проведенні інвентаризації гарантує її якість та результативність.

Методика проведення інвентаризації затверджена відповідною Інструкцією. Аналіз економічної літератури дав змогу дійти висновку про певну єдність у розумінні деякими науковцями поділу інвентаризації на етапи. Вони наводять чотири стадії інвентаризаційного процесу: організаційно-підготовчий, технологічно – документальний, порівняльно-аналітичний, результативний (підсумковий).

Згідно з Інструкцією, визначимо основні етапи, які характерні для усіх видів перевірок, не залежно від об'єкту.

Етапи проведення інвентаризації:

1) створення постійно діючої комісії. В склад такої комісії входять керівники структурних підрозділів, головний бухгалтер, голова – керівник підприємства чи його заступник.

До основних завдань цього типу комісій відносять:

- профілактичні роботи по забезпеченню збереження цінностей;
- організаційні роботи щодо проведення інвентаризації;
- контрольні перевірки правильності проведення інвентаризації та вибіркові перевірки ТМЦ в між інвентаризаційний період;
- здійснюють післяінвентаризаційну роботу з інвентаризаційними різницями (правильність визначення, повторні перевірки, розглядають письмові пояснення та таке інше).

2) створення робочої інвентаризаційної комісії. В склад цієї комісії входять інженер, технолог, механік, товаровознавець, економіст, бухгалтер та інші робітники добре обізнані в об'єкті інвентаризації. Очолює таку комісію представник керівника підприємства.

До основних завдань робочої комісії відносять:

- безпосереднє проведення інвентаризації ТМЦ, грошових коштів, цінних паперів, незавершеного виробництва;
- приймання участі в визначенні результатів інвентаризації (визначенні інвентаризаційних різниць)
- внесення пропозицій по удосконаленню процесів руху, зберігання, обліку ТМЦ
- своєчасність та дотримання правил проведення інвентаризації
- оформлення протоколу за результатами інвентаризації з внесенням пропозицій щодо виявлених інвентаризаційних різниць.

3) проведення інвентаризації. На цьому етапі робоча комісія в присутності матеріально відповідальної особи проводить підрахунки, зважування об'єктів інвентаризації, які або завчасно готуються матеріально відповідальною особою для зручності підрахунку, або в присутності комісії,

якщо перевірка позапланова (раптова).

4) складання інвентаризаційної описи, форма якої затверджена постановою №241 Державним комітетом СРСР зі статистики. В цій Постанові наводяться декілька видів описів, в залежності від об'єкту інвентаризації

5) етап контрольної перевірки. На цьому етапі постійно діюча інвентаризаційна комісія в присутності членів робочої комісії перевіряє з опису данні з найбільш цінних матеріальних цінностей. У випадку виявлення значних відхилень створюється нова робоча комісія і проводиться повторна інвентаризація.

6) складання документів за результатами перевірки. Якщо дані контрольної перевірки співпали з даними робочої комісії, то результати інвентаризації фіксуються в інвентаризаційній відомості. Якщо ж були виявлені значні відхилення і проведена повторна інвентаризація новою робочою групою, то складають акт інвентаризації та в книзі реєстрації контрольних перевірок робиться запис. Усі документи за формою затверджені Інструкцією про проведення інвентаризації.

7) опрацювання результатів інвентаризації: визначення причин відхилень, прийняття рішень, щодо виявлених відхилень, відображення результатів в реєстрах бухгалтерського обліку.

Правильне проведення інвентаризації впливає на ефективність отриманих результатів. Не дивлячись на існуючу методику, вчені продовжують вдосконалювати цей процес. Серед питань по удосконаленню інвентаризації розглядають удосконалення форми документів, розрахунок оптимальної чисельності членів інвентаризаційної комісії та їх складу, складання графіку проведення інвентаризації. Найбільше уваги приділяють дотриманню принципів проведення інвентаризації, як основи вдосконалення існуючого процесу та підвищення його ефективності.

10.4. Проведення інвентаризації за об'єктами обліку

Діяльність кожного підприємства індивідуальна та специфічна, але здійснюється ця діяльність за допомогою основних засобів, нематеріальних активів, товарно – матеріальних цінностей, грошових коштів та розрахунків. Існує необхідність перевіряти всі об'єкти обліку підприємства, з метою отримання достовірних даних, що використовуються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, а також для посилення контролю.

Так склалося історично, що починають інвентаризацію з найбільш цінного майна власника, якими виступають – основні засоби.

Інвентаризація основних засобів.

При інвентаризації основних засобів перевіряється наявність і стан будівель, споруд, незавершеного будівництва, інвентар та устаткування, земельні ділянки.

Перш за все, перевіряють наявність та стан інвентарних карток та описів на основні засоби. Якщо на підприємстві, були здані або отримані основні засоби на правах оренди, необхідно також перевірити наявність технічних паспортів на основні засоби. За відсутності документів необхідно забезпечити їх отримання та оформлення.

Обов'язковою під час інвентаризації є перевірка наявності на основних засобах інвентарних номерів. Присвоєні об'єктам основних засобів інвентарні номери не повинні змінюватись.

У ході проведення інвентаризації будинків, споруд та іншої нерухомості комісія перевіряє наявність документів, які підтверджують знаходження вказаних об'єктів у власності підприємства.

Якщо під час інвентаризації комісія встановлює об'єкти, не прийняті на облік або в реєстрах бухгалтерського обліку відсутні дані, чи вказані неправильні дані, що їх характеризують, комісія повинна включити в опис

правильні дані за цими об'єктами.

Під час інвентаризації основних засобів поряд з перевіркою їх фактичної наявності встановлюється ступень їх фактичного зносу, за результатами якого коригуються записи на рахунок необоротних активів.

Однотипні предмети господарського інвентарю, інструменти, обладнання однакової вартості, що надійшли одночасно в один підрозділ підприємства та обліковуються в типовій інвентарній картці групового обліку, в описах наводяться за найменуваннями і зазначеннями кількості цих предметів.

При перевірці будівель і споруд, перевіряють їх фактичну наявність та дані бухгалтерського обліку. Під час інвентаризації буває виявлено, що будівля або споруда протягом року була демонтована, при цьому в бухгалтерії відсутній акт на її ліквідацію. В таких випадках допускається складання окремого акту на ліквідацію, в якому вказується, яку кількість матеріалів було отримано і ким, для яких потреб були використані ці матеріали, після чого акт надається на затвердження власнику, або керівнику підприємства.

Основні засоби, не придатні для експлуатації і до відновлення, до опису фактичних залишків не включаються. На ці предмети інвентаризаційна комісія складає окремі описи із зазначенням часу введення в експлуатацію і причин, за якими вони стали непридатними для подальшого використання. Такі об'єкти списуються відповідно до чинного порядку щодо ліквідації основних засобів.

Інвентаризація незавершеного виробництва та незакінченого капітального будівництва.

Перед початком інвентаризації матеріали, покупні напівфабрикати, не використані в цехах, а також деталі й вузли, обробка яких завершена на певному етапі, здаються на склад і враховуються при інвентаризації товарно -

матеріальних цінностей.

Інвентаризуючи ці об'єкти обліку, необхідно мати на увазі, що:

- в інвентаризаційних описах вказуються найменування робіт, стадія і ступень їх готовності, кількість чи обсяг робіт;

- сировина, матеріали і покупні напівфабрикати, що є біля робочих місць і без обробки, в описи незавершеного виробництва не включаються, а фіксуються в описах матеріальних цінностей чи в окремих описах;

- кількість сировини та матеріалів, які входять у склад неоднорідної маси чи суміші у незавершеному виробництві, визначаються технічними розрахунками в порядку, передбаченому галузевими інструкціями з питань планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (в даній час необхідно керуватися нормами Положення (Стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»);

- інвентаризаційна комісія повинна перевірити наявність у складі незавершеного капітального будівництва обладнання, переданого для монтажу, фактично не розпочатого, а також стан об'єктів, будівництво яких тимчасово припинено.

Сировина, матеріали, покупні напівфабрикати, які є біля робочих місць і ще не обробляються, при інвентаризації не враховуються, а заносяться в інвентаризаційні описи матеріальних цінностей.

Кожне підприємство має свої особливості виробничого циклу, тому на кожному підприємстві своя специфіка інвентаризації незавершеного виробництва.

Інвентаризація нематеріальних активів

До нематеріальних активів належать нематеріальні активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані і утримуються підприємством з метою використання протягом періоду більше 1 року (чи операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі,

адміністративних потреб чи надання в оренду іншим особам.

Класифікація нематеріальних активів за групами і субрахунками, викладена в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» і має такий вигляд:

- права користування природними ресурсами;
- права користування майном;
- права на знаки для товарів і послуг;
- права на об'єкти промислової власності;
- авторські і суміжні з ними права;
- гудвіл;
- інші нематеріальні активи.

Особливістю інвентаризації нематеріальних активів є те, що вона проводиться тільки у вартісному вираженні. При інвентаризації нематеріальних активів інвентаризаційна комісія повинна перевірити обґрунтованість їх оприбуткування на рахунок 12 «Нематеріальні активи», тобто наявність документів, на підставі яких оформлені, придбані майнові права, і документів, що описують сам об'єкт нематеріального активу або порядок його використання.

Під час інвентаризації нематеріальних активів, комісія перевіряє наявність розпорядчого документа підприємства про затвердження корисного терміну використання і норм амортизації кожного об'єкта. Програмні продукти перевіряють за їх наявністю на відповідних носіях.

У разі виявлення лишків об'єктів нематеріальних активів комісія записує їх в інвентаризаційний опис із внесенням потрібних даних.

Інвентаризація товарно-матеріальних цінностей

Інвентаризація товарно-матеріальних цінностей (далі – ТМЦ), відбувається на кожному підприємстві. Під час інвентаризації ТМЦ перевіряють наявність матеріальних цінностей, що обліковують на балансових рахунках 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28 та на забалансовому

рахунку 02.

Процес проведення інвентаризації ТМЦ розкриває Інструкція № 69, яка передбачає наступне:

- переважування, обмір, підрахунок ТМЦ проводиться у порядку розміщення цінностей у приміщенні, не допускаючи безладного переходу комісії від одного виду цінностей до іншого;

- інвентаризаційні описи складаються окремо на ТМЦ, що перебувають у дорозі, неоплачені в строк покупцями відвантажені товари і цінності;

- кількість цінностей і товарів, що зберігаються в непошкодженій упаковці постачальника, може визначатися на підставі документів за обов'язкової перевірки в натурі частини вказаних цінностей;

- на прибуткових документах на ТМЦ, що надійшли на об'єкт і прийняті під час його інвентаризації МВО у присутності членів інвентаризаційної комісії за підписом її голови, робиться відмітка «після інвентаризації» з посиланням на дату опису, де записані ці цінності;

- на видаткових документах про ТМЦ, які відпущені зі складу під час інвентаризації з дозволу керівника підприємства і головного бухгалтера у присутності членів інвентаризаційної комісії за підписом її голови, робиться відмітка, і вони заносяться до окремого опису в порядку, аналогічному для цінностей, що надійшли під час інвентаризації;

- дані про наявність тих чи інших ТМЦ із зазначенням назви, відмітних ознак, включаючи номенклатурний номер, одиниці виміру і кількість фактично. Кожна сторінка опису підписується членами комісії і матеріально відповідальними особами. Наприкінці кожної сторінки цифрами і словами записується загальна сума натуральних одиниць, відображених на цій сторінці.

На останній сторінці опису відповідально матеріальна особа підтверджує, що всі матеріальні цінності обліковані і відображені в інвентаризаційному описі правильно і повністю, жодних пропусків і не

включених до опису предметів немає. Інвентаризаційні описи складаються в двох або трьох примірниках, один з яких надається матеріально відповідальній особі.

На час перерви в роботі інвентаризаційної комісії сховища закриваються та опечатуються. Печатка зберігається у когось із членів комісії.

Якщо на складі зберігаються ТМЦ інших підприємств або фізичних осіб, на них складається окремий опис з посиланням на документи, які підтверджують факт прийняття таких цінностей на відповідальне зберігання. Один примірник належно заповненого акта з інвентаризації таких ТМЦ у десятиденний строк передається їх власнику.

Інвентаризація ТМЦ, що перебувають у дорозі, які відправлені але не оплачені в термін покупцями, оформлюються актом. Комісія повинна перевірити, чи справді таке відвантаження відбулося.

Під час інвентаризації ТМЦ комісія повинна звернути увагу на те, як на підприємстві здійснюється оперативний контроль за наявністю і рухом ТМЦ. Його суть полягає в тому, що в процесі діяльності підприємства бухгалтерські працівники один раз на тиждень здійснюють у присутності завідуючого складом перевірку своєчасності і правильності оформлення первинних документів щодо складських операцій, а також записів у картках складського обліку, виконаних матеріально відповідальними особами. При цьому комісія перевіряє наявність на картках складського обліку підписів відповідального працівника бухгалтерії, контролює наявність відповідно заповнених реєстрів приймання-здавання первинних складських документів.

Одержані дані, що містяться в інвентаризаційному описі, здаються до бухгалтерії повністю оформлені під розписку відповідального працівника бухгалтерії. Працівники бухгалтерії порівнюють ці дані з залишками тих же ТМЦ у бухгалтерському обліку і записують до звірювальних відомостей результатів інвентаризації.

Звірювальна відомість слугує для відображення результатів інвентаризації. При цьому до звірювальної відомості заносяться тільки ті цінності, щодо яких встановлено відхилення фактичних даних з даними бухгалтерії в той чи інший бік. До початку робіт зі складання звірювальної відомості бухгалтерія ретельно перевіряє правильність усіх підрахунків, наведених в інвентаризаційних описах або актах.

Виявлені у підрахунках або цінах і таксуванні помилки виправляються і завіряються підписами всіх членів комісії і матеріально відповідальних осіб. За цінностями, які перебувають на відповідальному зберіганні, складається окрема звірювальна відомість.

Складання звірювальної відомості супроводжується такими розрахунковими процедурами:

- здійснюється взаємний залік лишків і недостач унаслідок пересортиці;
- розрахунок природної недостачі.

У результаті порівняння облікових даних з фактичними може бути виявлено таке:

- фактичний залишок і бухгалтерський збігаються;
- фактичний залишок менший від бухгалтерського – недостача;
- фактичний залишок більший від бухгалтерського – надлишок.

Інвентаризація малоцінних і швидкозношуваних предметів

Малоцінні необоротні матеріальні активи обліковуються на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи», субрахунок 112 «Малоцінні необоротні активи», а малоцінні та швидкозношувані предмети (далі – МШП) обліковуються на рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети». Облік малоцінних необоротних матеріальних активів регулюється Положенням (Стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (далі – П(С)БО 7), а облік МШП регулюється П(С)БО 9 «Запаси».

Особливістю обліку МШП – є кількісний облік предметів, виданих в

експлуатацію. Комісія повинна обов'язково перевіряти облік виданих предметів за місцем експлуатації не в вартісному виразі, а тільки в кількісному. При відсутності такого обліку, необхідно зафіксувати це документально і поставити МШП на облік за відповідною матеріально відповідальною особою, враховуючи строк служби та вартість предмету.

Малоцінні швидкозношувані предмети, що перебувають в експлуатації, перевіряються за місцем їх розміщення та особами, на відповідальному зберіганні яких значаться ці предмети. Їх інвентаризація здійснюється шляхом огляду кожного предмета і реєстрації його в інвентаризаційному описі.

При інвентаризації малоцінних швидкозношуваних предметів, виданих в індивідуальне користування працівникам підприємства, допускається складання групових інвентаризаційних описів.

Якщо під час інвентаризації МШП будуть виявлені предмети, не придатні для експлуатації і не списані з обліку, то робоча комісія складає акт на списання таких предметів. Типові форми актів на списання: МШ-4, МШ-5, МШ-8, затверджені наказом Мінстату від 22.05.96 р. №145.

У разі виявлення предметів, які неправильно віднесені до складу малоцінних швидкозношуваних предметів, їх переводять до складу основних засобів чи до складу запасів.

Інвентаризація тари

Під час інвентаризації товарно матеріальних цінностей необхідно проводити інвентаризацію тари і тарних матеріалів. Якщо підприємство не займається реалізацією своєї продукції в тарі, то обов'язково отримує від постачальників сировину, матеріали, продукцію в тарі. Особливої уваги інвентаризація тари має на підприємствах, де тара і тарні матеріали становлять значну частку в обігу матеріалів (переробні та харчові галузі, промислове виробництво).

У бухгалтерському обліку тара розподіляється на такі види:

- тканина мішкова: мішки;
- скляна: пляшки, банки тощо;
- інша жорстка тара: папір, деревина і комбіновані матеріали на їх основі з полімерним покриттям;
- до тари також належать деталі, матеріали, призначені для виготовлення або ремонту тари, що використовується для пакування готової продукції (пробка коркова, металева і поліетиленова, ковпачки, фольга тощо).

Синтетичний облік тари і тарних матеріалів ведеться на балансовому рахунку 20 «Виробничі запаси», субрахунок 204 «Тара і тарні матеріали».

Аналітичний облік тари здійснюється на рахунках третього порядку за групами:

- поворотна тара заставна;
- поворотна тара не заставна;
- тара, що виконує одноразовий поворот;
- матеріали і деталі, призначені для виготовлення і ремонту тари, що використовується для пакування продукції;
- знос тари.

Для особливостей обліку використання тари можна зарахувати:

- тару, яка призначена для постійного зберігання ТМЦ у коморах підприємства та у виробничих цехах, або тару багаторазового використання для здійснення виробничого процесу обліковуються на рахунку 115 «Інвентарна тара»;

- вартість тари одноразового використання й пакування готових виробів у цехах вважають витратами, пов'язаними з операційною діяльністю підприємства, рахунок 23 «Виробництво»;

- у повторному використанні одноразової тари підприємство прибуткує її на рахунок 204 за цінами її можливої реалізації;

- тара, що вибула з експлуатації внаслідок її природного зносу, списується з кредиту рахунка 204 «Тара і тарні матеріали» у дебет рахунка 71 «Інший операційний дохід».

Члени інвентаризаційної комісії мають бути компетентними в питаннях обліку, щоб перевірити не тільки кількісний облік, але також оцінити якісний його стан.

Інвентаризація дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння

Інвентаризація дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння (ДМК) проводиться відповідно до Інструкції про порядок одержання витрачання, обліку, зберігання та транспортування дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння на підприємствах, в об'єднаннях, установах і організаціях, затвердженої наказом Мінфіном від 06.04.98 р. № 84, перелік дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння наводиться в пункті 1.2 цієї Інструкції.

Для проведення інвентаризації за наказом керівника створюється комісія з числа працівників підприємства. Комісія формується в такому ж порядку, що і при інвентаризації інших матеріалів, але з деякими особливостями.

Перша особливість – обов'язкова участь у її складі головного бухгалтера або його заступника.

Друга особливість – до складу інвентаризаційної комісії не вводиться матеріально відповідальна особа, у яких у підзвіті перебувають цінності, що підлягають інвентаризації.

Третя особливість – у суб'єктів підприємницької діяльності, де через великий обсяг робіт однієї інвентаризаційної комісії недостатньо, призначається центральна інвентаризаційна комісія і місцеві комісії, яким доручається проведення інвентаризації в окремих підрозділах. Центральна комісія організовує і контролює роботу місцевих комісій.

Інструкція № 84 встановлює деякі особливості щодо кількості

обов'язкових інвентаризацій на рік. Зокрема, інвентаризація дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, і виробів з них, а також дорогоцінних металів, що містяться у відходах і брухті, здійснюється два рази на рік станом на 1 січня і на 1 липня на місці їх зберігання і безпосередньо на виробництві з повною «зачисткою» приміщень і обладнання.

Суб'єкти підприємницької діяльності, які займаються збиранням і переробкою брухту й відходів, що містять дорогоцінні метали і дорогоцінне каміння, проводять інвентаризацію один раз на рік станом на 1 січня.

Інвентаризація дорогоцінних металів, які містяться у приладах, обладнанні та інших виробах, здійснюється одночасно з інвентаризацією цих матеріальних цінностей у строки, встановлені для їх інвентаризації відповідно до Інструкції № 69 та Закону про бухгалтерський облік.

На період проведення перевірки операції з приймання і відпуску цінностей припиняються. Дорогоцінні метали і дорогоцінні каміння перевіряються за їх місцеперебуванням у присутності матеріально відповідальної особи, на зберіганні якої є ці цінності.

Маса дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння і виробів із них встановлюється шляхом зважування, підрахунку, обміру тощо в установлених одиницях вимірювання.

Цінності, які надходять під час інвентаризації, приймаються комісією і включаються до окремого опису. Цінності, які належать іншим підприємствам, також включаються до окремого інвентаризаційного опису.

Після закінчення інвентаризації належно оформлені акти здаються до бухгалтерії для відображення в облікових реєстрах результатів інвентаризації.

Якщо під час інвентаризації членами інвентаризаційної комісії були виявлені нестачі або лишки, матеріально відповідальні особи повинні дати письмові пояснення інвентаризаційної комісії. На підставах цих пояснень комісія встановлює причини виявлених відхилень від даних бухгалтерського

обліку і вносить пропозиції щодо їх урегулювання. Все це має бути відображено у протоколі інвентаризації, який потім затверджує керівник підприємства.

Інвентаризація готової продукції

Проведення інвентаризації готової продукції відбувається згідно Інструкції №69, як інвентаризація матеріальних цінностей, що входять до складу оборотних активів.

Товари, підготовлені до відправки чи відпуску згідно з виписаними, але не оплаченими документами, включаються до загального інвентаризаційного опису як власність підприємства. Упаковані товари повинні бути в цих випадках розкриті і записані з натури, а не за супровідними документами.

На всіх примірниках накладних, на відправку товарів, робиться відмітка про те, що ці товари включені до інвентаризаційного опису, за підписом голови інвентаризаційної комісії. При інвентаризації товарів, що перебувають у дорозі перевіряється обґрунтованість сум, що обліковуються на відповідних рахунках обліку.

Інвентаризація каси та касових операцій

Згідно з Планом рахунків, затвердженим наказом Мінфіну від 20.12.99 р. №291, інформація про наявність і рух коштів у касі підприємства відображаються на рахунку 30 «Каса», що має такі субрахунки:

- 301 «Каса в національній валюті»;
- 302 «Каса в іноземній валюті».

Рахунки третього порядку «Операційна каса в іноземній валюті» відкриваються на підприємствах, де працюють операційні каси.

У касі підприємства для відображення грошових операцій за кожним видом іноземної валюти ведеться окрема касова книга, а в бухгалтерії ці операції відображаються в окремому з кожного виду валюти Журналі 1 і відомості до нього. У назві кожного журналу зазначається найменування

іноземної валюти, для обліку якої заведено цей журнал.

Записи за рахунком субрахунків 301 «Каса в національній валюті», 302 «Каса в іноземній валюті» рахунка 30 (прибуток коштів у касі підприємства), у кореспонденції з дебетом відповідних рахунків, наводяться в Журналі 1 (або іншому реєстрі, який веде підприємство). А у відомості до нього наводяться записи з дебетом субрахунків 301 та 302 (видача грошових коштів із каси) з розподілом сум за кредитом кореспондентських рахунків.

Інвентаризацію каси і касових операцій починається перш за все, з підрахунку фактичної наявності готівкових коштів, цінних паперів, бланків суворої звітності та інших цінностей, що зберігаються у касі підприємства.

Він полягає в простому перерахунку готівкових коштів, цінних паперів тощо, які є в касі підприємства на момент перевірки. Працівники каси не повинні знати часу проведення перевірки. Це робиться, щоб виключити випадки покриття нестачі грошей. Перед підрахунком грошей касир у присутності комісії заповнює касову книгу, виводить у ній розрахунковий залишок і складає касовий звіт за останній день роботи каси (з початку робочого дня і до моменту приходу членів комісії).

Звіт підписують підзвітний касир і головний бухгалтер підприємства. Після цього касир складає розписку, в якій зазначає, що всі прибуткові і витратні документи включені до звіту і на момент інвентаризації неврахованих грошей, цінних паперів, бланків суворого обліку та інших цінностей у касі немає.

Другим етапом в інвентаризації каси є перевірка своєчасності прибуткування готівкових коштів, що надходять у касу підприємства.

Відбувається перевірка чеків, за якими отримана готівка, ціль отримання готівка (це зафіксовано в чеку на отримання грошей), наявність на корінцях чеків підписів осіб, які мають право підпису таких документів, дата отримання готівки та інші реквізитів.

Дата, зазначена на корінці грошового чека, має відповідати даті

виписки банку, даті, яку касир проставляє на прибутковому касовому ордері, що засвідчує факт прибуткування отриманої в банку суми готівки у касу підприємства, й даті відповідної сторінки касової книги. Якщо підприємство здійснює реалізацію товарів за готівку, комісія перевіряє своєчасність і повноту оформлення прибуткових касових ордерів, наявність на таких ордерах дозвільного підпису головного бухгалтера.

На прибутковому касовому ордері перевіряють наявність відбитку круглої печатки підприємства на обох частинах. При складанні двох частин прибуткового касового ордера має бути повний рисунок печатки.

Оприбуткуванням готівки в касу підприємства вважається здійснення ним обліку готівки в повній сумі її фактичних надходжень з оформленням цієї операції прибутковим касовим ордером та відображенням у касовій книзі.

Під час розрахунків готівкою підприємств сфери торгівлі, громадського харчування та послуг із застосуванням реєстраторів розрахункових операцій. Оприбуткуванням є здійснення підприємством обліку готівки через реєстратори розрахункових операцій, зі складанням звітів у Книзі обліку розрахункових операцій та оформлення готівки прибутковим касовим ордером і відповідним записом у касовій книзі в день надходження коштів.

При роботі вищезазначених підприємств та їх підрозділів у вечірні години, святкові та вихідні дні одержана ними в ці години (дні) торгова виручка вважається оприбуткованою в їх каси, якщо вона проведена через реєстратори розрахункових операцій у день її фактичного надходження, але не пізніше наступного робочого дня здана до каси такого підприємства, з оформленням прибуткового касового ордера та відповідним записом у касовій книзі.

Особливу увагу, під час проведення інвентаризації каси, комісія приділяє дотриманню ліміту залишку готівки та правильності списання

готівки.

Усю готівку понад установлені ліміти залишку готівки в касі підприємства зобов'язані здавати у порядку і строки, встановлені установою банку для зарахування її на рахунки. Якщо ліміт залишку готівки в касі підприємства взагалі не встановлено, вся наявна в його касі на кінець дня готівка має бути здана до банку.

Підприємства мають право зберігати в касі готівку для виплат, пов'язаних з оплатою праці, що здійснюються за рахунок виручки, понад установлений йому ліміт каси протягом трьох робочих днів із дня настання строків цих виплат у сумі, що зазначена в переданих до каси платіжних відомостях.

Комісія під час інвентаризації повинна перевірити, чи дотримуються касири встановленого ліміту. Поряд із цим комісія перевіряє відповідність використання грошових коштів цілям, які були зафіксовані у чеку на отримання готівки, та відповідність таких витрат чинному законодавству України.

Перевищення ліміту каси та недотримання порядку використання готівки є грубим порушенням касової дисципліни, тягне за собою штрафні санкції і не може замовчуватися під час інвентаризації, а особи, які допускають такі порушення, заносяться до акта інвентаризації з подальшими пропозиціями щодо міри покарання.

Дотриманням необхідної фінансової дисципліни, що підлягає перевірці під час інвентаризації, є видача готівки з каси підприємства особам, за умови звітування за раніше виданими підзвіт сумами.

Якщо з каси підприємства його працівнику одночасно видана готівка на відрядження та кошти під звіт для вирішення у цьому відрядженні виробничих питань, то підзвітна особа, незалежно від строку відрядження, протягом трьох робочих днів після повернення з відрядження повинна подати до бухгалтерії підприємства одночасно звіт про суму, що була їй

видана для вирішення виробничих питань, та авансовий звіт про кошти, витрачені безпосередньо на відрядження.

При перевірці авансових звітів про використання одержаної під звіт готівки для вирішення господарських питань комісія приділяє особливу увагу дотриманню встановлених термінів складання та подання до бухгалтерії відповідних звітів, своєчасність повернення до каси підприємства залишків невикористаної готівки, наявності оригіналів підтвердних документів, їх погашенню, цільовому витрачання підзвітних сум тощо.

Сума платежу готівкою одного підприємства в розрахунках з іншим підприємством не може перевищувати 10 тис. грн. протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами.

За перевищення встановлених строків використання виданої під звіт готівки та за видачу готівкових коштів під звіт без повного звітування щодо раніше виданих коштів, за витрачання готівки з виручки на виплати, пов'язані з оплатою праці, за наявності податкової заборгованості, до підприємств застосовуються фінансові санкції згідно з чинним законодавством.

Особливу увагу потрібно приділяти обігу готівкової іноземної валюти. Законом України від 06.06.95 р. №217/95-ВР «Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), недостачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей» передбачені штрафи у сумі, еквівалентній потрійній сумі (вартості) зазначених валютних цінностей, перерахованій у валюту України за обмінним курсом Національного банку України на день погашення заборгованості.

Під час проведення інвентаризації каси, здійснюється перевірка своєчасності та повноти заповнення первинних документів, що фіксують рух коштів, цінних паперів та інших цінностей через касу, яка перевіряється.

Касові операції оформлюються документами і мають застосовуватися

без змін на всіх підприємствах, незалежно від їх відомчої підпорядкованості і форми власності.

В період інвентаризації у касі можуть бути виявлені різні розписки на видачу грошей у тимчасове користування, не оформлені належно довіреності на отримання готівки з каси підприємства. В таких випадках виплачені суми, розписки та неправильно оформлені довіреності до заліку прийматися не повинні, а видані за такими документами суми вважаються нестачею.

Розрахунки готівкою підприємств усіх форм власності із громадянами мають проводитись з оформленням прибуткових та видаткових касових ордерів, касового чи товарного чека, квитанції, договору купівлі-продажу, акта закупівлі, актів виконаних робіт чи наданих послуг або інших документів, що засвідчують факт купівлі товару, виконання робіт, надання послуг.

Особливу увагу під час інвентаризації слід звернути на те, що усі надходження і видачі готівки мають бути занесені до касової книги (типова форма КО-4).

Прибуткові касові ордери й квитанції до них та видаткові касові документи бухгалтер повинен виписувати лише чорнильною або кульковою ручкою, за допомогою друкарських машинок, комп'ютерних засобів чи іншими способами, які забезпечують їх надійне зберігання протягом установлених термінів.

Бухгалтерія повинна зареєструвати прибуткові й видаткові касові ордери у журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових документів (форма КО-3).

Крім того, слід звернути увагу на наявність, правильність і своєчасність заповнення Книги обліку прийнятих та виданих касиром грошей (типова форма КО-5), Журналу реєстрації посвідчень на відрядження й дотримання граничних термінів відрядження.

Готівка за прибутковими та її видача за видатковими касовими

ордерами може прийматися тільки в день їх складання.

Виправлення помилок у прибуткових та видаткових касових документах забороняється.

Слід простежити за:

- наявністю на прибуткових касових ордерах та видаткових документах усіх реквізитів, дозвільних підписів, підписів касира та осіб, які отримують кошти, наявність на доданих до них документа штампа або напису касира «оплачено» із зазначенням дати (число, місяць, рік);

- наявністю у платіжних відомостях на виплату зарплати, пенсій, стипендій проти прізвищ фізичних осіб, яким не здійснено виплату належної суми, штампів або написів: «Депоновано»;

- наявністю реєстрів депонованих сум;

- наявність видаткових касових ордерів на фактично видані суми за платіжними відомостями.

Виправлення у касовій книзі не допускаються. Усі касові документи повинні бути укомплектовані в хронологічному порядку, пронумеровані й переплетені в окремі папки.

Останнім етапом інвентаризації каси є складання акта інвентаризації каси фактична наявність коштів та інших цінностей у касі порівнюються з даними бухгалтерського обліку. Потрібно звернути увагу на те, що фактичний залишок готівки в касі на кінець дня повинен завжди відповідати розрахунковому залишку касової книги, а на кінець місяця, кварталу, року – ще й залишку, показаному в Журналі 1 або іншому реєстрі, який веде підприємство за рахунком 30 “Каса”.

Один примірник акта передається до бухгалтерії підприємства, другий – залишається у матеріально відповідальній особи. В акті наводиться фактична наявність коштів, поштових марок, розрахункових чекових книжок та інших грошових документів, цінних паперів – установлених під час інвентаризації та тих, що рахуються в обліку. Іноземна валюта записується

до акта за курсом НБУ, який діє на день інвентаризації.

Інвентаризація коштів на рахунках в банку

Перевірка рахунків у банках здійснюється методом звірки залишків, які обліковуються на рахунках в бухгалтерії із залишками за банківськими виписками.

Виписки банків про залишки коштів на поточних, спеціальних, валютних, акредитивних рахунках у банках повинні бути підтверджені взаємним актом.

Суть інвентаризації полягає у встановленні реальності залишків шляхом перевірки відповідності сальдо за всіма банківськими виписками і обліковими реєстрами на кінець інвентаризаційного періоду. У випадку необхідності достовірність виписок встановлюють зустрічною перевіркою у банківських установах.

Інвентаризація векселів

Інвентаризації підлягають усі векселі, як ті, що є в портфелі, так і ті, що вийняли з нього. За кожною категорією векселів слід скласти окремий опис.

З векселів, що містяться в банках, до описів необхідно додавати письмові довідки банків. Для досягнення реальності балансу вексельні зобов'язання дебіторів слід пильно переглянути. Часто серед них є сумнівні чи безнадійні зобов'язання. Завдання комісії – визначити реальну цінність таких векселів.

Інвентаризація бланків суворої звітності

Бухгалтерський облік наявності і руху бланків суворої звітності ведеться на за балансовому рахунку 08 “Бланки суворої звітності”. На цьому рахунку враховуються документи, що посвідчують особу, подію, освіту, трудовий стаж та інші (свідоцтво, посвідчення, трудова книжка, диплом про освіту); проїзні квитки, абонементні талони, документи на перевезення

вантажів; довіреності на отримання цінностей та інші акти.

Збільшення залишку рахунка 08 відбувається під час надходження (прийняття на облік) бланків суворої звітності, зменшення – після використання чи списання як непотрібних чи не наявних.

Аналітичний облік ведеться за кожним бланком і місцем їх зберігання.

На більшості підприємств бланки документів суворої звітності зберігаються в приміщенні каси, оскільки воно найбільш пристосоване для таких цілей. Бланки повинні зберігатися закритими і доступ до них має обмежуватись. З відповідальною особою укладається договір про матеріальну відповідальність. При інвентаризації члени комісії уважно переглядають надані для перевірки бланки документів суворої звітності. З кожного виду документів перераховується їх фактична кількість, підсумовується загальна сума за номінальною та історичною вартістю, встановлюється оригінальність і правильність оформлення.

Комісія встановлює чи здійснює на підприємстві оперативний контроль за рухом бланків суворої звітності, чи ведуться журнали реєстрації їх прибуття – вибуття, правильність і своєчасність оформлення актів на списання бланків та ін. Особливу увагу членам комісії слід звернути на рух бланків довіреностей.

За результатами проведеної роботи складається акт із кожного виду бланків і за місцями зберігання.

Інвентаризація фінансових інвестицій

Перевіряється наявність цінних паперів, в установчих та інших документах дані про паї, вкладення в статутні фонди (капітали) спільно створених підприємств і депозитаріїв.

При інвентаризації цінних паперів встановлюється:

- правильність оформлення цінних паперів;
- реальність вартості цінних паперів, що є на балансі;

- збереження цінних паперів (шляхом зіставлення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку);

- своєчасне і повне відображення в обліку отриманих доходів з цінних паперів.

Цінні папери інвентаризуються за їх окремими видами, зі складанням акту, у якому наводяться номінальна та фактична вартість, строки погашення та їх загальна сума.

Реквізити кожного цінного паперу порівнюються з даними описів (реєстрів, книг), що зберігаються в бухгалтерії підприємства.

Фінансові капітали інших організацій, а також позики, що надаються іншим організаціям, при інвентаризації повинні бути підтвержені документами.

Дані як про довгострокові, так і короткострокові фінансові вкладення в цінні папери (акції, облігації тощо), депозити, статутні капітали інших підприємств наводяться в окремих інвентаризаційних актах, в яких вказується назва документа, що підтверджує фінансові інвестиції (установчий договір, інші домовленості, виписки банків, накладні на передачу, обладнання тощо), сума вкладення і вид.

Інвентаризація витрат майбутніх періодів і резервів майбутніх витрат і платежів

Бухгалтерський облік витрат майбутніх періодів (далі – ВМП) ведеться на рахунку 39 “Витрати майбутніх періодів”. До них належать витрати, пов’язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості; з освоєнням нових виробництв і агрегатів; оплачені авансом орендні платежі; оплата страхового поліса; передплата на газети, журнали, періодичні і довідкові видання та ін.

Облік резервів майбутніх витрат (далі – РМВ) і платежів ведеться на рахунку 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів”. На ньому

узагальнюється інформація про рух грошових коштів, які за рішенням підприємства резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів, про включення їх у витрати поточного періоду. За кредитом рахунка 47 відображається наявність і нарахування забезпечень, за дебетом – їх використання.

Підприємство може створювати за рахунок собівартості продукції, робіт, послуг такі резерви:

- резерв для забезпечення виплат відпусток;
- резерв для забезпечення гарантійних зобов'язань.

Інвентаризація витрат майбутніх періодів і резервів майбутніх витрат і платежів полягає в перевірці обґрунтованості залишку зазначених сум на дату інвентаризації відповідно до переліку створюваних резервів, затверджених розпорядчим документом керівника підприємства, для чого:

- залишок резерву на оплату відпусток, включаючи відрахування на державне соціальне страхування з цих сум;
- середньоденна оплата праці визначається діленням на 2,4 середньомісячної зарплати одного працівника;
- кількість днів невикористаної відпустки всіма працівниками підприємства, на яку складається резерв, не може нараховуватися більш ніж на два роки;
- при інвентаризації резерву на виплату передбаченої законодавством винагороди за вислугу років уточнюється розмір резерву, який не повинен перевищувати суму нарахованої винагороди і підлягає зарахуванню на витрати виробництва чи витрати обігу.

Інвентаризаційна комісія за документами встановлює і включає в опис суму, що підлягає відображенню на рахунку обліку ВМП. Правильність визначення залишку інших видів резервів на кінець року перевіряється відповідно до внутрішніх правил створення і використання резервів, затверджених керівником підприємства. В залишку на кінець року можуть

бути лише суми резерву на оплату відпусток.

У бухгалтерському обліку суми, яких не вистачає, відображаються за дебетом рахунка 92 “Адміністративні витрати” чи 23 “Виробництво” і кредитом рахунка 471 “Забезпечення виплат відпусток”. Надлишкові нараховані суми сторнуються.

Інвентаризація дебіторської та кредиторської заборгованості

При інвентаризації розрахунків комісія на основі бухгалтерський документів перевіряє залишки сум на відповідних рахунках. Потім встановлюється термін заборгованості за рахунками дебіторів і кредиторів, а також встановлюються особи, винні в недотриманні сплати.

Інвентаризаційна комісія шляхом документальної перевірки винна також визначити:

- правильність розрахунків із банками, фінансовими, податковими органами, позабюджетними фондами, вищою установою, а також зі структурними підрозділами установи, виділеними на окремі баланси;
- правильність і обґрунтованість сум дебіторської і кредиторської, депонентської заборгованості, включаючи суми кредиторської і депонентської заборгованості, щодо яких минув термін позовної давності;
- реальність заборгованості працівникам і службовцям із заробітної плати, розрахунків із працівниками і службовцями за безготівковими перерахунками;
- чи вжито заходів щодо стягнення дебіторської заборгованості у встановленому порядку.

Для перевірки розрахунків із постачальниками, покупцями та іншими дебіторами і кредиторами підприємство повинно обмінятися виписками з особових рахунків. Виписки надсилають підприємства – кредитори своїм дебіторам. Отже, у результаті взаємної перевірки заборгованості на рахунках повинні залишатися погоджені суми.

Порядок інвентаризації заборгованостей регламентовано пп. “А” – “Д” п. 11.11 Інструкції з інвентаризації №69.

а) всім дебіторам підприємства-кредитори повинні передавати виписки про їх заборгованість, що пред'являються інвентаризаційній комісії для підтвердження реальності заборгованості. Підприємства – дебітори зобов'язані протягом десяти днів з дня одержання виписок підтвердити заборгованість або заявити свої заперечення;

б) на суму заборгованості постачальників і невідфактурованих поставок після їх перевірки бухгалтерія повинна вимагати від постачальників розрахунково-платіжні документи. Постачальники зобов'язані надати покупцям такі документи або повідомити про причини їх ненадання чи про відсутність такої заборгованості.

в) на рахунках обліку розрахунків з покупцями і замовниками, постачальниками і підрядниками, іншими дебіторами і кредиторами повинні залишатися виключно узгоджені суми.

г) суми за розрахунками з установами банків, фінансовими і податковими органами повинні бути узгодженими з ними.

г) до акта інвентаризації розрахунків додається довідка про дебіторську і кредиторську заборгованості, за якою строк позовної давності минув, із зазначенням осіб, винних у закінченні строку позовної давності дебіторської заборгованості, а також назви та адреси дебіторів або кредиторів, суми, причини, дати і підстави виникнення заборгованості.

Акт інвентаризації розрахунків складає інвентаризаційна комісія за формою № ІНВ-17. Комісія на підставі актів звіряння встановлює тотожність розрахунків підприємства розрахункам банків, бюджету, фінансових, податкових органів. Неврегульованих сум за цими розрахунками на балансі підприємства бути не повинно, їх оцінюють як неправильне складання балансу.

За актами звірки розрахунків з дебіторами і кредиторами комісія

встановлює строки виникнення, можливість погашення заборгованості й осіб, з вини яких пропущено строки позовної давності.

За розрахунками з працівниками і службовцями перевіряється реальність дебіторської і кредиторської заборгованостей за розрахунковими відомостями, підсумки яких порівнюються з Головною книгою, а також виявляються суми, що підлягають перерахуванню на рахунок депонентів.

За заборгованістю із зарплати працівниками повинні бути виявлені суми, що своєчасно не вимагалися і підлягали перерахуванню на рахунок депонентів, а також суми і причини виникнення переplat (дебіторської заборгованості).

При інвентаризації підзвітних сум перевіряють представлені звіти підзвітних осіб за виданими авансами з урахуванням їх цільового використання, а також суми виданих авансів із кожної підзвітної особи, дати їх видачі і цільового призначення.

Інвентаризація підзвітних сум дає можливість встановити, чи не обліковуються підзвітні суми за працівниками, які звільнились і не входять до штату підприємства.

При інвентаризації розрахунків інвентаризаційні описи слід складати в розрізі кожного виду заборгованості: нормальна, спірна, безнадійна та за кодами бухгалтерських рахунків.

10.5. Відображення результатів інвентаризації на рахунках бухгалтерського обліку

Після того, як заповнені всі інвентарні описи і механічна робота з інвентаризації завершена, розпочинається фінальний етап інвентаризації – аналіз результатів інвентаризації та відображення його на рахунках бухгалтерського обліку.

Інвентаризаційна комісія, керівник підприємства та головний бухгалтер

аналізують отриману інформацію, характер виявлених недостач і лишків. Виявлені недостачі та лишки майна повинні знайти відповідне відображення в бухгалтерському обліку. Починається обробка інвентаризаційних описів для визначення та відображення результатів інвентаризаційного процесу в бухгалтерському обліку.

Для визначення попереднього результату інвентаризації складають порівняльні відомості і визначають різниці між обліковими та фактичними даними.

Для регулювання попереднього результату уточнюють записи в обліку і регулюють різниці можливого пересортування.

Після аналізу проведеної роботи, визначають кінцевий результат інвентаризації :оприбуткування лишків, списання природного зменшення, віднесення недостач і витрат від псування майна на винних осіб.

Під час визначення попереднього результату інвентаризації може бути виявлено:

- відповідність фактичних і бухгалтерських даних;
- недостачу – фактичний залишок менший, ніж облікований;
- лишки - фактичний залишок більший, ніж облікований

Під інвентаризаційними різницями слід розуміти розбіжності між даними про фактичну наявність та стан майна і зобов'язань, що виявлені після проведення інвентаризації та даними бухгалтерського обліку. Інвентаризаційні різниці можна визначити лише шляхом порівняння фактичних і облікових даних.

Порядок регулювання інвентаризаційних різниць залежить від характеру та причин виявлених лишків або недостач, втрат або псування.

Недостачі в межах норм природного зменшення списуються на собівартість продукції, робіт, послуг.

Недостачі понад норми природного зменшення, а також недостачі таких матеріальних цінностей, за якими не може бути природного

зменшення, слід відносити на винних осіб. Якщо винні особи не встановлені, або немає можливості утримати збитки з винних осіб, та в інших випадках – недостач відносять на фінансові результати діяльності господарчого суб'єкта. Рішення про списання недостачі приймає власник або керівник, його рішення не повинно суперечити чинним нормативно-правовим актам.

У разі нестачі основних засобів, якщо винна особа встановлена, роблять такі бухгалтерські проведення:

1. Відображено знос списаних основних засобів:

Дт 131 “Знос” – Кт 10 “Основні засоби”

2. Відображено залишкову вартість списаних основних засобів:

Дт 976 “Списання необоротних активів” – Кт 10 “Основні засоби”

3. Сума, що підлягає відшкодуванню в розмірі фактичної недостачі:

Дт 375 “Розрахунки по відшкодуванню завданих збитків” – Кт 716 “Відшкодування раніше списаних активів”

4. Сума до відшкодування, що дорівнює різниці між розміром матеріальної шкоди та балансовою вартістю основних засобів:

Дт 375 “Розрахунки по відшкодуванню завданих збитків” – Кт 719 “Інші доходи від операційної діяльності”.

5. Нарахована сума, що підлягає сплаті до бюджету :

Дт 716 “Відшкодування раніше списаних активів” – Кт 642 “Розрахунки з обов'язкових платежів”.

6. Одержана сума відшкодування втрати від винної особи в касу підприємства:

Дт 30 “Каса” – Кт 375 “Розрахунки по відшкодуванню завданих збитків”.

7. Внесені гроші на рахунок підприємства з каси:

Дт 31 “Рахунки в банках” – Кт 30 “Каса”.

8. Перераховано до бюджету належну суму:

Дт 642 “Розрахунки з обов’язкових платежів” – Кт 31 “Рахунки в банках”.

У разі нестачі основних засобів, якщо вина особа не встановлена роблять такі бухгалтерські проведення:

1. Відшкодування суми нестачі у складі звітнього періоду:

Дт 947 “Нестачі і втрати від псування цінностей” – Кт 10 “Основні засоби”.

2. Відображення на позабалансовому рахунку суми недостачі:

Дт 072 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей”

При недостачі основних засобі внаслідок крадіжки та надзвичайних подій, якщо вина особа не встановлена роблять такі бухгалтерські проведення :

1. Списання вартості основних засобів, втрачених внаслідок надзвичайних обставин:

Дт 99 “Надзвичайні витрати” – Кт 10 “Основні засоби”.

2. Відшкодовані нестачі основних засобів у зв’язку з їх розкраданням, якщо винні особи не встановлені:

Дт 977 “Інші витрати звичайної діяльності” – Кт 10 “Основні засоби”.

У разі нестачі виробничих запасів, якщо винна особа встановлена роблять такі бухгалтерські проведення :

1. Відображення суми нестачі у складі витрат звітнього періоду:

Дт 947 “Нестачі і втрати від псування цінностей” – Кт 20 “Виробничі запаси”.

2. Сума, що підлягає відшкодуванню в розмірі фактичної недостачі:

Дт 375 “Розрахунки по відшкодуванню завданих збитків” – Кт 716 “Відшкодування раніше списаних активів”.

3. Сума до відшкодування, що дорівнює різниці між розміром матеріальної шкоди та балансовою вартістю запасів, яких не вистачає:

Дт 375 “Розрахунки по відшкодуванню завданих збитків” – Кт 719
“Інші доходи від операційної діяльності”.

4. Нарахована сума, що підлягає сплаті до бюджету :

Дт 716 “Відшкодування раніше списаних активів” – Кт 642
“Розрахунки з обов’язкових платежів”.

5. Одержана сума відшкодування втрати від винної особи в касу підприємства:

Дт 30 “Каса” – Кт 375 “Розрахунки по відшкодуванню завданих збитків”.

6. Внесені гроші на рахунок підприємства з каси:

Дт 31 “Рахунки в банках” – Кт 30 “Каса”.

7. Перераховано до бюджету належну суму:

Дт 642 “Розрахунки з обов’язкових платежів” – Кт 31 “Рахунки в банках”.

У разі нестачі виробничих запасів, якщо винна особа не встановлена роблять такі бухгалтерські проведення :

1. Відображення суми нестачі виробничих запасів:

Дт 947 “Нестачі витрат від псування цінностей” – Кт 20 “Виробничі запаси”

2. Відображення на позабалансовому рахунку суми нестачі:

Дт 072 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей”

Різновидом інвентаризаційних різниць може бути пересортування, яке є результатом взаємної заміни подібних товарно матеріальних цінностей, допущене через порушення організаційного порядку, що не відображене в обліку. Пересортуванням слід вважати лише виявлені факти недостачі і лишків товарно матеріальних цінностей однакового найменування в тотожній кількості та в однієї матеріально відповідальної особи.

Термін *пересортування* та порядок його регулювання може застосовуватись до ТМЦ, що обліковуються на бухгалтерських рахунках 20

“Виробничі запаси”, 22 “МШП”, 25 “Напівфабрикати”, 26 “Готова продукція”, 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”, 28 “Товари”.

Основні засоби, нематеріальні активи, матеріальні цінності, грошові кошти і документи, а також інші активи, що виявилися в надлишку, підлягають оприбуткуванню і зарахуванню на результати господарської діяльності або збільшенню фінансування з наступним встановленням причин виникнення лишку і винних у цьому осіб.

Так, наприклад, оприбуткування лишків виробничих запасів, раніше не облікованих на балансі, здійснюється таким чином:

Дт 20 “Виробничі запаси”

Кт 719 “Інші доходи від операційної діяльності”.

Оприбуткування лишків малоцінних швидкозношуваних предметів та малоцінних необоротних матеріальних активів, раніше не облікованих на балансі:

Дт 112 “Малоцінні необоротні матеріальні активи”

Кт 71 “Інший операційний дохід”

Дт 22 “Малоцінні і швидкозношувані предмети”

Кт 74 “Інші доходи”

Дт 072 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей”

Оприбуткування лишків готівки, виявлених під час інвентаризації каси (гривні):

Дт 301 “Каса в національній валюті”

Кт 719 “Інші доходи від операційної діяльності”.

Природне зменшення цінностей у межах встановлених норм списується за рішенням керівника підприємства, відповідно на витрати операційної діяльності. Норми природного зменшення можуть застосовуватися лише в разі виявлення фактичних недостач.

Понаднормові недостачі та витрати від псування цінностей

зараховуються на винних осіб за цінами, за якими обчислюється розмір шкоди від розкрадання;

Понаднормові витрати і нестачі матеріальних цінностей, включаючи готову продукцію, в тих випадках, коли винні особи не встановлені або у стягненні матеріальної шкоди з винних осіб відмовлено судом, зараховуються на збитки або зменшення фінансування.

На державних підприємствах та в бюджетних установах недостачі матеріальних цінностей понад норми природних втрат, втрат від псування, стихійного лиха (повені, пожежі тощо), а також втрат від нерозкритих крадіжок (якщо винних осіб не встановлено) списуються з балансів на зменшення фінансування лише після ретельної перевірки дійсної відсутності винних осіб і прийняття відповідних заходів для недопущення фактів у подальшому.

Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, недостачі, знищення (псування) матеріальних цінностей регулюється Постановою Кабінету Міністрів України від 22 січня 1996 року №116 “Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, недостачі, знищення (псування) матеріальних цінностей”.

Розмір збитків від розкрадання, недостачі, знищення (псування) бланків цінних паперів та документів суворого обліку обчислюється із застосуванням коефіцієнта:

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

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

У разі розкрадання, недостачі, знищення матеріальних цінностей, що підлягають списанню на видатки у мірі відпуску їх у виробництво (в

установах, які утримуються за рахунок бюджетних коштів – у міру їх придбання) та обліковуються лише у кількісному виразі, розмір збитків визначається за ринковими цінами на аналогічні матеріальні цінності, зменшеними пропорційно фактичному зносу, але не нижче ніж на 50 відсотків ринкової ціни.

Збитки, завдані підприємству, установі, організації працівниками, які виконують операції, пов'язані із закупівлею, продажем, обміном, перевезенням, доставкою, пересиланням, зберіганням, сортуванням, пакуванням, обробкою або використанням у процесі виробництва дорогоцінних металів та дорогоцінного каміння, ювелірних, побутових і промислових виробів та матеріалів, виготовлених з використанням дорогоцінних металів та дорогоцінного каміння, відходів та брухту, що містять дорогоцінні метали та дорогоцінне каміння, а також валютні операції, і які є винними у розкраданні, знищенні, недостачі або наднормативних їх втратах (крім втрат, що сталися у зв'язку з непередбаченими порушеннями технологічного процесу), якщо вони допущені внаслідок недбалості у роботі, порушення спеціальних правил, інструкцій, визначаються у розмірах:

а) дорогоцінних металів – золото, срібло, платина і метали платинової групи (паладій, іридій, родій, осмій, рутеній) у будь-якому вигляді та стані (сировина, сплави, напівфабрикати, промислові продукти, хімічні сполуки, вироби, відходи, брухт тощо) – у подвійному розмірі вартості цих металів у чистому вигляді за ринковими цінами, що діють на день виявлення завданих збитків;

б) дорогоцінного каміння, крім огранованого – у подвійному розмірі їх вартості за ринковими цінами, що діють на день виявлення завданих збитків;

в) огранованого дорогоцінного каміння, ювелірних та побутових виробів, виготовлених із використанням дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння – у потрійному розмірі їх вартості за ринковими цінами, що діють на день виявлення завданих збитків.

Для підтвердження вартості тих чи інших товарно-матеріальних цінностей комісія повинна мати на увазі, що згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», запаси відображаються в обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Чиста вартість реалізації визначається за кожною одиницею товарно-матеріальних цінностей відніманням від очікуваних витрат на завершення виробництва і збут.

Сума, на яку первісна вартість товарно-матеріальних цінностей перевищує чисту вартість їх реалізації, та вартість повністю втрачених товарно-матеріальних цінностей списуються на витрати звітного періоду. Суми недостач і витрат від псування цінностей до прийняття рішення про конкретних винуватців відображаються на позабалансових рахунках. Після встановлення осіб, які мають відшкодувати втрати, належна до відшкодування сума зараховується до складу дебіторської заборгованості (або інших активів) і доходу звітного періоду.

Контрольні запитання, тести, завдання для самостійної роботи

Контрольні запитання до глави 10

1. Що таке інвентаризація?
2. Яка роль інвентаризації в управлінні підприємством?
3. Що виступає об'єктами і суб'єктами інвентаризації?
4. Які існують критерії класифікації інвентаризації?
5. Які мета та завдання інвентаризації?
6. Які головні принципи проведення інвентаризації?
7. Які методи застосовують для проведення інвентаризації?
8. За допомогою яких рахунків відображають результати інвентаризації?

Теми для написання рефератів і підготовки наукових статей

1. Інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку
2. Історичний аспект інвентаризації: від стародавніх перерахувань до сучасних комп'ютерних технологій.
3. Сучасна методика проведення інвентаризації та можливості її удосконалення.
4. Відображення результатів інвентаризації у фінансовій звітності підприємства.
5. Управлінський аспект інвентаризації в умовах ринкової економіки.

Тести

Запитання 1. При інвентаризації основних засобів перевіряється?

1. Наявність та технічні характеристики передавальних пристроїв, будівель, устаткування.
2. Будівлі, споруди, стан і наявність транспортних засобів підприємства.
3. Наявність і стан будівель, споруд, незавершеного будівництва, інвентар та устаткування, а також земельні ділянки.
4. Все майно підприємства вартістю більше 1000 грн.

Запитання 2. Як визначають кількість цінностей і товарів, що зберігаються в непошкодженій упаковці постачальника під час інвентаризації:

1. На підставі накладної від постачальника та розписки комірця про кількість.
2. Розпакуванням оригінальної упаковки та перерахуванням.
3. На підставі документів, за обов'язковою перевіркою в натурі частини вказаних цінностей.
4. Шляхом переважування, не пошкоджуючи упаковки.

Запитання 3. Звірювальна відомість необхідна для:

1. Відображення результатів інвентаризації: лишків або нестач.
2. Звірки наявних основних засобів з даними бухгалтерського обліку.
3. Відображення та звірки номенклатури товарів підприємства.
4. Звірки витрат звітного періоду.

Запитання 4. Інвентаризацію каси проводять декілька раз на рік:

1. На підприємствах торгівлі, в фінансових та банківських установах.
2. На всіх підприємствах.
3. На підприємствах з великим грошовим оборотом.

4. На підприємства, де працюють операційні каси.

Запитання 5. Інвентаризація коштів на рахунках в банку здійснюється:

1. Методом звірки залишків, які обліковуються на рахунках в бухгалтерії.
2. Методом зустрічної перевірки з постачальниками.
3. На підставі довідки державного казначейства.
4. Методом звірки залишків, які обліковуються на рахунках в бухгалтерії із залишками за банківськими виписками.

Запитання 6. При інвентаризації підзвітних сум комісія перевіряє :

1. Представлені звіти підзвітних осіб за виданими авансами, їх цільове використання і дата видачі.
2. Представлені звіти підзвітних осіб за виданими авансами, дата видачі грошей і підпис на звіті.
3. Дата видачі грошей, підпис на авансовому звіті і сума прописом.
4. Представлені звіти підзвітних осіб за виданими авансами та юридичне право на отримання авансу.

Запитання 7. Під час інвентаризації каси перевіряють:

1. Ліміт каси і фактична наявність грошових коштів.
2. Ліміт каси, фактична наявність грошових коштів, повнота і своєчасність оприбуткування і здавання грошей.
3. Призначення оприбуткованих грошових коштів, своєчасність видачі та ліміт каси.
4. Наявність грошових коштів та прибуткових касових ордерів.

Запитання 8. При інвентаризації дебіторської та кредиторської заборгованості комісія:

1. Встановлює винних осіб, що призвели до дебіторської або кредиторської заборгованості підприємства.
2. Зобов'язана протягом 10 днів підтвердити дебіторську або кредиторську заборгованість підприємства.
3. Направляє виписку в банківські установи для підтвердження або спростування дебіторської або кредиторської заборгованості.
4. Перевіряє залишки сум на відповідних рахунках, встановлює терміни заборгованості і осіб винних в недотриманні сплати.

Запитання 9. Результати інвентаризації відображають в бухгалтерському обліку, якщо:

1. Виявлені недостачі та лишки майна, а також позитивні і негативні сумарні різниці.
2. Виявлені недостачі майна, а також негативні сумарні різниці.
3. Виявлені недостачі майна, а також виявлені винні особи.
4. Виявлені недостачі майна, які є можливість списати у поточному

періоді.

Запитання 10. Інвентарні описи складають:

1. Матеріально відповідальні особи.
2. Голова інвентаризаційної комісії і головний бухгалтер підприємства.
3. Члени інвентаризаційної комісії.
4. Головний бухгалтер підприємства.

Запитання 11. До загальних принципів інвентаризації відносять:

1. Оцінку результатів.
2. Обов'язковість проведення.
3. Документальне відображення.
4. Доцільність.

Запитання 12. До обов'язкових принципів інвентаризації відносять:

1. Безперервність.
2. Плановість.
3. Дотримання матеріальної відповідальності.
4. Своєчасність.

Запитання 13. До об'єктів інвентаризації відносять:

1. Грошові кошти.
2. Необоротні активи.
3. Зобов'язання.
4. Всі перераховані відповіді в п.1-3.

Запитання 14. Суб'єктами інвентаризації є:

1. Державна податкова адміністрація.
2. Матеріально відповідальна особа.
3. Бухгалтер каси.
4. Правильної відповіді немає.

Запитання 15. Кому делегують свої повноваження власники підприємства, як суб'єкта інвентаризації:

1. Головному бухгалтеру.
2. Інвентаризаційній комісії.
3. Матеріально відповідальній особі.
4. Дані повноваження не можуть бути делегованими.

Запитання 16. Головна мета інвентаризації:

1. Перерахувати наявні об'єкти.
2. Привести до відповідальності матеріально відповідальну особу.
3. Скласти фінансову звітність.
4. Визначення наявності й стану майна та врегулювання інвентаризаційних різниць з відображенням результатів інвентаризації.

Запитання 17. До задач інвентаризації відносять:

1. Виявлення фактичної наявності об'єктів інвентаризації.
2. Встановлення надлишків та нестач.
3. Перевірка умов зберігання цінностей.
4. Всі перераховані відповіді в п.1-3 правильні.

Запитання 18. Принцип оперативності проведення інвентаризації означає:

1. Забезпечення законності інвентаризації.
2. Своєчасне проведення інвентаризації.
3. Вчасне надання результатів інвентаризації.
3. Проведення інвентаризації згідно з затвердженим графіком.

Запитання 19. Принцип гласності проведення інвентаризації означає:

1. Донесення результатів інвентаризації до колективу.
2. Достовірне відображення наявності майна.
3. Забезпечення законності інвентаризації.
4. Раптовість проведення інвентаризації.

Запитання 20. До основних завдань постійно діючої комісії по проведенню інвентаризації відносять:

1. Профілактичні роботи по забезпеченню збереження цінностей.
2. Організаційні роботи щодо проведення інвентаризації.
3. Безпосереднє проведення інвентаризації.
4. Правильні відповіді в п.1-2.

Завдання для самостійної роботи

Завдання 1.

Умова: На підприємстві створена комісія для проведення інвентаризації. Під час проведення інвентаризації на склад були оприбутковані матеріальні цінності які зафіксовані в загальному інвентаризаційному описі. Видача товарів під час проведення інвентаризації не проводилась. Після проведення інвентаризації робочою групою була проведена контрольна перевірка, яка виявила незначні відхилення, але повторна перевірка інвентаризаційних даних не проводилась. За результатами перевірки виявлена нестача та надлишок за однаковими матеріалами, яка виникла за звітний період. Надлишки оприбутковані на

склад, а нестача віднесена на винну особу.

Необхідно:

1. Вивчити ситуацію, яка відбулася на підприємстві.
2. Вказати, які порушення були допущені при підготовці та проведенні інвентаризації.
3. Визначити наслідки порушень.

Завдання 2.

Умова: На підприємстві проведена інвентаризація грошових коштів в касі в присутності матеріально-відповідальної особи – бухгалтера грошових коштів Семенової І.Г. У склад комісії по інвентаризації увійшли:

Головний бухгалтер – Іванова І.І.

Бухгалтер з заробітної плати – Петрова М.Р.

Офіс-менеджер – Трофімова О.Л.

Начальник відділу продаж – Сергіїв М.Д.

Інвентаризація планова і проведена відповідно з графіком проведення інвентаризації. Дата проведення – 05.10.20...р.

Під час інвентаризації проведено опис грошових коштів у касі:

№ з/п	Номинал купюри, грн.	Кількість купюр, од.	Загальна сума, грн.
1	5	6	30-00
2	20	2	40-00
3	50	8	400-00
4	100	5	500-00
5	200	1	200-00
	Усього	-	1170-00

Від матеріально відповідальної особи прийнята розписка про те, що всі операції по касі відображені.

В касовій книзі залишок коштів на початок дня дорівнював 30 грн. В касовий

книзі відображені такі операції:

- ПКОН № 5 про оприбуткування коштів з поточного рахунку на суму 2000грн;
- ВКОН № 8 про видачу авансу на відрядження Миколаєву Є.Д. на суму 1000грн.

Виявлений надлишок у касі бухгалтер пояснив поверненням грошових коштів з підзвіту Романовим В.П., котрий підтвердив цей факт.

Необхідно:

1. Вивчити ситуацію, яка відбулася на підприємстві.
2. Заповнити необхідні документи, які складаються під час інвентаризації та за її результатами.
3. Відобразити виявлену різницю та пояснення бухгалтера.

Перелік законодавчих, нормативних, літературних джерел та Інтернет-ресурсів до глави 10

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» №996-XIV від 16.07.99 р. // <http://www.nibu.factor.ua/info/>
2. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків. Затверджена наказом Міністерства фінансів України № 69 від 11.08.94 р. // <http://www.nibu.factor.ua/info/>
3. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 88 від 24.05.1995 р. // <http://www.nibu.factor.ua/info/>
4. Бардаш С.В. Інвентаризація на підприємствах: питання методології і практики (на прикладі підприємств роздрібної торгівлі Житомирської області): Автореферат дисертації. – Київ. держ. торг.-екон. ун-т. – К., 2000. – 18 с. // <http://www.lib.ua-ru.net>.
5. Бутинець Т.А. Принципи господарського контролю: суперечності

поглядів // Вісник ЖДТУ №1(47) // <http://www.nbuu.gov.ua>.

6. Бухгалтерський облік: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / Л.Г. Ловінська, Л.В. Жилкіна, О.М. Галенко та ін. – К.: КНЕУ, 2002. – 370 с. // <http://ukrkniga.org.ua>.

7. Бухгалтерський облік в Україні. Від теорії до практики: У 2т. / За ред. А.М. Коваленко. – Дніпропетровськ: Баланс-Клуб, 2010. – Т.1. – 656 с.

8. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів / За заг. ред. Ф.Ф. Бутинця. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2009. – 912 с. <http://dt-kt.net>.

9. Гусак Л.В. Особливості проведення інвентаризації на підприємстві: логістичний підхід // Вісник ЖДТУ №4 (54). // <http://www.nbuu.gov.ua>.

10. Економічна енциклопедія // slovopedia.org.ua.

11. Енциклопедичний словник економіки та права // mirslivarej.com.

12. Інвентаризація активів і зобов'язань. Електронний журнал Аверс-Бухгалтерія.

13. Малюга Н.М. Основи інвентаризації в бухгалтерському обліку. // <http://www.confcontact.com>.

14. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України № 996 від 16.07.1999 р. // <http://www.minfin.gov.ua/>.

15. Рогозян Л.Є., Вахлакова В.В. Ревізія і контроль: Навч. посібн. – Алчевськ: ДонДТУ, 2008. – 209 с. // <http://www.ukr.vipreshebnik.ru>.

16. Словник Ушакова // dic.academic.ru.

17. Соколов Я.В. Инвентаризация: история и современность // <http://www.buh.ru>.

18. Ярова О.А. Удосконалення порядку проведення інвентаризації на підприємстві // <http://www.rusnauka.com>.

ДОДАТКИ

Додаток 1. ЗАКОН УКРАЇНИ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні

Додаток 2. ПОЛОЖЕННЯ (стандарт) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах"

Додаток 3. ПОЛОЖЕННЯ (стандарт) бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва"

Додаток 4. НАКАЗ Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій із застосування регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами»

Додаток 5. ПЛАН рахунків бухгалтерського обліку

Додаток 6. ВИТЯГ із Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку

Додатки 7. Балансове узагальнення

ЗАКОН УКРАЇНИ
Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні

Із змінами і доповненнями, внесеними
Законами України

від 11 травня 2000 року №1707-III,
від 8 червня 2000 року №1807-III,
від 22 червня 2000 року №1829-III,
від 9 лютого 2006 року №3422-IV,
від 8 липня 2010 року №2457-VI,
від 2 грудня 2010 року №2756-VI

(з 17 червня 2011 року до цього Закону будуть
внесені зміни згідно із Законом України від 15 лютого
2011 року №3024-VI)

Цей Закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.

Розділ I. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

Стаття 1. Визначення термінів

Для цілей цього Закону терміни вживаються у такому значенні:

активи - ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому;

бухгалтерський облік - процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень;

внутрішньогосподарський (управлінський) облік - система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством;

господарська операція - дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства;

зобов'язання - заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, приведе до зменшення ресурсів

підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди;

економічна вигода - потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів;

консолідована фінансова звітність - фінансова звітність, яка відображає фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці;

національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку - нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам;

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

первинний документ - документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення;

фінансова звітність - бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період;

користувачі фінансової звітності (далі - користувачі) - фізичні або юридичні особи, які потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень.

Стаття 2. Сфера дії Закону

1. Цей Закон поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності (далі - підприємства), які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно з законодавством.

2. Частину другу статті 2 виключено

(згідно із Законом України від 11.05.2000 р. №1707-III)

3. Суб'єкти підприємницької діяльності, яким відповідно до законодавства надано дозвіл на ведення спрощеного обліку доходів і витрат, ведуть бухгалтерський облік і подають фінансову звітність у порядку, встановленому законодавством про спрощену систему обліку і звітності.

Стаття 3. Мета бухгалтерського обліку та фінансової звітності

1. Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

2. Бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

3. Підприємства, які мають право ведення спрощеного обліку доходів і витрат та не зареєстровані платниками податку на додану вартість, можуть узагальнювати інформацію в регістрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису.

(статтю 3 доповнено частиною третьою згідно із Законом України від 02.12.2010 р. №2756-VI)

Стаття 4. Основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності

Бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються на таких основних принципах:

обачність - застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

повне висвітлення - фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

автономність - кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;

послідовність - постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обгрунтована та розкрита у фінансовій звітності;

безперервність - оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі;

нарахування та відповідність доходів і витрат - для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;

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

історична (фактична) собівартість - пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;

єдиний грошовий вимірник - вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці;

періодичність - можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

Стаття 5. Валюта бухгалтерського обліку та фінансової звітності

Підприємства ведуть бухгалтерський облік і складають фінансову звітність у грошовій одиниці України.

Розділ II. ДЕРЖАВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Стаття 6. Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні

1. Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою:

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

удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

2. Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

3. Порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в банках встановлюється Національним банком України відповідно до цього Закону та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

4. Порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності про виконання бюджетів та госпрозрахункових операцій бюджетних установ встановлюється

Державним казначейством України відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку за погодженням з Міністерством фінансів України.

(частина четверта статті 6 із змінами, внесеними згідно із Законом України від 08.07.2010 р. №2457-VI)

5. Порядок ведення бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності інвестора, пов'язаної з виконанням робіт (послуг), передбачених угодою про розподіл продукції, визначається такою угодою відповідно до вимог законодавства України.

(статтю 6 доповнено новою частиною п'ятою згідно із Законом України від 08.06.2000 р. №1807-III,

у зв'язку з цим частину п'яту вважати частиною шостою)

6. Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, у межах своєї компетенції, відповідно до галузевих особливостей розробляють на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх застосування.

Стаття 7. Методологічна рада з бухгалтерського обліку

1. Методологічна рада з бухгалтерського обліку діє як дорадчий орган при Міністерстві фінансів України з метою:

організації розробки та розгляду проектів національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

удосконалення організаційних форм і методів бухгалтерського обліку в Україні;

методологічного забезпечення впровадження сучасної технології збору та обробки обліково-економічної інформації;

розробки рекомендацій щодо вдосконалення системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів.

2. Методологічна рада з бухгалтерського обліку утворюється з висококваліфікованих науковців, спеціалістів міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, підприємств, представників громадських організацій бухгалтерів та аудиторів України.

3. Методологічна рада з бухгалтерського обліку діє на підставі Положення про Методологічну раду з бухгалтерського обліку. Положення про Методологічну раду з бухгалтерського обліку та її персональний склад затверджуються Міністром фінансів України.

Розділ III. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Стаття 8. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві

1. Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації.

2. Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів.

3. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів.

4. Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його організації:

введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;
ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;
самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися, та в бюджетних установах.

(абзац п'ятий частини четвертої статті 8 із змінами,
внесеними згідно із Законом України від 08.07.2010 р. №2457-VI)

Завдання та функціональні обов'язки бухгалтерських служб, повноваження керівника бухгалтерської служби у бюджетних установах визначаються Кабінетом Міністрів України.

(частину четверту статті 8 доповнено абзацом шостим
згідно із Законом України від 08.07.2010 р. №2457-VI)

5. Підприємство самостійно:

визначає облікову політику підприємства;

обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених цим Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних;

розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;

затверджує правила документообороту і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;

може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства;

визначає доцільність застосування міжнародних стандартів (крім випадків, коли обов'язковість застосування міжнародних стандартів визначена законодавством).

(частину п'яту статті 8 доповнено абзацом сьомим
згідно із Законом України від 02.12.2010 р. №2756-VI)

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

7. Головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства (далі - бухгалтер):

забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності;

організує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;

бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства;

забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства.

8. Відповідальність за бухгалтерський облік господарських операцій, пов'язаних з ліквідацією підприємства, включаючи оцінку майна і зобов'язань підприємства та

складання ліквідаційного балансу і фінансової звітності, покладається на ліквідаційну комісію, яка утворюється відповідно до законодавства.

Стаття 9. Первинні облікові документи та реєстри бухгалтерського обліку

1. Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо - безпосередньо після її закінчення. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи.

2. Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати такі обов'язкові реквізити:

назву документа (форми);

дату і місце складання;

назву підприємства, від імені якого складено документ;

зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;

посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;

особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

3. Інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в реєстрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку. Операції в іноземній валюті відображаються також у валюті розрахунків та платежів по кожній іноземній валюті окремо.

Дані аналітичних рахунків повинні бути тотожні відповідним рахункам синтетичного обліку на перше число кожного місяця.

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

5. Господарські операції повинні бути відображені в облікових реєстрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.

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

7. Підприємство вживає всіх необхідних заходів для запобігання несанкціонованому та непомітному виправленню записів у первинних документах і реєстрах бухгалтерського обліку та забезпечує їх належне зберігання протягом встановленого строку.

8. Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи.

9. Копії первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку можуть бути вилучені у підприємства лише за рішенням відповідних органів, прийнятим у межах їх повноважень, передбачених законами. Обов'язковим є складання реєстру документів, що вилучаються у порядку, встановленому законодавством.

Вилучення оригіналів таких документів та реєстрів забороняється, крім випадків, передбачених кримінально-процесуальним законом.

(частина дев'ята статті 9 у редакції
Закону України від 02.12.2010 р. №2756-VI)

Стаття 10. Інвентаризація активів і зобов'язань

1. Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка.
2. Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно з законодавством.

РОЗДІЛ IV. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

Стаття 11. Загальні вимоги до фінансової звітності

1. На основі даних бухгалтерського обліку підприємства зобов'язані складати фінансову звітність. Фінансову звітність підписують керівник та бухгалтер підприємства.
2. Фінансова звітність підприємства (крім бюджетних установ, представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності та суб'єктів малого підприємництва, визнаних такими відповідно до чинного законодавства) включає: баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал та примітки до звітів.
3. Для суб'єктів малого підприємництва і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності національними положеннями (стандартами) встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати.
4. Форми фінансової звітності підприємств (крім банків) і порядок їх заповнення встановлюються Міністерством фінансів України за погодженням з Державним комітетом статистики України.
5. Форми фінансової звітності банків і порядок їх заповнення встановлюються Національним банком України за погодженням з Державним комітетом статистики України.
6. Форми фінансової звітності бюджетних установ встановлюються Міністерством фінансів України.

(частина шоста статті 11 у редакції
Закону України від 08.07.2010 р. №2457-VI)

7. Юридичні особи, що відповідають критеріям, визначеним пунктом 154.6 статті 154 Податкового кодексу України, зобов'язані складати та подавати до відповідних органів фінансову звітність, передбачену для суб'єктів малого підприємництва, один раз на рік.

(статтю 11 доповнено частиною сьомою
згідно із Законом України від 02.12.2010 р. №2756-VI)

Стаття 12. Консолідована та зведена фінансова звітність

1. Підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції, зобов'язані складати та подавати консолідовану фінансову звітність.
2. Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать підприємства, засновані на державній власності, та органи, які здійснюють управління майном підприємств, заснованих на комунальній власності, крім власних звітів, складають та подають зведену фінансову звітність щодо всіх підприємств, що належать до сфери їх управління.
Зазначені органи також окремо складають зведену фінансову звітність щодо господарських товариств, акції (частки, паї) яких перебувають відповідно у державній та комунальній власності.
3. Об'єднання підприємств крім власної звітності складають і подають зведену фінансову звітність щодо всіх підприємств, які входять до їх складу, якщо це передбачено установчими документами об'єднань підприємств відповідно до законодавства.

(частина третя статті 12 із змінами, внесеними згідно із Законом України від 11.05.2000 р. №1707-III)

Стаття 13. Звітний період

1. Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Проміжна звітність складається щоквартально наростаючим підсумком з початку звітного року в складі балансу та звіту про фінансові результати. Баланс підприємства складається за станом на кінець останнього дня кварталу (року).
2. Перший звітний період новоствореного підприємства може бути менш як 12 місяців, але не більш як 15 місяців.
3. Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку звітного року до дати прийняття рішення про його ліквідацію.

Стаття 14. Подання та оприлюднення фінансової звітності

1. Підприємства зобов'язані подавати квартальну та річну фінансову звітність органам, до сфери управління яких вони належать, трудовим колективам на їх вимогу, власникам (засновникам) відповідно до установчих документів, якщо інше не передбачено цим Законом. Органам виконавчої влади та іншим користувачам фінансова звітність подається відповідно до законодавства. Термін подання фінансової звітності встановлюється Кабінетом Міністрів України.
2. Фінансова звітність підприємств не становить комерційної таємниці, крім випадків, передбачених законодавством.
3. Підприємства (крім бюджетних установ) зобов'язані подавати (надсилати рекомендованим листом) державному реєстратору за місцезнаходженням реєстраційної справи не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, фінансову звітність про господарську діяльність у складі балансу і звіту про річні фінансові результати.

(статтю 14 доповнено новою частиною третьою згідно із Законом України від 09.02.2006 р. №3422-IV, у зв'язку з цим частини третю і четверту вважати відповідно частинами четвертою і п'ятою)

4. Відкриті акціонерні товариства, підприємства - емітенти облігацій, банки, довірчі товариства, валютні та фондові біржі, інвестиційні фонди, інвестиційні компанії, кредитні спілки, недержавні пенсійні фонди, страхові компанії та інші фінансові установи зобов'язані не пізніше 1 червня наступного за звітним року оприлюднювати річну фінансову звітність та консолідовану звітність шляхом публікації у періодичних виданнях або розповсюдження її у вигляді окремих друкованих видань.
5. У разі ліквідації підприємства ліквідаційна комісія складає ліквідаційний баланс та у випадках, передбачених законами, публікує його протягом 45 днів.

Стаття 15. Контроль за додержанням законодавства про бухгалтерський облік та фінансову звітність

Контроль за додержанням законодавства про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні здійснюється відповідними органами в межах їх повноважень, передбачених законами.

Розділ V. ПРИКІНЦЕВІ ПОЛОЖЕННЯ

1. Цей Закон набирає чинності з 1 січня 2000 року. Адміністративні штрафи, які можуть бути накладені відповідно до законів України на керівників та інших посадових осіб підприємств у зв'язку з допущеними методологічними помилками або арифметичними описками ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, пов'язаними із введенням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, застосовуються з 1 січня 2001 року.

(пункт 1 розділу V доповнено абзацом другим згідно із Законом України від 22.06.2000 р. №1829-III)

2. Кабінету Міністрів України:
підготувати та подати до Верховної Ради України пропозиції про внесення змін до законів України, що впливають з цього Закону;
привести свої нормативно-правові акти у відповідність з цим Законом;
забезпечити розроблення міністерствами та іншими центральними органами виконавчої влади нормативно-правових актів, передбачених цим Законом, а також перегляд і скасування їх нормативно-правових актів, що суперечать цьому Закону.

Президент України

Л. КУЧМА

м. Київ

16 липня 1999 року

№ 996-XIV

Додаток 2

**Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку
Наказ Міністерства фінансів України
від 28 травня 1999 року № 137
Зареєстровано в Міністерстві юстиції України
21 червня 1999 р. за №392/3685**

Із змінами і доповненнями, внесеними
наказами Міністерства фінансів України
від 25 листопада 2002 року №989,
від 25 вересня 2009 року №1125

На виконання Програми реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. №1706, **НАКАЗУЮ:**

1. Затвердити Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" (далі - Положення (стандарт) 6), схвалене Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України, що додається.
2. Установити, що вказане Положення (стандарт) 6 застосовується до бухгалтерської звітності щодо операцій, які відбуваються з 2000 року.
3. Передбачити, що інші нормативні акти Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку діють у частині, що не суперечить Положенню (стандарту) 6.

Заступник Міністра

А. В. Литвин

ЗАТВЕРДЖЕНО
наказом Міністерства фінансів України
від 28 травня 1999 р. №137
Зареєстровано

ПОЛОЖЕННЯ
(стандарт) бухгалтерського обліку 6
"Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах"
Загальні положення

1. Цим Положенням (стандартом) визначається порядок виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін у фінансовій звітності.
2. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються у фінансовій звітності підприємств, організацій та інших юридичних осіб (далі - підприємства) усіх форм власності (крім бюджетних установ).
3. Терміни, що використовуються в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

(абзац перший пункту 3 із змінами, внесеними згідно з
наказом Міністерства фінансів України від 25.09.2009 р. №1125)

Дата балансу - дата, на яку складений баланс підприємства. Звичайно датою балансу є кінець останнього дня звітного періоду.

Облікова оцінка - попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами.

Подія після дати балансу - подія, яка відбувається між датою балансу і датою затвердження керівництвом фінансової звітності, підготовленої до оприлюднення, яка вплинула або може вплинути на фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

Виправлення помилок і зміни в облікових оцінках

4. Виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх роках, здійснюється шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року, якщо такі помилки впливають на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку).

(пункт 4 із змінами, внесеними згідно з наказом
Міністерства фінансів України від 25.11.2002 р. №989)

5. Виправлення помилок, які відносяться до попередніх періодів, вимагає повторного відображення відповідної порівняльної інформації у фінансовій звітності.
6. Облікова оцінка може переглядатися, якщо змінюються обставини, на яких базувалася ця оцінка, або отримана додаткова інформація.
7. Наслідки зміни в облікових оцінках слід включати до тієї ж самої статті звіту про фінансові результати, яка раніше застосовувалась для відображення доходів або витрат, пов'язаних з об'єктом такої оцінки.
8. Наслідки зміни облікових оцінок слід включати до звіту про фінансові результати в тому періоді, в якому відбулася зміна, а також і в наступних періодах, якщо зміна впливає на ці періоди.

Зміни в обліковій політиці

9. Облікова політика може змінюватися тільки, якщо змінюються статутні вимоги, вимоги органу, який затверджує положення (стандарт) бухгалтерського обліку, або, якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.
10. Не вважається зміною облікової політики встановлення облікової політики для:
 - 10.1. Подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій.

- 10.2. Подій або операцій, які не відбувалися раніше.
11. Облікова політика застосовується щодо подій та операцій з моменту їх виникнення, за винятком випадків, передбачених п. 13 цього Положення (стандарту).
12. Вплив зміни облікової політики на події та операції минулих періодів відображається у звітності шляхом:
- 12.1. Коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року.
- 12.2. Повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів.
13. Якщо суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року неможливо визначити достовірно, то облікова політика поширюється лише на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики.
14. Якщо неможливо розрізнити зміну облікової політики та зміну облікових оцінок, то це розглядається і відображається як зміна облікових оцінок.

Події після дати балансу

15. Події після дати балансу можуть вимагати коригування певних статей або розкриття інформації про ці події у примітках до фінансових звітів.
16. Події після дати балансу, які надають додаткову інформацію про визначення сум, пов'язаних з умовами, що існували на дату балансу, вимагають коригування відповідних активів і зобов'язань. Коригування активів і зобов'язань здійснюється шляхом сторнування та (або) додаткових записів в обліку звітного періоду, які відображають уточнення оцінки відповідних статей внаслідок подій після дати балансу.
17. Події, що відбуваються після дати балансу і вказують на умови, що виникли після цієї дати, не потребують коригування статей фінансових звітів. Такі події слід розкривати в примітках до фінансових звітів, якщо відсутність інформації про них вплине на здатність користувачів звітності робити відповідні оцінки та приймати рішення. Дивіденди за звітний період, які оголошені після дати балансу, слід розкривати в примітках до фінансових звітів.
18. Якщо події після дати балансу свідчать про наміри підприємства припинити діяльність або про неможливість її продовження, то фінансова звітність складається без застосування принципу безперервності діяльності.
19. Орієнтовний перелік подій після дати балансу додається.

Розкриття інформації у примітках до фінансових звітів

20. У примітках до фінансових звітів слід розкривати таку інформацію щодо виправлення помилок, які мали місце в попередніх періодах:
- 20.1. Зміст і суму помилки.
- 20.2. Статті фінансової звітності минулих періодів, які були переобраховані з метою повторного подання порівняльної інформації.
- 20.3. Факт повторного оприлюднення виправлених фінансових звітів або недоцільність повторного оприлюднення.
21. Підприємству слід розкривати зміст і суму змін в облікових оцінках, які мають суттєвий вплив на поточний період або, як очікується, суттєво будуть впливати на майбутні періоди.
22. У разі зміни в обліковій політиці підприємству слід розкривати:
- 22.1. Причини та суть зміни.
- 22.2. Суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року або обґрунтування неможливості її достовірного визначення.
- 22.3. Факт повторного подання порівняльної інформації у фінансових звітах або недоцільність її переобрахунку.
23. У разі потреби розкриття події, що відбулася після дати балансу, слід надавати

інформацію про зміст події та оцінку її впливу на фінансовий результат або обґрунтування щодо неможливості зробити таку оцінку.

**Начальник Управління методології
бухгалтерського обліку**

В. М. Пархоменко

Додаток
до Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 6

Орієнтовний перелік подій після дати балансу

1. Події, які надають додаткову інформацію про обставини, що існували на дату балансу

- 1.1. Оголошення банкрутом дебітора підприємства, заборгованість якого раніше була визнана сумнівною.
- 1.2. Переоцінка активів після звітної дати, яка свідчить про стійке зниження їхньої вартості, визначеної на дату балансу.
- 1.3. Отримання інформації про фінансовий стан і результати діяльності дочірніх і асоційованих підприємств, яка свідчить про стійке зниження вартості їхніх акцій на фондових біржах.
- 1.4. Продаж запасів, який свідчить про необґрунтованість оцінки чистої вартості їх реалізації на дату балансу.
- 1.5. Отримання від страхової організації матеріалів про уточнення розміру страхового відшкодування, переговори щодо якого велись на звітну дату.
- 1.6. Виявлення помилок або порушень законодавства, що призвели до перекручення даних фінансової звітності.

2. Події, які вказують на обставини, що виникли після дати балансу

- 2.1. Прийняття рішення щодо реорганізації підприємства.

- 2.2. Придбання цілісного майнового комплексу.
- 2.3. Рішення про припинення операцій, які становлять значну частину основної діяльності підприємства.
- 2.4. Знищення (втрата) активів підприємства внаслідок пожежі, аварії, стихійного лиха або іншої надзвичайної події.
- 2.5. Прийняття рішення щодо емісії цінних паперів.
- 2.6. Непрогнозовані зміни індексів цін і валютних курсів.
- 2.7. Укладення контрактів щодо значних капітальних і фінансових інвестицій.
- 2.8. Прийняття законодавчих актів, які впливають на діяльність підприємства.
- 2.9. Дивіденди за звітний період оголошені підприємством після дати балансу.

Додаток 3

**Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва"
Наказ Міністерства фінансів України
від 25 лютого 2000 року №39**

**Зареєстровано в Міністерстві юстиції України
15 березня 2000 р. за №161/4382**

Із змінами і доповненнями, внесеними
наказами Міністерства фінансів України
від 30 листопада 2000 року №304,
від 24 лютого 2001 року №101,
від 25 листопада 2002 року № 989,
від 23 травня 2003 року №363,
від 9 липня 2003 року №440,
від 22 листопада 2004 року №731,
від 11 грудня 2006 року №1176,
від 19 грудня 2006 року №1213,
від 5 березня 2008 року №353,
від 31 травня 2008 року №756,
від 25 вересня 2009 року №1125,
від 12 листопада 2009 року №1315,
від 24 вересня 2010 року №1085,
від 24 січня 2011 року №25

На виконання статті 11 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" **НАКАЗУЮ:**

1. Затвердити Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва" (далі - Положення (стандарт) 25), що додається.
2. Положення (стандарт) 25 застосовувати для складання фінансової звітності, починаючи з першого кварталу 2000 року. Установити, що у формах Фінансового звіту показники за аналогічний період 1999 року можуть не подаватися.
3. Пункт 3 втратив чинність

(у зв'язку з втратою чинності наказу Міністерства фінансів України від 30.09.98 р. №196 згідно з наказом Міністерства фінансів України від 09.07.2003

4. Визнати таким, що втратив чинність, наказ Міністерства фінансів України від 18 серпня 1995 року №139 "Про затвердження обсягу і форм річного бухгалтерського звіту підприємства та Інструкції про порядок їх заповнення", зареєстрований в Міністерстві юстиції України 1 вересня 1995 року за №321/857, із змінами і доповненнями.

Заступник Міністра

А. В. Литвин

ПОГОДЖЕНО:

**Заступник Голови
Держкомстату України**

В. А. Головка

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Міністерства фінансів України
від 25 лютого 2000 р. №39
(у редакції наказу Міністерства
фінансів України
від 24 січня 2011 р. №25)
Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
15 березня 2000 р. за №161/4382

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва"

І. Загальні положення

1. Це Положення (стандарт) установлює зміст і форму Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва в складі Балансу (форма №1-м) і Звіту про фінансові результати (форма №2-м) та порядок заповнення його статей, а також зміст і форму Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва в складі Балансу (форма №1-мс) і Звіту про фінансові результати (форма №2-мс) та порядок заповнення його статей. Показники цих звітів наводяться у тисячах гривень з одним десятковим знаком.

2. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються:

для складання Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва:

суб'єктами малого підприємництва - юридичними особами, які визнані такими відповідно до законодавства, крім довірчих товариств, страхових компаній, банків, ломбардів, інших фінансово-кредитних та небанківських фінансових установ, суб'єктів підприємницької діяльності, які здійснюють обмін іноземної валюти, є виробниками та імпортерами підакцизних товарів, а також суб'єктів підприємницької діяльності, у статутному фонді яких частка вкладів, що належить юридичним особам - засновникам та учасникам цих суб'єктів, які не є суб'єктами малого підприємництва, перевищує 25 відсотків;

представництвами іноземних суб'єктів господарської діяльності;

для складання Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва:

суб'єктами малого підприємництва - юридичними особами, що відповідають критеріям, визначеним пунктом 154.6 статті 154 розділу III Податкового кодексу України, та мають право на застосування спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат.

3. Новостворені підприємства та підприємства, які за результатами діяльності за минулий рік відповідають критеріям, наведеним у пункті 2 цього розділу, застосовують це Положення (стандарт) у поточному (звітному) році. Якщо підприємство за результатами діяльності протягом року втратило ознаки відповідності критеріям, наведеним у пункті 2 цього розділу, то фінансовий звіт таким підприємством складається за звітний період, у якому це відбулось, і подальші періоди поточного (звітного) року відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 №87, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 21.06.99 за №391/3684.

4. Суб'єкти малого підприємництва середню кількість працівників наводять у річному звіті, яку визначають у порядку, установленому спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади у галузі статистики. Представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності показники про середню кількість працівників не подають.

5. Форми Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва та Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва наведені відповідно в додатках 1 і 2 до цього Положення (стандарту).

6. Згортання статей активів та зобов'язань є неприпустимим, крім випадків, передбачених відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. У графі 4 Звіту про фінансові результати (форма №2-м і №2-мс) наводяться дані за аналогічний період минулого (попереднього) року.

7. У випадках, передбачених нормативно-правовими актами, суб'єктами малого підприємництва, які відповідають критеріям пункту 2 цього розділу, складається окремий баланс. Для складання окремого балансу дані первинних документів про господарські операції філій, представництв, відділень та інших відокремлених підрозділів, виділених підприємством (юридичною особою) на окремий баланс, а також про господарські операції, які відповідно до законодавства підлягають відображенню в окремому балансі, заносяться до окремих (відкритих для цього відокремленого підрозділу або для відображення господарських операцій з певної діяльності підприємства) реєстрів бухгалтерського обліку. За даними окремих реєстрів бухгалтерського обліку складається баланс щодо зазначених господарських операцій. Показники окремого балансу включаються до Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва.

8. Суб'єкти малого підприємництва, які мають право на застосування спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат:

можуть обліковувати необоротні активи тільки за первісною вартістю, без урахування зменшення корисності та переоцінки до справедливої вартості;

не створюють забезпечення наступних витрат і платежів (на виплату наступних відпусток працівникам, виконання гарантійних зобов'язань тощо), а визнають відповідні витрати у періоді їх фактичного понесення;

визнають витрати і доходи з урахуванням вимог Податкового кодексу України і відносять суми, які не визнаються Податковим кодексом України витратами або доходами, безпосередньо на фінансовий результат після оподаткування;

поточну дебіторську заборгованість включають до підсумку балансу за її фактичною сумою.

9. Суб'єкти малого підприємництва, які мають право на застосування спрощеного обліку доходів і витрат та які не зареєстровані платниками податку на додану вартість, можуть систематизувати інформацію, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, в реєстрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису.

II. Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва

1. У балансі відображаються активи, зобов'язання та власний капітал. Підсумок активів балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань та власного капіталу.

2. Зміст статей балансу

2.1. У статті "Незавершене будівництво" відображаються вартість незавершених капітальних інвестицій (включаючи устаткування для монтажу), що здійснюються для власних потреб суб'єкта малого підприємництва, а також авансові платежі для фінансування таких інвестицій.

2.2. У статті "Основні засоби" наводиться вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу, довірчого управління об'єктів і орендованих цілісних державних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів, а також вартість інших необоротних матеріальних активів, державні (казенні) та комунальні підприємства відображають вартість майна, отриманого на праві господарського відання чи праві оперативного управління, та об'єктів інвестиційної нерухомості. У цій статті також наводиться вартість нематеріальних активів.

У статті наводяться окремо первісна (переоцінена) та залишкова вартість основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів, а також нарахована в установленому порядку сума їх зносу (у дужках). До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю вказаних необоротних активів і сумою їх зносу на дату балансу.

2.3. У статті "Довгострокові біологічні активи" наводиться вартість довгострокових біологічних активів, облік яких ведеться відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 №790, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 05.12.2005 за №1456/11736 (далі - Положення (стандарт) 30). У цій статті наводиться справедлива або первісна (переоцінена) вартість, сума накопиченої амортизації (у дужках) і залишкова вартість довгострокових біологічних активів. До підсумку балансу включається справедлива або залишкова вартість, яка дорівнює різниці між первісною (переоціненою) вартістю і сумою накопиченої амортизації.

2.4. У статті "Довгострокові фінансові інвестиції" відображаються фінансові інвестиції на період більше одного року, а також усі інші фінансові інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який час.

2.5. У статті "Інші необоротні активи" наводяться суми інших необоротних активів, які не можуть бути включені до згаданих вище статей розділу "Необоротні активи". При переході підприємств на застосування цього Положення (стандарту) до цієї статті на початок звітного року також включаються дані, наведені у статті "Відстрочені податкові активи" (рядок 060) Балансу (форма №1) на кінець попереднього року.

2.6. У статті "Виробничі запаси" відображається вартість запасів сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектувальних виробів, запасних частин, тари (крім інвентарної), будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для використання в ході нормального операційного циклу. У цій статті також наводяться витрати на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги), валова заборгованість замовників за будівельними контрактами.

2.7. У статті "Поточні біологічні активи" відображається вартість поточних біологічних активів тваринництва (дорослі тварини на відгодівлі і в нагулі, птиця, звірі, кролі, дорослі тварини, вибракувані з основного стада для реалізації, молодняк тварин на вирощуванні і відгодівлі), а також рослинництва (зернові, технічні, овочеві та інші культури), облік яких ведеться відповідно до Положення (стандарту) 30.

2.8. У статті "Готова продукція" відображається собівартість виробів на складі, обробка яких закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками та відповідають технічним умовам і стандартам, сільськогосподарська продукція в оцінці, визначеній відповідно до Положення (стандарту) 30. У цій статті наводиться також покупна вартість товарів, придбаних підприємствами для подальшого продажу.

- 2.9. У статті "Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги" відображається заборгованість покупців або замовників за реалізовані їм продукцію, товари, роботи або послуги, включаючи забезпечену вексями заборгованість. У підсумок балансу включається чиста реалізаційна вартість, яка визначається шляхом вирахування з дебіторської заборгованості резерву сумнівних боргів, сума якого наводиться у дужках.
- 2.10. У статті "Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом" відображається визнана дебіторська заборгованість казначейських, фінансових і податкових органів, державних цільових фондів.
- 2.11. У статті "Інша поточна дебіторська заборгованість" відображається заборгованість дебіторів, яка не включена до інших статей дебіторської заборгованості та яка відображається у складі оборотних активів. Показники цієї статті наводяться за чистою реалізаційною вартістю, яка визначається у порядку, наведеному у підпункті 2.9 пункту 2 цього розділу.
- 2.12. У статті "Поточні фінансові інвестиції" відображаються фінансові інвестиції на строк, що не перевищує один рік, які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент (крім інвестицій, які є еквівалентами грошових коштів).
- 2.13. У статті "Грошові кошти та їх еквіваленти" відображаються кошти в касі, на поточних та інших рахунках у банках, які можуть бути використані для поточних операцій, а також еквіваленти грошових коштів. У цій статті окремо наводяться кошти в національній та іноземній валютах. Кошти, які не можна використати для операцій протягом одного року, починаючи з дати балансу, або протягом операційного циклу внаслідок обмежень, відображаються у складі інших необоротних активів.
- 2.14. У статті "Інші оборотні активи" наводяться суми оборотних активів, які не включені до згаданих вище статей розділу "Оборотні активи". У цій статті наводяться, зокрема, вартість грошових документів і сальдо субрахунку 643 "Податкові зобов'язання" рахунку 64 "Розрахунки за податками й платежами".
- 2.15. У складі витрат майбутніх періодів відображаються витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів.
- 2.16. У складі необоротних активів та груп вибуття відображається вартість необоротних активів та груп вибуття, які утримуються для продажу, що визначається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 07.11.2003 №617, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 17.11.2003 за №1054/8375 (далі - Положення (стандарт) 27).
- 2.17. У статті "Статутний капітал" наводиться зафіксована в установчих документах сума статутного капіталу підприємства. Підприємства, для яких не передбачена фіксована сума статутного капіталу, відображають у цій статті суму фактичного внеску власників до статутного капіталу підприємства.
- 2.18. У статті "Додатковий капітал" відображаються сума дооцінки необоротних активів, вартість безоплатно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб необоротних активів та інші види додаткового капіталу. У цій статті також наводяться сума пайового капіталу (пайових внесків) членів споживчого товариства, спілок та інших організацій, внески засновників підприємства понад статутний капітал.
- 2.19. У статті "Резервний капітал" наводиться сума резервів, створених відповідно до законодавства або установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.
- 2.20. У статті "Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)" відображається сума нерозподіленого прибутку або непокритого збитку. Сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу. У першому місяці року переходу на застосування цього Положення (стандарту) сальдо рахунків 17

"Відстрочені податкові активи" і 54 "Відстрочені податкові зобов'язання" підлягає згортанню взаємною кореспонденцією цих рахунків із відображенням різниці на рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)".

2.21. У статті "Неоплачений капітал" відображається сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу. Господарські товариства у цій статті також відображають вилучений капітал, тобто фактичну собівартість часток, викуплених у своїх учасників, державні (казенні) та комунальні підприємства - передачу майна відповідно до Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19.12.2006 №1213, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 26.12.2006 за №1363/13237. Суми за цією статтею вираховуються при визначенні підсумку власного капіталу.

2.22. У складі забезпечень наступних витрат і платежів відображаються суми забезпечення для відшкодування наступних витрат і платежів (на виплату наступних відпусток працівникам, виконання гарантійних зобов'язань тощо), а також залишки коштів цільового фінансування і цільових надходжень з бюджету та інших джерел.

2.23. У статтях розділу "Довгострокові зобов'язання" наводиться сума заборгованості підприємства банкам за отримані від них позики, яка не є поточним зобов'язанням, сума довгострокової заборгованості підприємства за зобов'язаннями щодо залучення позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки, та за іншими довгостроковими зобов'язаннями.

2.24. У статті "Короткострокові кредити банків" відображається сума поточних зобов'язань підприємства перед банками щодо отриманих від них короткострокових позик. Зобов'язання за кредитами банків наводяться у балансі з урахуванням належної на кінець звітного періоду до сплати суми процентів за їх користування.

2.25. У статті "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями" наводяться суми зобов'язань, які утворилися як довгострокові, але з дати балансу підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців.

2.26. У статті "Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги" відображається сума заборгованості постачальникам і підрядникам за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги, включаючи заборгованість, забезпечену векселями. У цій статті також відображається заборгованість постачальникам за невідфактуровані поставки і розрахунки з надлишку товарно-матеріальних цінностей, який встановлено при їх прийманні.

2.27. У статті "Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом" відображається заборгованість підприємства за всіма видами платежів до бюджету, включаючи суму податку з працівників підприємства.

2.28. У статті "Поточні зобов'язання за розрахунками зі страхування" відображається сума заборгованості, за відрахуваннями єдиного соціального внеску, страхування майна підприємства та індивідуального страхування його працівників.

2.29. У вписуваному рядку 605 відображаються зобов'язання, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, які утримуються для продажу, що визначаються відповідно до Положення (стандарту) 27.

2.30. У статті "Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці" відображається заборгованість за нарахованою, але ще не сплаченою сумою оплати праці, а також за депонованою заробітною платою. Заборгованість працівників перед підприємством за операціями з оплати праці наводиться у статті "Інша поточна дебіторська заборгованість". У рядку 665 наводиться сума заборгованості на кінець звітного періоду з виплат працівникам, що не погашена (не виплачена) у встановлений колективним договором строк.

2.31. У статті "Інші поточні зобов'язання" відображаються суми зобов'язань, які не включені до інших статей, наведених у розділі "Поточні зобов'язання", зокрема заборгованість за одержаними авансами, заборгованість засновникам у зв'язку з розподілом прибутку, заборгованість пов'язаним сторонам, сальдо субрахунку 644 "Податковий кредит" рахунку 64 "Розрахунки за податками й платежами" і сума валової заборгованості замовникам за будівельними контрактами.

2.32. До складу доходів майбутніх періодів включаються доходи, отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до наступних звітних періодів.

3. У звіті про фінансові результати наводиться інформація про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період.

4. Показники про непрямі податки та інші вирахування з доходу, податок на прибуток, витрати і збитки наводяться в дужках.

5. Зміст статей звіту про фінансові результати

5.1. У статті "Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)" відображається загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг.

5.2. У статті "Непрямі податки та інші вирахування з доходу" відображається сума податку на додану вартість, акцизного податку та інших вирахувань з доходу (надані знижки, вартість повернутих товарів та інші обов'язкові збори).

5.3. Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) непрямих податків та інших вирахувань з доходу.

5.4. У статті "Інші операційні доходи" відображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття тощо. Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції та дохід від зміни вартості поточних біологічних активів наводяться лише довідково у вписуваному рядку 201.

5.5. У статті "Інші доходи" відображаються: дивіденди, відсотки, доходи від участі в капіталі та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій; дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць; інші доходи, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства. Також у цій статті наводиться сума доходів від надзвичайних подій.

5.6. У статті "Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)" показується виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) визначається згідно з положеннями Податкового кодексу України.

Собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг складається з витрат, прямо пов'язаних з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг, а саме:

прямих матеріальних витрат;

прямих витрат на оплату праці;

амортизації виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;

вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних з їх виробництвом (наданням);

інших прямих витрат.

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу виготовленого товару, виконаної роботи, наданої послуги, придбаних напівфабрикатів та комплектувальних виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі

матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, які оцінюються у порядку, визначеному в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку.

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві товарів (виконанні робіт, наданні послуг), які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені на конкретний об'єкт витрат, у тому числі внески на соціальні заходи, витрат з придбання електричної енергії, плата за оренду земельних і майнових паїв.

5.7. У статті "Інші операційні витрати" наводяться загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут, а також собівартість реалізованих оборотних активів (крім готової продукції, товарів і фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття; відрахування на створення резерву сумнівних боргів і сума списаних безнадійних боргів; втрати від знецінення виробничих запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані економічні санкції; відрахування для забезпечення відшкодування наступних операційних витрат; інші витрати, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства. У цій статті також відображається належна до сплати за звітний період відповідно до законодавства сума податків і зборів. Конкретна назва податку або збору і відповідна сума наводяться у рядку 091.

Витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції та витрати від зміни вартості поточних біологічних активів наводяться лише довідково у вписуваному рядку 202.

5.8. У статті "Інші витрати" відображаються: витрати на сплату процентів та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями; втрати від участі в капіталі; собівартість реалізації фінансових інвестицій; втрати від неопераційних курсових різниць; втрати від уцінки фінансових інвестицій та необоротних активів; інші витрати, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства. Також у цій статті наводяться втрати від надзвичайних подій.

5.9. У статті "Фінансовий результат до оподаткування" відображається різниця між чистими доходами та витратами підприємства.

5.10. У статті "Податок на прибуток" відображається сума податку на прибуток, яка визначається в розмірі податку на прибуток за звітний період.

При переході підприємств на застосування цього Положення (стандарту) у цій статті у графі 4 за аналогічний період попереднього року наводиться результат відповідного складання (вирахування) значень статей "Податок на прибуток від звичайної діяльності" (рядок 180), "Податки з надзвичайного прибутку" (рядок 210) і "Дохід з податку на прибуток від звичайної діяльності" (рядок 185) Звіту про фінансові результати (форма №2) за попередній рік.

5.11. У статті "Чистий прибуток (збиток)" відображається чистий прибуток або чистий збиток - різниця між сумою фінансового результату до оподаткування і сумою витрат з податку на прибуток.

У зведених фінансових звітах показники фінансового результату до оподаткування, чистого прибутку і збитку наводяться розгорнуто як сума відповідних показників юридичних осіб, фінансова звітність яких включена до зведеного фінансового звіту.

III. Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва

1. Зміст статей балансу

1.1. У статті "Основні засоби" наводиться вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу, довірчого управління об'єктів і орендованих цілісних державних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів, а також вартість інших

необоротних матеріальних активів, державні (казенні) та комунальні підприємства відображають вартість майна, отриманого на праві господарського відання чи праві оперативного управління, та об'єктів інвестиційної нерухомості. У цій статті також наводиться вартість нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів та незавершене будівництво.

У статті наводяться окремо первісна та залишкова вартість основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів, а також нарахована в установленому порядку сума їх зносу (у дужках). До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною вартістю вказаних необоротних активів і сумою їх зносу на дату балансу. Облік основних засобів і нематеріальних активів та нарахування амортизації здійснюються відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 №92, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 18.05.2000 за №288/4509, та Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 №242, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 02.11.99 за №750/4043.

1.2. У статті "Інші необоротні активи" наводяться суми інших необоротних активів, у тому числі довгострокові фінансові інвестиції. Інші необоротні активи відображаються за первісною вартістю (історичною собівартістю).

1.3. У статті "Запаси" відображається вартість запасів сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектувальних виробів, запасних частин, тари (крім інвентарної), будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для використання в ході нормального операційного циклу. У цій статті також наводяться витрати на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги), валова заборгованість замовників за будівельними контрактами, поточні біологічні активи, готова продукція, сільськогосподарська продукція.

1.4. У статті "Поточна дебіторська заборгованість" відображається фактична заборгованість покупців або замовників за реалізовані їм продукцію, товари, роботи або послуги, включаючи забезпечену вексями, інших дебіторів, а також відображається заборгованість засновників з формування статутного капіталу, визнана дебіторська заборгованість казначейських, фінансових і податкових органів, державних цільових фондів.

1.5. У статті "Грошові кошти та їх еквіваленти" відображаються кошти в касі, на поточних та інших рахунках у банках, які можуть бути використані для поточних операцій, а також еквіваленти грошових коштів. У цій статті окремо наводяться кошти в національній та іноземній валютах. Кошти, які не можна використати для операцій протягом одного року, починаючи з дати балансу, або протягом операційного циклу внаслідок обмежень, відображаються у складі інших необоротних активів.

1.6. У статті "Інші оборотні активи" наводяться суми оборотних активів, які не включені до згаданих вище статей розділу "Оборотні активи", зокрема, поточні фінансові інвестиції.

1.7. У статті "Капітал" наводиться сума фактично внесеного засновниками (власниками) статутного капіталу підприємства. Також відображаються вартість безоплатно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб необоротних активів та інші види додаткового капіталу. У цій статті також наводяться сума пайового капіталу (пайових внесків) членів споживчого товариства, спілок та інших організацій, внески засновників підприємства понад статутний капітал, сума резервного капіталу.

1.8. У статті "Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)" відображається сума нерозподіленого прибутку або непокритого збитку. Сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

1.9. У складі цільового фінансування відображаються залишки коштів цільового

фінансування і цільових надходжень з бюджету та інших джерел, у тому числі суми коштів, що не перераховані до бюджету при застосуванні ставки податку на прибуток нуль відсотків.

1.10. У розділі "Довгострокові зобов'язання" наводиться сума заборгованості підприємства банкам за отримані від них позики, яка не є поточним зобов'язанням, сума довгострокової заборгованості підприємства за зобов'язаннями щодо залучення позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки, та за іншими довгостроковими зобов'язаннями.

1.11. У статті "Короткострокові кредити банків" відображається сума поточних зобов'язань підприємства перед банками щодо отриманих від них короткострокових позик. Зобов'язання за кредитами банків наводяться у балансі з урахуванням належної на кінець звітного періоду до сплати суми процентів за їх користування. У цій статті також наводиться сума зобов'язань, які утворилися як довгострокові, але з дати балансу підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців.

1.12. У статті "Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги" відображається сума заборгованості постачальникам і підрядникам за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги, включаючи заборгованість, забезпечену векселями. У цій статті також відображається заборгованість постачальникам за невідфактуровані поставки і розрахунки з надлишку товарно-матеріальних цінностей, який встановлено при їх прийманні.

1.13. У статті "Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом" відображається заборгованість підприємства за всіма видами платежів до бюджету, включаючи суму податку з працівників підприємства.

1.14. У статті "Поточні зобов'язання за розрахунками зі страхування" відображається сума заборгованості з відрахувань єдиного соціального внеску, страхування майна підприємства та індивідуального страхування його працівників.

1.15. У статті "Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці" відображається заборгованість за нарахованою, але ще не сплаченою сумою оплати праці, а також за депонованою заробітною платою. Заборгованість працівників перед підприємством за операціями з оплати праці наводиться у статті "Поточна дебіторська заборгованість".

У рядку 665 наводиться сума заборгованості на кінець звітного періоду з виплат працівникам, що не погашена (не виплачена) у встановлений колективним договором строк.

1.16. У статті "Інші поточні зобов'язання" відображаються суми зобов'язань, які не включені до наведених вище статей розділу "Поточні зобов'язання", зокрема заборгованість за одержаними авансами, заборгованість засновникам у зв'язку з розподілом прибутку, заборгованість пов'язаним сторонам, сума валової заборгованості замовникам за будівельними контрактами.

2. Зміст статей звіту про фінансові результати

2.1. У статті "Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)" відображається загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг.

2.2. У статті "Непрямі податки та інші вирахування з доходу" відображається сума акцизного податку й інших обов'язкових зборів та надані знижки, вартість повернутих товарів, інші вирахування з доходу.

2.3. Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) непрямих податків та інших вирахувань з доходу.

2.4. У статті "Інші доходи" відображаються суми інших доходів від операційної та звичайної діяльності підприємства, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від реалізації оборотних

активів, дивіденди, відсотки, доходи від участі в капіталі та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій; дохід від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів; дохід від неопераційних курсових різниць; інші доходи. У цій статті також відображається сума доходу від надзвичайних подій.

2.5. У статті "Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)" наводиться виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів.

Собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг складається з таких витрат, прямо пов'язаних з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг:

прямих матеріальних витрат;

прямих витрат на оплату праці і соціальне страхування;

амортизації основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;

вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних з їх виробництвом (наданням);

інших прямих витрат,

зменшених на вартість залишку незавершеного виробництва і готової продукції, який визначається на підставі первинних документів, якими оформляється рух (придбання, виготовлення, передача в місця зберігання, відпуск на сторону, реалізація) запасів, або за результатами інвентаризації на кінець звітної періоду. Залишок готової продукції оцінюється за ціною реалізації, за вирахуванням непрямих податків, витрат на збут і суми очікуваного прибутку, а залишок незавершеного виробництва оцінюється за матеріальними витратами і витратами на оплату праці.

2.6. У статті "Інші витрати" наводяться інші витрати операційної діяльності та інші витрати звичайної діяльності: загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут, собівартість реалізованих оборотних активів (крім готової продукції, товарів); сума списаних безнадійних боргів; втрати від знецінення виробничих запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані економічні санкції; інші витрати, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства, витрати на сплату процентів та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями; втрати від участі в капіталі; собівартість реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів; втрати від неопераційних курсових різниць; інші витрати підприємства. У цій статті також відображається належна до сплати за звітний період відповідно до законодавства сума податків і зборів. Конкретна назва податку або збору і відповідна сума наводяться у рядку 101. У цій статті також наводиться інформація про втрати від надзвичайних подій.

2.7. У статті "Фінансовий результат до оподаткування" відображається різниця між чистими доходами та всіма витратами підприємства.

2.8. У статті "Податок на прибуток" відображається сума податку на прибуток, яка визначається в розмірі податку на прибуток за звітний період.

2.9. У статті "Витрати (доходи), які зменшують (збільшують) фінансовий результат після оподаткування" відображається різниця між витратами і доходами, які не визнаються витратами або доходами Податковим кодексом України та не відображені у складі витрат і доходів в інших статтях.

2.10. У статті "Чистий прибуток (збиток)" відображається чистий прибуток або чистий збиток - різниця між сумою фінансового результату до оподаткування, сумою витрат з податку на прибуток та сумою, яка зменшує (збільшує) фінансовий результат після оподаткування.

**Начальник Управління
методології бухгалтерського обліку**

О. О. Канцуров

Додаток 1
до Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий
звіт суб'єкта малого підприємства"

ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ
суб'єкта малого підприємства

КОДИ

Підприємство _____	Дата (рік, місяць, число)	за ЄДРПОУ	<table border="1"><tr><td></td><td></td><td>01</td></tr><tr><td colspan="3"> </td></tr><tr><td colspan="3"> </td></tr><tr><td colspan="3"> </td></tr><tr><td colspan="3"> </td></tr><tr><td colspan="3"> </td></tr></table>			01															
		01																			
Територія _____		за КОАТУУ																			
Організаційно-правова форма господарювання _____		за КОПФГ																			
Орган державного управління _____		за КОДУ																			
Вид _____ економічної _____ діяльності _____		за КВЕД																			
Середня _____ кількість _____ працівників _____																					
Одиниця виміру: тис. грн. _____																					
Адреса _____																					

1. Баланс
на _____ 20 р.

Форма №1-м Код за ДКУД

1801006

Актив	Код рядка	На початок звітнього року	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Незавершене будівництво	020		
Основні засоби:			
залишкова вартість	030		
первісна вартість	031		
знос	032	()	()
Довгострокові біологічні активи:			
справедлива (залишкова) вартість	035		
первісна вартість	036		
накопичена амортизація	037	()	()
Довгострокові фінансові інвестиції	040		
Інші необоротні активи	070		
Усього за розділом I	080		
II. Оборотні активи			
Виробничі запаси	100		
Поточні біологічні активи	110		
Готова продукція	130		
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:			
чиста реалізаційна вартість	160		
первісна вартість	161		
резерв сумнівних боргів	162	()	()
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	170		
Інша поточна дебіторська заборгованість	210		
Поточні фінансові інвестиції	220		
Грошові кошти та їх еквіваленти:			
в національній валюті	230		
у тому числі в касі	231		
в іноземній валюті	240		
Інші оборотні активи	250		
Усього за розділом II	260		
III. Витрати майбутніх періодів	270		
IV. Необоротні активи та групи вибуття	275		

Баланс	280		
---------------	------------	--	--

Пасив	Код рядка	На початок звітнього року	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Статутний капітал	300		
Додатковий капітал	320		
Резервний капітал	340		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350		
Неоплачений капітал	360	()	()
Усього за розділом I	380		
II. Забезпечення наступних витрат і цільове фінансування	430		
III. Довгострокові зобов'язання	480		
IV. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	500		
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510		
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530		
Поточні зобов'язання за розрахунками:			
з бюджетом	550		
зі страхування	570		
з оплати праці*	580		
Інші поточні зобов'язання	610		
Усього за розділом IV	620		
V. Доходи майбутніх періодів	630		
Баланс	640		

* 3 рядка 580 графа 4

Прострочені зобов'язання з оплати праці

(665)

2. Звіт про фінансові результати
за _____ 20__ р.

Форма №2-м
Код за ДКУД

1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010		
Непрямі податки та інші вирахування з доходу	020	()	()
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (010 - 020)	030		
Інші операційні доходи	040		
Інші доходи	050		
Разом чисті доходи (030 + 040 + 050)	070		

Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	080	()	()
Інші операційні витрати	090	()	()
у тому числі:	091		
	092	()	()
Інші витрати	100	()	()
Разом витрати (080 + 090 + 100)	120	()	()
Фінансовий результат до оподаткування (070 - 120)	130		
Податок на прибуток	140	()	()
Чистий прибуток (збиток) (130 - 140)	150		
Забезпечення матеріального заохочення	160		

Керівник

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Головний бухгалтер

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Додаток 2
до Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий
звіт суб'єкта малого підприємництва"

СПРОЩЕНИЙ ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ
суб'єкта малого підприємництва

КОДИ

Підприємство _____ за ЄДРПОУ
Територія _____ за КОАТУУ
Організаційно-правова форма господарювання _____ за КОПФГ
Орган державного управління _____ за КОДУ

Дата (рік, місяць, число)

		01

Вид економічної діяльності за КВЕД

Середня кількість працівників

Одиниця виміру: тис. грн. _____

Адреса _____

1. Баланс
на _____ 20 р.

Форма №1-мс

Код за ДКУД

1801006

Актив	Код рядка	На початок звітнього року	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Основні засоби:			
залишкова вартість	030		
первісна вартість	031		
знос	032		
Інші необоротні активи	070		
Усього за розділом I	080		
II. Оборотні активи			
Запаси	100		
Поточна дебіторська заборгованість	210		
Грошові кошти та їх еквіваленти			
в національній валюті	230		
у тому числі в касі	231		
в іноземній валюті	240		
Інші оборотні активи	250		
Усього за розділом II	260		
Баланс	280		

Пасив	Код рядка	На початок звітнього року	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			

Капітал	300		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350		
Усього за розділом I	380		
II. Цільове фінансування	430		
III. Довгострокові зобов'язання	480		
IV. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	500		
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530		
Поточні зобов'язання за розрахунками:			
з бюджетом	550		
зі страхування	570		
з оплати праці*	580		
Інші поточні зобов'язання	610		
Усього за розділом IV	620		
Баланс	640		

*З рядка 580 графа 4

Прострочені зобов'язання з оплати праці

(665)

2. Звіт про фінансові результати
за _____ 20__ р.

Форма №2-мс
Код за ДКУД

1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010		
Непрямі податки та інші вирахування з доходу	020	()	()
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (010 - 020)	030		
Інші доходи	040		

Разом чисті доходи (030 + 040)	070		
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	080	()	()
Інші витрати	100	()	()
у тому числі:	101		
	102	()	()
Разом витрати (080 + 100)	120		
Фінансовий результат до оподаткування (070 - 120)	130		
Податок на прибуток	140	()	()
Витрати (доходи), які зменшують (збільшують) фінансовий результат після оподаткування	145		
Чистий прибуток (збиток) (130 - 140 - 145)	150		

Керівник

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Головний бухгалтер

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

(Положення із змінами, внесеними згідно з наказами Міністерства фінансів України від 30.11.2000 р. №304, від 24.02.2001 р. №101, від 25.11.2002 р. №989, від 23.05.2003 р. №363, від 22.11.2004 р. №731, від 11.12.2006 р. №1176, від 19.12.2006 р. №1213, від 05.03.2008 р. №353, від 31.05.2008 р. №756, від 25.09.2009 р. №1125, від 12.11.2009 р. №1315, від 24.09.2010 р. №1085, у редакції наказу Міністерства фінансів України від 24.01.2011 р.).

Додаток 4

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

НАКАЗ

15.06.2011

№ 720

Київ

Про затвердження Методичних рекомендацій із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами

Відповідно до статті 6 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»

НАКАЗУЮ:

1. Затвердити Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, схвалені Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України, що додаються.

2. Департаменту податкової, митної політики, доходів, адміністрування платежів та методології бухгалтерського обліку (Чмерук М. О.) забезпечити оприлюднення цього наказу на офіційному веб-сайті Міністерства фінансів України.

3. Контроль за виконанням цього наказу покласти на першого заступника Міністра Мярковського А. І.

Міністр

Ф. ЯРОШЕНКО

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства
фінансів України
15.06.2011 № 720

Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами

I. Загальні положення

1. Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами (далі – Методичні рекомендації) призначені для ведення реєстрів бухгалтерського обліку (далі – реєстри) суб'єктами малого підприємництва – юридичними особами, які мають право ведення спрощеного обліку доходів і витрат, зокрема відповідають критеріям, визначеним пунктом 154.6 статті 154 розділу III Податкового кодексу України, та не зареєстровані платниками податку на додану вартість (далі – малі підприємства).

2. Методичні рекомендації визначають систему реєстрів, порядок і спосіб реєстрації та узагальнення інформації в них без застосування подвійного запису для складання Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва (далі – Спрощений фінансовий звіт) за формою згідно із додатком 2 до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 № 39, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 15.03.2000 за № 161/4382 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 24.01.2011 № 25) (далі – Положення (стандарт) 25).

3. Реєстри повинні містити назву, період реєстрації, зміст та обсяг господарських операцій, прізвища і підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні.

4. Записи у реєстрах здійснюється на підставі первинних документів. Первинні документи складаються на бланках типових і спеціалізованих форм, затверджених відповідним органом державної влади. Документування господарських операцій може здійснюватись із використанням виготовлених самостійно бланків, які повинні містити обов'язкові реквізити чи реквізити типових або спеціалізованих форм.

5. Перенесення інформації з первинних документів до реєстрів повинно здійснюватися в міру їх надходження, але не пізніше терміну, що забезпечує своєчасне складання Спрощеного фінансового звіту. Малі підприємства самостійно обирають періодичність складання реєстрів – місяць або квартал залежно від обсягу господарських операцій.

6. Документування господарських операцій, складання і зберігання первинних документів і реєстрів та виправлення в них помилок малі підприємства здійснюють відповідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 № 88, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 05.06.95 за № 168/704 (із змінами).

7. Господарські операції відображаються в реєстрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені. Первинні документи поточного періоду комплектуються до кожного реєстру в хронологічному і систематичному (відносно реєстру) порядку.

8. Обсяги господарських операцій відображаються у реєстрах в гривнях і копійках, а операції в іноземній валюті – у грошовій одиниці України шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням установленого Національним банком України курсу грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни на дату здійснення операції.

9. Інформація про господарські операції за звітний період з реєстрів переноситься у згрупованому вигляді до Спрощеного фінансового звіту.

10. Систематизація господарських операцій здійснюється в таких журналах обліку господарських операцій (далі – Журнали):

Журнал 1-мс обліку активів (додаток 1);

Журнал 2-мс обліку капіталу і зобов'язань (додаток 2);

Журнал 3-мс обліку доходів (додаток 3);

Журнал 4-мс обліку витрат (додаток 4).

Інформація про господарські операції з Журналів 1-мс і 2-мс використовується для складання Балансу (форма № 1-мс), а з Журналів 3-мс і 4-мс – Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс) Спрощеного фінансового звіту.

11. За потреби, зокрема у разі значного обсягу господарських операцій, додатково можуть застосовуватися такі відомості обліку господарських операцій (далі – Відомість):

Відомість 1.1-мс обліку необоротних активів (додаток 5);

Відомість 1.2-мс обліку нарахування амортизації (додаток 6);

Відомість 2.1-мс обліку розрахунків з постачальниками, іншими кредиторами та бюджетом (додаток 7);

Відомість 2.2-мс обліку розрахунків з працівниками (додаток 8);

Відомість 4.1-мс обліку витрат на ремонт та поліпшення основних засобів (додаток 9).

12. У разі потреби можуть використовуватися додаткові реєстри (виготовлені самостійно) для узагальнення інформації про господарські операції щодо окремих активів, зобов'язань, капіталу, доходів та витрат, підсумкові дані з яких переносяться до відповідних граф Журналів.

II. Журнали обліку активів, капіталу і зобов'язань

1. Записи у Журналах здійснюються на підставі первинних документів у хронологічній послідовності позиційним способом. За кожним первинним документом здійснюється один запис. За господарськими операціями, однаковими за економічним змістом, первинні документи протягом робочого дня можуть групуватися, а їх підсумкові дані переносяться до відповідного Журналу.

2. Журнали 1-мс та 2-мс відкриваються записами сум залишків на початок звітної періоду за активами, капіталом і зобов'язаннями, які переносяться у рядок «Залишок на початок періоду» з Журналів 1-мс та 2-мс за попередній звітний період з рядка «Залишок на кінець періоду» за відповідними позиціями. Новостворені малі підприємства зазначений рядок не заповнюють.

3. У графі «Дата» зазначається дата здійснення запису у Журналі.

4. У графі «Зміст господарської операції» наводиться стислий зміст господарської операції та номер (номери) первинного документа (первинних документів), на підставі якого (яких) робиться запис. Обсяг (сума) господарської операції зазначається у відповідній графі щодо активу, капіталу або зобов'язання, вартість яких змінюється внаслідок цієї операції. Одночасно ця сума відображається у графі «Разом».

5. У рядку «Обороти за період» за кожною графою, в якій наводиться інформація про активи, капітал, зобов'язання, доходи і витрати, підбивається підсумок сум господарських операцій за звітний період.

6. У Журналах перевірка правильності визначення оборотів за звітний період здійснюється шляхом зіставлення значень підсумку рядка «Обороти за період» та графі «Разом», які мають бути рівними.

7. Для узагальнення інформації про господарські операції щодо активів призначений Журнал 1-мс.

7.1. Графи 4 і 5 призначені для відображення інформації про операції щодо основних засобів, нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів, інших необоротних матеріальних активів та капітальних інвестицій у необоротні матеріальні активи. Облік зазначених необоротних активів ведеться за первісною вартістю. У графі 4 наводяться суми за операціями, внаслідок яких збільшується сукупна вартість зазначених необоротних активів, зокрема надходження: від постачальників, на умовах фінансового лізингу, довірчого управління, безоплатного отримання, в якості внеску до статутного капіталу, в обмін на подібні або неподібні активи; збільшення понесених витрат на придбання або створення матеріальних та нематеріальних необоротних активів; поліпшення основних засобів та інші надходження. У графі 5 наводяться суми за операціями, внаслідок яких зменшується сукупна вартість зазначених необоротних активів, зокрема вибуття внаслідок реалізації, ліквідації, безоплатної передачі тощо.

Визначення терміна «основні засоби», порядок відображення інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи наведені у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 18.05.2000 за № 288/4509 (із змінами) (далі – Положення (стандарт) 7), та Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів,

затверджених наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 № 561.

Визначення терміна «нематеріальний актив», порядок відображення інформації про нематеріальні активи наведені у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 № 242, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 02.11.99 за № 750/4043 (із змінами) (далі – Положення (стандарт) 8), та Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 16.11.2009 № 1327.

Визначення терміна «довгострокові біологічні активи», порядок відображення інформації про них наведені у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 № 790, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 05.12.2005 за № 1456/11736 (із змінами) (далі – Положення (стандарт) 30), та Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 № 1315 (далі – Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів).

Залишок на кінець звітного періоду за графою 4 визначається у такому порядку: сума залишку на початок періоду збільшується на суму обороту за період за графою 4 і зменшується на суму обороту за період за графою 5.

Залишок на кінець звітного періоду за графою 4 переноситься у рядок 031 «Первісна вартість» графі 4 Балансу (форма № 1-мс).

7.2. Графи 6 і 7 призначені для відображення інформації про операції щодо амортизації основних засобів, нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів та інших необоротних матеріальних активів. У графі 6 наводиться нарахована в установленому порядку сума амортизації на зазначені необоротні активи, а у графі 7 – сума накопиченої амортизації об'єктів зазначених необоротних активів, які вибули.

Нарахована протягом звітного періоду амортизація залежно від призначення необоротних активів, що амортизуються, відноситься до:

собівартості продукції (робіт, послуг) на суму амортизації основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг, та відображається у графі 6 Журналу 4-мс;

інших витрат на суму амортизації основних засобів та нематеріальних активів, пов'язаних зі здійсненням іншої діяльності, ліквідацією надзвичайних подій, та відображається в одній з граф 12–14 Журналу 4-мс;

витрат, які зменшують фінансовий результат після оподаткування на суму амортизації основних засобів та нематеріальних активів, яка відповідно до податкового законодавства до витрат не відноситься, та відображається у графі 16 Журналу 4-мс.

Визначення терміна «амортизація», порядок та методи її нарахування визначені положеннями (стандартами) 7 та 8.

Залишок на кінець звітного періоду за графою 6 визначається у такому порядку: сума залишку на початок періоду збільшується на суму обороту за період за графою 6 і зменшується на суму обороту за період за графою 7.

Залишок на кінець звітного періоду за графою 5 переноситься у рядок 032 «Знос» графі 4 Балансу (форма № 1-мс).

7.3. Графи 8 і 9 призначені для відображення інформації про операції щодо інших необоротних активів, у тому числі довгострокових фінансових інвестицій, дебіторської заборгованості фізичних та юридичних осіб, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу, активів, використання яких, як очікується, неможливо протягом дванадцяти місяців з дати балансу, а також інших необоротних активів. Інші необоротні активи відображаються за первісною вартістю (історичною собівартістю). У графі 8 наводяться суми за операціями, внаслідок яких зазначені необоротні активи збільшуються, зокрема суми інвестицій (вкладень) у цінні папери, статутний капітал інших підприємств; визнання поточної дебіторської заборгованості довгостроковою тощо. У графі 9 наводяться суми за операціями, внаслідок яких зазначені необоротні активи зменшуються, зокрема продаж цінних паперів та інших довгострокових інвестицій, погашення довгострокової дебіторської заборгованості тощо.

Порядок відображення інформації про фінансові інвестиції наведено у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 26.04.2000 № 91, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 17.05.2000 за № 284/4505 (із змінами).

Залишок на кінець звітного періоду за графою 8 визначається у такому порядку: сума залишку на початок періоду збільшується на суму обороту за період за графою 8 і зменшується на суму обороту за період за графою 9.

Залишок на кінець звітного періоду за графою 8 переноситься у рядок 070 «Інші необоротні активи» графі 4 Балансу (форма № 1-мс).

7.4. Графи 10 і 11 призначені для відображення інформації про операції щодо запасів,

зокрема сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектувальних виробів, запасних частин, тари (крім інвентарної), будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для використання в ході нормального операційного циклу, а також щодо витрат на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги), валової заборгованості замовників за будівельними контрактами, поточних біологічних активів, готової продукції, сільськогосподарської продукції. У графі 10 наводиться сума надходжень активів у такому порядку:

вартість запасів, які надійшли протягом звітного періоду від сторонніх підприємств, переноситься загальною сумою з Журналу 2-мс (шляхом вибірки відповідних сум графі 15) або з Відомості 2.1-мс;

безоплатне отримання запасів, а також надходження в якості внеску до статутного капіталу або в інший спосіб, що не передбачає їх оплати, відображається за кожною операцією з одночасним відображенням цих сум в інших доходах у Журналі 3-мс. На суму запасів, придбаних на суму цільового фінансування, дохід визнається в міру їх витрачання.

Залишок готової продукції і незавершеного виробництва на кінець звітного періоду оприбутковується за результатами інвентаризації та відображається в останній день періоду.

Вибуття запасів у графі 11 відображається у такому порядку:

вартість запасів, відпущених у виробництво або використаних в іншій діяльності, протягом звітного періоду переноситься загальною сумою з Журналу 4-мс (шляхом вибірки відповідних сум граф 4, 12-14, 16);

інше вибуття (крім реалізації) відображається за кожною операцією.

Визначення терміна «запаси», порядок відображення інформації про запаси наведені у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 № 246, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 02.11.99 за № 751/4044 (із змінами), та Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку запасів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 № 2.

Визначення термінів «поточні біологічні активи», «сільськогосподарська продукція», порядок відображення інформації про них наведені у Положенні (стандарті) 30 та Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку біологічних активів.

Залишок на кінець звітного періоду за графою 10 визначається у такому порядку: сума залишку на початок періоду збільшується на суму обороту за період за графою 10 і зменшується на суму обороту за період за графою 11.

Залишок на кінець звітного періоду за графою 10 переноситься у рядок 100 «Запаси» графі 4 Балансу (форма № 1-мс).

7.5. Графи 12 і 13 призначені для відображення інформації про операції щодо поточної дебіторської заборгованості, зокрема щодо заборгованості покупців або замовників за реалізовані продукцію, товари, роботи або послуги (включаючи заборгованість, забезпечену векселями) та інших дебіторів.

У графі 12 наводяться суми за господарськими операціями, внаслідок яких збільшується заборгованість засновників з формування статутного капіталу, дебіторська заборгованість, за якою не передбачено визнання доходів, видані аванси, а також до цієї графі переноситься підсумок непогашеної дебіторської заборгованості протягом звітного періоду з Журналу 3-мс. У графі 13 відображаються суми за операціями погашення поточної дебіторської заборгованості (крім погашення поточної дебіторської заборгованості протягом звітного періоду, за якою одночасно було визнано доходи та інформація про яку відображена у Журналі 3-мс).

Відповідно до Положення (стандарту) 25 поточна дебіторська заборгованість відображається за її фактичною сумою. Резерв сумнівних боргів не створюється.

Визначення терміна «дебіторська заборгованість» та її класифікація наведені у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 08.10.99 № 237, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 25.10.99 за № 725/4018 (із змінами).

Залишок на кінець звітного періоду за графою 12 визначається у такому порядку: сума залишку на початок періоду збільшується на суму обороту за період за графою 12 і зменшується на суму обороту за період за графою 13.

Залишок на кінець періоду за графою 12 переноситься у рядок 210 «Поточна дебіторська заборгованість» графі 4 Балансу (форма № 1-мс).

7.6. Графи 14–19 призначені для відображення операцій щодо руху коштів у касі, на поточних та інших рахунках у банках, які можуть бути використані для поточних операцій, а також еквівалентні грошових коштів. Інформація про кошти в національній та іноземній валютах наводиться окремо. У графах 14, 16 і 18 відображається надходження грошових коштів на поточний рахунок в національній валюті, у тому числі в касі, та на поточний рахунок в іноземній валюті. У графах 15, 17 і 19 наводяться суми використаних грошових коштів для поточних операцій.

Операції щодо коштів, які не можна використати для операцій протягом одного року, починаючи з дати балансу, або протягом операційного циклу внаслідок обмежень, відображаються у складі інших необоротних активів у графах 8 і 9.

Залишок на кінець звітної періоду визначається у такому порядку: у графі 14 – як сума залишку на початок періоду, збільшена на суму обороту за період за графою 14 і зменшена на суму обороту за період за графою 15; у графі 16 – як сума залишку на початок періоду, збільшена на суму обороту за період за графою 16 і зменшена на суму обороту за період за графою 17; у графі 18 – як сума залишку на початок періоду, збільшена на суму обороту за період за графою 18 і зменшена на суму обороту за період за графою 19.

Залишок на кінець періоду за графою 14 переноситься у рядок 230 «Грошові кошти та їх еквіваленти в національній валюті» графі 4 Балансу (форма № 1-мс), за графою 16 – у рядок 231 «Грошові кошти та їх еквіваленти в національній валюті, у тому числі в касі» графі 4 Балансу (форма № 1-мс), за графою 18 – у рядок 240 «Грошові кошти та їх еквіваленти в іноземній валюті» графі 4 Балансу (форма № 1-мс).

7.7. Графи 20 і 21 призначені для відображення інформації про операції щодо інших оборотних активів, які не включені до зазначених вище оборотних активів, зокрема поточні фінансові інвестиції. У графі 20 наводиться інформація про надходження оборотних активів, а у графі 21 – про їх вибуття.

Залишок на кінець звітної періоду за графою 20 визначається у такому порядку: сума залишку на початок періоду збільшується на суму обороту за період за графою 20 і зменшується на суму обороту за період за графою 21.

Залишок на кінець звітної періоду за графою 20 переноситься у рядок 250 «Інші оборотні активи» графі 4 Балансу (форма № 1-мс).

8. Для узагальнення інформації про господарські операції щодо капіталу і зобов'язань призначений Журнал 2-мс.

Порядок формування інформації про зобов'язання, їх класифікацію і особливості відображення наведено у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 № 20, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 11.02.2000 за № 85/4306 (із змінами).

Порядок формування інформації щодо розрахунків з працівниками визначено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 28.10.2003 № 601, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 10.11.2003 за № 1025/8346.

8.1. Графи 4 і 5 призначені для відображення інформації про операції щодо внесків засновників (власників) статутного капіталу, пайового капіталу (пайових внесків), формування і використання резервного капіталу, руху додаткового капіталу, зокрема надходження внесків засновників підприємства понад розмір статутного капіталу, надходження і вибуття безоплатно отриманих від юридичних або фізичних осіб необоротних активів та вилучення капіталу.

У графі 4 наводяться суми за операціями, які призводять до зменшення капіталу, зокрема його вилучення засновниками (власниками), вибуття безоплатно отриманих необоротних активів, використання на покриття збитків та іншого вилучення. У графі 5 наводяться суми за операціями, які приводять до збільшення капіталу, зокрема за рахунок фактично внесеного засновниками (власниками) статутного капіталу, пайового капіталу (пайових внесків), надходження безоплатно отриманих необоротних активів, внесків засновників підприємства понад розмір статутного капіталу, формування резервного капіталу тощо.

Резервний капітал створюється відповідно до чинного законодавства та установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку та може бути використаний на збільшення статутного капіталу, покриття збитків та вилучений для розрахунків із засновниками (власниками), зокрема при їх виході зі складу товариства.

Залишок на кінець звітної періоду за графою 5 визначається у такому порядку: сума залишку на початок періоду за графою 5 збільшується на суму оборотів за період за графою 5 і зменшується на суму оборотів за період за графою 4.

Залишок на кінець звітної періоду за графою 5 переноситься у рядок 300 «Капітал» графі 4 Балансу (форма № 1-мс).

8.2. Графи 6 і 7 призначені для відображення інформації про операції щодо обліку нерозподіленого прибутку (непокритего збитку) поточного та минулих років, а також прибутку, використаного в поточному році.

У графі 6 наводяться суми за операціями, які призводять до зменшення нерозподіленого прибутку, зокрема збільшення збитків та використання прибутку протягом звітної періоду, у тому числі за розрахунками із засновниками (власниками), формування резервного капіталу, збільшення статутного капіталу тощо. Сума збитку за звітний період переноситься з рядка 150 «Чистий прибуток (збиток)» (зазначена у дужках) графі 3 Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс). У графі 7 наводиться збільшення нерозподіленого прибутку за рахунок прибутку від усіх видів діяльності за звітний період, визначена у рядку 150 «Чистий прибуток (збиток)» графі 3

Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс). У цих графах також наводяться операції з виправлення помилок, допущених при складанні регістру у попередніх періодах, шляхом коригування нерозподіленого прибутку (непокритого збитку), якщо такі помилки впливають на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку).

Залишок на кінець звітної періоду визначається у такому порядку:

якщо сума залишку на початок періоду за графою 7 та сума оборотів за період за графою 7 разом більше суми оборотів за графою 6 або оборот за графою 7 більше підсумку суми залишку на початок періоду за графою 6 та суми оборотів за період за графою 6, то сума оборотів за період за графою 7 збільшується на суму залишку на початок періоду за графою 7 або зменшується на суму залишку на початок періоду за графою 6 та зменшується на суму оборотів за графою 6 і зазначається у графі 7;

якщо сума залишку на початок періоду за графою 6 та сума оборотів за період за графою 6 разом більше суми оборотів за графою 7 або оборот за графою 6 більше підсумку суми залишку на початок періоду за графою 7 та суми оборотів за період за графою 7, то сума оборотів за період за графою 6 збільшується на суму залишку на початок періоду за графою 6 або зменшується на суму залишку на початок періоду за графою 7 та зменшується на суму оборотів за графою 7 і зазначається у графі 6.

Залишок на кінець періоду за графою 7 або за графою 6 у дужках переноситься у рядок 350 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» графі 4 Балансу (форма № 1-мс).

8.3. Графи 8 і 9 призначені для відображення інформації про операції щодо руху коштів цільового фінансування (в тому числі отриманої гуманітарної допомоги, субсидії, асигнування з бюджету та позабюджетних фондів, цільові внески фізичних та юридичних осіб тощо) та коштів, що не перераховані до бюджету при застосуванні ставки податку на прибуток нуль відсотків.

У графі 8 наводяться суми за операціями з використання коштів цільового фінансування за певними напрямками, а також повернення невикористаних сум. У графі 9 наводиться збільшення за рахунок надходження субсидій, асигнувань з бюджету та позабюджетних фондів, цільових внесків фізичних та юридичних осіб та інших джерел, у тому числі суми коштів, що не перераховані до бюджету при застосуванні ставки податку на прибуток нуль відсотків.

Суми використаних протягом звітної періоду коштів цільового фінансування, які визнаються доходами залежно від напрямів їх витрачання, відносяться до інших доходів та відображаються у графі 10 Журналу 3-мс.

Порядок відображення цільового фінансування визначено пунктами 16–19 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 № 290, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 14.12.99 за № 860/4153 (із змінами) (далі – Положення (стандарт) 15).

Залишок на кінець звітної періоду за графою 9 визначається у такому порядку: сума залишку на початок періоду за графою 9 збільшується на суму оборотів за період за графою 9 і зменшується на суму оборотів за період за графою 8.

Залишок на кінець періоду за графою 9 переноситься у рядок 430 «Цільове фінансування» графі 4 Балансу (форма № 1-мс).

8.4. Графи 10 і 11 призначені для відображення інформації про операції щодо довгострокових зобов'язань (заборгованість, яка не підлягає погашенню протягом операційного циклу підприємства або протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу), зокрема розрахунків за довгостроковими позиками банків та іншими залученими позиковими коштами в інших осіб, які не є поточними зобов'язаннями, а також розрахунків з постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами за матеріальні цінності, виконані роботи, отримані послуги та за іншими операціями, заборгованість за якими забезпечена виданими векселями та не є поточними зобов'язаннями, розрахунків з орендодавцями за необоротні активи, передані на умовах довгострокової оренди, розрахунків з іншими кредиторами та за іншими операціями, заборгованість за якими не є поточними зобов'язаннями.

У графі 10 наводяться суми за операціями з погашення довгострокової заборгованості, а у графі 11 – суми за операціями щодо збільшення довгострокових зобов'язань.

Залишок на кінець звітної періоду за графою 11 визначається у такому порядку: сума залишку на початок періоду за графою 11 збільшується на суму оборотів за період за графою 11 і зменшується на суму оборотів за період за графою 10.

Залишок на кінець періоду за графою 11 переноситься у рядок 480 «Довгострокові зобов'язання» графі 4 Балансу (форма № 1-мс).

8.5. Графи 12 і 13 призначені для відображення інформації про операції щодо короткострокових кредитів банку (заборгованість, яка підлягає погашенню протягом операційного циклу підприємства або протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу), зокрема розрахунків у національній та іноземній валютах за кредитами банків. У графі 12 наводяться суми за операціями з погашення короткострокових кредитів банку. У графі 13 наводяться суми за операціями з отримання короткострокових кредитів банків та суми щодо частини кредитів банків, які утворилися як довгострокові, але у зв'язку з тим, що з дати балансу

підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців, переведені до складу короткострокових кредитів.

Зобов'язання за кредитами банків наводяться з урахуванням належної до сплати суми процентів за їх користування на кінець звітного періоду.

Залишок на кінець звітного періоду за графою 13 визначається у такому порядку: сума залишку на початок періоду за графою 13 збільшується на суму оборотів за період за графою 13 і зменшується на суму оборотів за період за графою 12.

Залишок на кінець періоду за графою 12 переноситься у рядок 500 «Короткострокові кредити банків» графі 4 Балансу (форма № 1-мс).

8.6. Графи 14 і 15 призначені для відображення інформації про операції щодо кредиторської заборгованості за розрахунками з постачальниками і підрядниками, зокрема заборгованості постачальникам і підрядникам за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги (включаючи заборгованість, забезпечену векселями), заборгованість постачальникам за невідфактуровані поставки і розрахунки за надлишок товарно-матеріальних цінностей, який встановлено при їх оприбуткуванні. У цих графах також відображається інформація про отримані аванси постачальниками і підрядниками як передоплата за товари, роботи, послуги. У графі 14 наводяться суми за операціями з погашення (сплати) та списання заборгованості. У графі 15 наводяться суми заборгованості постачальникам і підрядникам за товари, виконані роботи, надані послуги тощо.

Залишок на кінець звітного періоду за графою 15 визначається у такому порядку: сума залишку на початок періоду за графою 15 збільшується на суму оборотів за період за графою 15 і зменшується на суму оборотів за період за графою 14.

Залишок на кінець періоду за графою 15 переноситься у рядок 530 «Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги» графі 4 Балансу (форма № 1-мс).

8.7. Графи 16 і 17 призначені для відображення інформації про операції за розрахунками за усіма видами платежів до бюджету. У графі 16 наводяться суми належних до відшкодування з бюджету податків, сплата нарахованих платежів до бюджету, їх списання тощо. У графі 17 наводяться суми нарахованих зобов'язань за податками та іншими платежами до бюджету.

Залишок на кінець звітного періоду за графою 17 визначається у такому порядку: сума залишку на початок періоду за графою 17 збільшується на суму оборотів за період за графою 17 і зменшується на суму оборотів за період за графою 16.

Якщо сума належних до відшкодування платежів з бюджету або переплати сум нарахованих податків і платежів перебільшує суму нарахованої заборгованості за розрахунками з бюджетом станом на кінець звітного періоду, то залишок на кінець звітного періоду за графою 16 визначається у такому порядку: сума обороту за період за графою 16 зменшується на суму обороту за період за графою 17 та залишок на початок періоду за графою 17.

Залишок на кінець періоду за графою 17 переноситься у рядок 550 «Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом» графі 4 Балансу (форма № 1-мс), а за графою 16 переноситься у рядок 210 «Поточна дебіторська заборгованість» графі 4 Балансу (форма № 1-мс).

8.8. Графи 18 і 19 призначені для відображення інформації про операції за розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування (єдиний соціальний внесок), страхування майна підприємства, індивідуального страхування його працівників та іншими платежами. У графі 18 наводяться суми сплати нарахованого єдиного соціального внеску, їх списання тощо. У графі 19 наводяться суми нарахованих зобов'язань з єдиного соціального внеску.

Нарахована протягом звітного періоду сума єдиного соціального внеску залежно від робіт, які виконували працівники, відноситься до:

собівартості продукції (робіт, послуг) на суму виплат працівникам, зайнятим у виробництві товарів, виконанні робіт, наданні послуг, та відображається у графі 5 Журналу 4-мс;

інших витрат на суму виплат працівникам, зайнятим у здійсненні іншої діяльності, ліквідації надзвичайних подій, та відображається в одній з граф 12–14 Журналу 4-мс;

витрат, які зменшують фінансовий результат після оподаткування, на суму виплат працівникам, яка відповідно до податкового законодавства до витрат не відноситься, та відображається у графі 16 Журналу 4-мс.

Залишок на кінець звітного періоду за графою 19 визначається у такому порядку: сума залишку на початок періоду за графою 19 збільшується на суму оборотів за період за графою 19 і зменшується на суму оборотів за період за графою 18.

Якщо сума коштів, сплачених за страхування, перебільшує суму нарахованої заборгованості за цими розрахунками станом на кінець звітного періоду, то залишок на кінець звітного періоду за графою 18 визначається у такому порядку: сума обороту за період за графою 18 зменшується на суму обороту за період за графою 19 та на суму залишку на початок періоду за графою 19.

Залишок на кінець періоду за графою 19 переноситься у рядок 570 «Поточні

зобов'язання за розрахунками зі страхування» графі 4 Балансу (форма № 1-мс), а за графою 18 переноситься у рядок 210 «Поточна дебіторська заборгованість» графі 4 Балансу (форма № 1-мс).

8.9. Графи 20 і 21 призначені для відображення інформації про операції з нарахування і сплати основної та додаткової заробітної плати, премій, допомоги у разі тимчасової непрацездатності, матеріальної допомоги, відпускних та інших належних до нарахування працівникам виплат. У графі 20 наводяться суми виплат працівникам нарахованої заробітної плати, інших виплат, утримання податку з доходів фізичних осіб, єдиного соціального внеску, що утримується із заробітної плати працівників, платежів за виконавчими документами та інші утримання з виплат працівникам. У графі 21 наводяться суми нарахованих працівникам виплат.

Нарахована протягом звітного періоду сума виплат залежно від робіт, які виконували працівники, відноситься до:

собівартості продукції (робіт, послуг) на суму виплат працівникам, зайнятим у виробництві товарів, виконанні робіт, наданні послуг, та відображається у графі 5 Журналу 4-мс;

інших витрат на суму виплат працівникам, зайнятим у здійсненні іншої діяльності, ліквідації надзвичайних подій, та відображається у одній з граф 12–14 Журналу 4-мс;

витрат, які зменшують податковий результат після оподаткування, на суму виплат працівникам, яка відповідно до податкового законодавства до витрат не відноситься, та відображається у графі 16 Журналу 4-мс.

Залишок на кінець звітного періоду за графою 21 визначається у такому порядку: сума залишку на початок періоду за графою 21 збільшується на суму оборотів за період за графою 21 і зменшується на суму оборотів за період за графою 20.

Якщо сума виплачених авансів або переплат працівникам перебільшує суму нарахованих виплат станом на кінець звітного періоду, то залишок на кінець звітного періоду за графою 20 визначається у такому порядку: сума обороту за період за графою 20 зменшується на суму обороту за період за графою 21 та на суму залишку на початок періоду за графою 21.

Залишок на кінець періоду за графою 21 переноситься у рядок 580 «Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці» графі 4 Балансу (форма № 1-мс), а за графою 20 переноситься у рядок 210 «Поточна дебіторська заборгованість» графі 4 Балансу (форма № 1-мс).

8.10. Графи 22 і 23 призначені для відображення інформації про операції щодо інших поточних зобов'язань, зокрема щодо одержаних авансів, заборгованості засновникам у зв'язку з розподілом прибутку, заборгованості пов'язаним сторонам, валової заборгованості замовникам за будівельними контрактами. У графі 22 наводяться суми сплати (списання) заборгованості, а у графі 23 – її нарахування.

Залишок на кінець звітного періоду за графою 23 визначається у такому порядку: сума залишку на початок періоду за графою 23 збільшується на суму оборотів за період за графою 23 і зменшується на суму оборотів за період за графою 22.

Залишок на кінець періоду за графою 23 переноситься у рядок 610 «Інші поточні зобов'язання» графі 4 Балансу (форма № 1-мс).

9. Для узагальнення інформації про доходи від усіх видів діяльності підприємства, а також від надзвичайних подій призначений Журнал 3-мс.

9.1. Порядок формування інформації про доходи, принципи їх визнання і відображення наведено у Положенні (стандарті) 15 з урахуванням особливостей, визначених Положенням (стандартом) 25.

9.2. У графі 4 наводиться інформація про покупців та замовників (юридичних і фізичних осіб), яким реалізовано продукцію, товари, виконано роботи й надано послуги, зокрема їх найменування (ПІБ), номер договору або інша інформація, яка забезпечує ідентифікацію контрагента.

9.3. Графа 5 призначена для відображення інформації про розрахунки з покупцями та замовниками за реалізовану продукцію (товари), виконані роботи, надані послуги протягом звітного періоду. У цій графі робиться відмітка про оплату (сума, номер і дата виписки банку, іншого розрахункового документа тощо) після її надходження. Інформація у цій графі відображається після здійснення основного запису про реалізацію продукції (товарів), виконання робіт, надання послуг і визнання доходу у разі надходження оплати за ці активи від покупців, зазначених у графі 4, протягом звітного періоду. Заборгованість за продукцію (товари), виконані роботи, надані послуги на кінець звітного періоду визначається порівнянням інформації граф 5 і 6 за кожною позицією та загальною сумою переносяться у графу 12 Журналу 1-мс.

9.4. Графа 6 призначена для відображення інформації про доходи (виручку) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Отриманий дохід відображається загальною сумою (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, обов'язкові платежі, включені у вартість реалізації) на підставі первинних документів, якими оформлено поставку продукції (товарів), виконання робіт, надання послуг.

Сума обороту за звітний період за графою 6 переноситься у рядок 010 «Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» графи 3 Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс).

9.5. Графи 7–9 призначені для відображення інформації про суми, що підлягають вирахуванню з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт і послуг), зазначеного у графі 6. У графі 7 наводиться інформація про вартість повернених покупцем продукції (товарів), у графі 8 – суми непрямих податків і обов'язкових платежів, у графі 9 – інші вирахування, зокрема суми надходжень за договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами на користь комітентів і принципалів, суми наданих після дати реалізації знижок покупцям тощо.

Підсумок сум оборотів за звітний період за графами 7–9 переноситься у рядок 020 «Непрямі податки та інші вирахування з доходу» графи 3 Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс).

9.6. Графа 10 призначена для відображення інформації про доходи від інших видів діяльності. У цій графі наводяться суми доходу від оренди активів; доходу від курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; доходу від реалізації оборотних активів, дивідендів, відсотків, доходів від участі в капіталі та інших доходів, отриманих від фінансових інвестицій; доходу від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів; інших доходів, а також сума доходів від надзвичайних подій.

Сума обороту за звітний період за графою 10 переноситься у рядок 040 «Інші доходи» графи 3 Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс).

9.7. Графа 11 призначена для узагальнення інформації про доходи, отримані за кожною операцією (сума загального доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зменшується на суму вирахувань з доходу, суми за іншими доходами наводяться без змін), та в цілому за звітний період. Підсумок графи 11 за звітний період має дорівнювати підсумку оборотів за графами 6 і 10, зменшеному на суми оборотів за графами 7–9, а також має відповідати рядку 070 «Разом чисті доходи» графи 3 Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс).

9.8. Графа 12 призначена для відображення інформації про суми, які не визнаються доходами відповідно до податкового законодавства та не відображені в інших графах цього Журналу.

Сума обороту за період за графою 12 за мінусом суми обороту за звітний період за графою 16 Журналу 4-мс переноситься у рядок 145 «Витрати (доходи), які зменшують (збільшують) фінансовий результат після оподаткування» графи 3 Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс). Від'ємний результат наводиться у дужках.

10. Для узагальнення інформації про собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), інші витрати, а також про фінансовий результат призначений Журнал 4-мс.

10.1. Порядок формування інформації про витрати, принципи їх визначення і відображення наведено у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 № 318, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 19.01.2000 за № 27/4248 (із змінами), з урахуванням особливостей, визначених Положенням (стандартом) 25.

10.2. У графі 4 наводиться вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, покупних напівфабрикатів та комплектувальних виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Записи здійснюються за кожною операцією з витрачання запасів. У кінці звітної періоду підсумкова інформація про витрачені запаси переноситься у графу 11 Журналу 1-мс.

10.3. У графі 5 наводиться сума виплат працівникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Інформація переноситься узагальненою сумою, визначеною за даними Журналу 2-мс (шляхом вибірки відповідних сум з графи 21). Інформація про нарахований єдиний соціальний внесок переноситься узагальненою сумою, визначеною за даними Журналу 2-мс (шляхом вибірки відповідних сум з графи 19).

10.4. У графі 6 наводиться сума амортизації основних засобів і нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг. Інформація переноситься узагальненою сумою, визначеною за даними Журналу 1-мс (шляхом вибірки відповідних сум з графи 6).

10.5. У графі 7 наводиться вартість послуг, отриманих від сторонніх підприємств і організацій. Інформація переноситься узагальненою сумою, визначеною за даними Журналу 2-мс (шляхом вибірки відповідних сум з графи 15).

10.6. У графі 8 наводяться інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема плата за оренду земельних і майнових паїв, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

10.7. У графі 10 наводиться сума коригування суми понесених витрат на суму

зменшення залишку на кінець періоду (порівняно із залишком на початок періоду) незавершеного виробництва і готової продукції, яка визначається на підставі первинних документів, якими оформляється рух (придбання, виготовлення, передача в місця зберігання, відпуск на сторону, реалізація) запасів, або за результатами інвентаризації на кінець звітного періоду. Залишок готової продукції оцінюється за ціною реалізації за вирахуванням непрямих податків, витрат на збут і суми очікуваного прибутку, а залишок незавершеного виробництва оцінюється за матеріальними витратами і витратами на оплату праці. Сума коригування визначається на кінець звітного періоду і відображається на підставі відповідного розрахунку у рядку «Обороти за період».

10.8. Графа 11 призначена для відображення собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), яка визначається шляхом вирахування з суми обороту за звітний період за графою 9 суми за графою 10.

Сума обороту за звітний період за графою 11 переноситься у рядок 080 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» графі 3 Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс).

10.9. Графи 12–14 призначені для відображення інформації щодо інших витрат діяльності, зокрема матеріальних витрат, витрат на оплату праці, нарахованого єдиного соціального внеску, амортизації, послуг, не пов'язаних з виробництвом продукції (товарів, робіт, послуг), собівартості реалізованих оборотних активів (крім готової продукції, товарів); сум списаних безнадійних боргів; втрат від курсових різниць; визнаних економічних санкцій; фінансових витрат; втрат від участі в капіталі; собівартості реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів; належної до сплати за звітний період відповідно до законодавства суми податків і зборів, інших витрат, у тому числі – суми втрат від надзвичайних подій. Інформація про нараховані виплати працівникам, єдиний соціальний внесок, амортизацію, послуги, не пов'язані з виробництвом продукції (товарів, робіт, послуг), узагальненою сумою переноситься з Журналів 1-мс та 2-мс. У кінці звітного періоду підсумкова інформація про витрачені запаси при здійсненні інших видів діяльності переноситься у графу 11 Журналу 1-мс.

Сума оборотів за період за графами 12–14 переноситься у рядок 100 «Інші витрати» графі 3 Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс).

10.10. У графі 15 наводиться сума граф 11–14, яка має відповідати рядку 120 «Разом витрати» графі 3 Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс).

10.11. Графа 16 призначена для наведення сум, які не визнаються витратами відповідно до податкового законодавства та не відображені у складі витрат в інших графах.

III. Відомості обліку господарських операцій

1. Операції з надходження та вибуття необоротних активів: основних засобів, нематеріальних активів і фінансових інвестицій відображаються у Відомості 1.1-мс з перенесенням підсумкових результатів у графі 4 і 5 Журналу 1-мс. Відомість відкривається у тих звітних періодах, в яких відбуваються операції, внаслідок яких змінюється вартість зазначених необоротних активів. Якщо протягом звітного періоду таких операцій не було, а також вартість таких необоротних активів не змінилась, записи у графах 5 і 6 Журналу 1-мс здійснюються на підставі даних Відомості 1.1-мс за попередні звітні періоди. У Відомості 1.1-мс окремо групуються необоротні активи, що не підлягають амортизації відповідно до податкового законодавства.

1.1. У графі 2 наводиться перелік необоротних активів за кожною групою окремо у розрізі найменувань, щодо яких відбулися господарські операції (надійшли, вибули, змінили вартість).

1.2. У графах 3 і 4 наводиться інформація щодо вартості необоротних активів на початок звітного періоду, яка переноситься з Відомості 1.1-мс за останній звітний період, в якому змінювалась вартість відповідних необоротних активів, із зазначенням первісної вартості та ліквідаційної вартості.

1.3. У графах 5–10 наводиться інформація щодо надходження або збільшення вартості необоротних активів.

1.4. У графах 11–15 наводиться інформація щодо вибуття або зменшення вартості необоротних активів.

1.5. У графах 16 і 17 наводиться інформація щодо вартості необоротних активів на кінець звітного періоду із зазначенням первісної та ліквідаційної вартості.

2. Облік нарахування амортизації відображається у Відомості 1.2-мс з перенесенням підсумкових результатів у графі 6 і 7 Журналу 1-мс.

2.1. У графі 2 наводиться перелік всіх необоротних активів, які амортизуються, що переноситься з Відомості 1.2-мс за попередній період та з Відомості 1.1-мс щодо необоротних активів, які надійшли або змінили вартість. Нарахування амортизації необоротних активів, що надійшли, здійснюється з наступного місяця після їх надходження. У Відомості 1.2-мс окремо наводиться інформація щодо нарахованої амортизації необоротних активів, що не підлягають

амортизації відповідно до податкового законодавства.

2.2. У графі 3 наводиться вартість, яка амортизується, на початок звітного періоду, що переноситься з графі 9 Відомості 1.2-мс за попередній період.

2.3. У графі 4 наводиться інформація щодо відсотка нарахованої амортизації (який визначається виходячи із застосовуваного методу нарахування амортизації і строку корисного використання) або зазначається, що амортизація нараховується за виробничим методом.

2.4. У графі 5 наводиться сума нарахованої амортизації, яка переноситься у графу 6 Журналу 1-мс.

2.5. У графах 6–8 відображається сума амортизації, яка включена до складу відповідних витрат.

2.6. У графі 9 наводиться вартість, яка амортизується, на кінець звітного періоду.

3. Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками, з учасниками і підзвітними особами, з іншими кредиторами, з бюджетом відображається у Відомості 2.1-мс з перенесенням підсумкових результатів до Журналу 2-мс.

3.1. У графі 2 наводиться найменування суб'єкта підприємницької діяльності, з яким здійснюються розрахунки за придбани товари (роботи, послуги), перерахування передоплати постачальникам, отримання фінансової допомоги тощо, та державного органу (установи), з яким (якою) здійснюються розрахунки за податками, обов'язковими платежами, єдиним соціальним внеском.

3.2. У графах 3 і 4 наводиться заборгованість на початок періоду підприємству або підприємства за кожним контрагентом, яка сформована на кінець попереднього звітного періоду, з перенесенням інформації з граф 21 та 22 Відомості 2.1-мс відповідно за попередній період.

3.3. У графах 5–13 наводиться інформація щодо нарахованих зобов'язань, у тому числі у графі 5 наводиться дата виникнення зобов'язання та номер відповідного первинного документа, на підставі якого здійснюється операція, у графі 6 відображається вартість запасів, які отримані за кожним постачальником за звітний період, у графах 7–9 наводяться суми зобов'язань за виконані роботи й надані послуги з відображенням одночасного їх віднесення до відповідних витрат діяльності, у графах 10–12 наводиться інформація щодо зобов'язань з податків, обов'язкових платежів, єдиного соціального внеску та інших нарахованих зобов'язань.

3.4. У графах 14–20 відображається погашення зобов'язань. Записи у цих графах здійснюються за відповідними контрагентами у рядках, в яких відображено зобов'язання, що погашаються. Зокрема, у графах 14 і 15 наводиться інформація щодо дати погашення і номера відповідного первинного документа (виписки банку тощо), на підставі якого здійснюється ця операція, у графі 16 наводиться сума визнаної безнадійної заборгованості. Сума безнадійної заборгованості включається до складу інших доходів підприємства і наводиться у графі 10 Журналу 3-мс. У графах 17–19 відображається сплата податків, обов'язкових платежів, єдиного соціального внеску та іншої заборгованості, у тому числі сума повернення фінансової допомоги або суми, видані у звітний місяць.

3.5. У графах 21 і 22 відповідно наводиться заборгованість підприємству або підприємства за кожним контрагентом, яка сформована за результатами господарських операцій за звітний період. Залишок заборгованості за кожним контрагентом на кінець місяця розраховується у такому порядку: заборгованість підприємству (підприємства) на початок місяця збільшується (зменшується) на загальну суму нарахованих розрахунків (графа 13) і зменшується (збільшується) на загальну суму погашених розрахунків (графа 20).

4. Розрахунки з оплати праці (нарахування основної і додаткової заробітної плати, премії, допомоги у разі тимчасової непрацездатності тощо), за цивільно-правовими договорами та аліментами, за іншими виплатами відображаються у Відомості 2.2-мс з перенесенням підсумкових результатів до Журналу 2-мс та Журналу 4-мс.

4.1. Відомість 2.2-мс призначена для нарахування виплат працівникам (основна і додаткова заробітна плата, премії, надбавки, доплати та інші виплати, передбачені законодавством) за виконану роботу та відрахувань з виплат працівникам відповідно до чинного законодавства, зокрема податку з доходу фізичних осіб, єдиного соціального внеску, а також сум за виконавчими листами на користь різних підприємств і осіб та інше. Записи у Відомості 2.2-мс можуть здійснюватися за кожним працівником і кожним нарахуванням (авансу, основної суми заробітної плати, виплат з тимчасової непрацездатності тощо) або за кожним працівником резервуються декілька рядків, в які заносяться записи в міру здійснення господарських операцій.

4.2. Для обліку розрахунків з найманими працівниками і за договорами у графі 2 вказуються прізвище, ім'я, по батькові найманого працівника або фізичної особи. За кожною фізичною особою в окремому рядку протягом періоду відображається кожна операція з нарахування належних до виплати сум.

4.3. У графах 3 і 4 наводиться заборгованість на початок періоду підприємству або підприємства за кожним працівником, яка сформована на кінець попереднього звітного періоду та визначається за кожним працівником, з перенесенням інформації з граф 16 та 17 Відомості 2.2-мс

відповідно за попередній період.

4.4. У графах 5–9 наводяться суми нарахованих виплат працівникам (премій, надбавок, матеріальної допомоги), суми відпускних, виплат з тимчасової непрацездатності, що нараховуються за рахунок підприємства, індексації оплати праці та інших видів доходів найманим працівникам або фізичним особам за цивільно-правовими договорами за звітний період.

4.5. У графі 10 наводиться інформація про нараховані відповідно до законодавства зобов'язання за єдиним соціальним внеском на виплати працівникам і переноситься у графу 10 Відомості 2.1-мс.

4.6. У графах 11–15 наводиться інформація про погашення зобов'язань перед працівниками (сума перерахованих або виданих грошових коштів, інші негрошові розрахунки), суми виплачених авансів, які попередньо не нараховувались, та утримань з доходів фізичних осіб відповідно до законодавства (податку з доходів фізичних осіб, єдиного соціального внеску), інші види утримань (аліменти або утримання за рішенням суду) при нарахуванні заробітної плати (інших доходів). Записи здійснюються за відповідними сумами нарахувань, здійснених протягом звітного періоду, зазначеними у графах 5–10, або за новою позицією у разі виплати раніше не нарахованих виплат.

4.7. У графах 16 і 17 наводиться заборгованість працівників перед підприємством або підприємства перед працівниками за кожною фізичною особою, що сформована за результатами господарських операцій за звітний період. Залишок заборгованості на кінець періоду розраховується у такому порядку: заборгованість підприємства перед працівниками (працівників перед підприємством) на початок періоду збільшується (зменшується) на загальну суму нарахованих розрахунків і зменшується (збільшується) на загальну суму погашених розрахунків.

5. Облік витрат на ремонт та поліпшення основних засобів відображається у Відомості 4.1-мс з перенесенням результатів до Журналу 4-мс.

5.1. У графі 2 наводиться найменування об'єктів основних засобів, які протягом звітного періоду ремонтувалися, модернізувалися, поліпшувалися.

5.2. У рядку «Разом» за графою 3 наводиться балансова (залишкова) вартість всіх груп основних засобів на початок періоду, які амортизуються.

5.3. У графі 4 наводиться сума витрат на ремонт та поліпшення основних засобів.

5.4. У графах 5–8 наводиться сума, що відноситься до відповідних витрат звітного періоду.

5.5. У графі 9 наводиться сума, що відноситься на збільшення балансової вартості певних основних засобів, зокрема, якщо сума витрат на ремонт, реконструкцію, модернізацію та інші види поліпшення перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що амортизуються, на початок періоду.

**Директор Департаменту
податкової, митної політики,
доходів, адміністрування платежів
та методології бухгалтерського обліку**

М. О. Чмерук

Додаток 5

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Міністерства фінансів України

30.11.99 р. № 291

(у редакції наказу Міністерства фінансів України

від 09.12.2011 р. № 1591)

Зареєстровано

в Міністерстві юстиції України

28 грудня 2011 р. за № 1557/20295

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій

План рахунків бухгалтерського обліку застосовується підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (крім банків і бюджетних установ) незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, а також виділених на окремий баланс філій, відділень та інших відособлених підрозділів юридичних осіб (далі - підприємства).

Нові синтетичні рахунки можуть вводитися до Плану рахунків Міністерством фінансів України за відповідними клопотаннями щодо бухгалтерського обліку специфічних операцій.

Субрахунки до синтетичних рахунків вводяться підприємствами самостійно, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу та звітності.

Підприємства, які застосовують Інструкцію про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджену наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291, зареєстровану в Міністерстві юстиції України 21.12.99 за № 893/4186, використовують субрахунки, визначені цією Інструкцією.

Синтетичні рахунки		Сфера застосування
Код	Назва	
1	2	3
Клас 1. Необоротні активи		
10	Основні засоби	Усі види діяльності
11	Інші необоротні матеріальні активи	Усі види діяльності
12	Нематеріальні активи	Усі види діяльності
13	Знос (амортизація) необоротних активів	Усі види діяльності
14	Довгострокові фінансові інвестиції	Усі види діяльності
15	Капітальні інвестиції	Усі види діяльності

16	Довгострокові біологічні активи	Сільськогосподарські підприємства, підприємства інших галузей, що здійснюють сільськогосподарську діяльність
17	Відстрочені податкові активи	Усі види діяльності
18	Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи	Усі види діяльності
19	Гудвіл	Усі види діяльності
Клас 2. Запаси		
20	Виробничі запаси	Усі види діяльності
21	Поточні біологічні активи	Сільськогосподарські підприємства, підприємства інших галузей, що здійснюють сільськогосподарську діяльність
22	Малоцінні та швидкозношувані предмети	Усі види діяльності
23	Виробництво ¹	Усі види діяльності
24	Брак у виробництві	Галузі матеріального виробництва
25	Напівфабрикати	Промисловість
26	Готова продукція	Промисловість, сільське господарство та ін.
27	Продукція сільськогосподарського виробництва	Сільське господарство, підприємства інших галузей з підсобним сільськогосподарським виробництвом
28	Товари	Усі види діяльності
Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи		
30	Каса	Усі види діяльності
31	Рахунки в банках	Усі види діяльності
33	Інші кошти	Усі види діяльності
34	Короткострокові векселі одержані	Усі види діяльності
35	Поточні фінансові інвестиції	Усі види діяльності
36	Розрахунки з покупцями та замовниками	Усі види діяльності
37	Розрахунки з різними дебіторами	Усі види діяльності
38	Резерв сумнівних боргів	Усі види діяльності
39	Витрати майбутніх періодів	Усі види діяльності
Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань		
40	Статутний капітал	Усі види діяльності
41	Пайовий капітал	Кооперативні організації, кредитні спілки

42	Додатковий капітал	Усі види діяльності
43	Резервний капітал	Усі види діяльності
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	Усі види діяльності
45	Вилучений капітал	Усі види діяльності
46	Неоплачений капітал	Усі види діяльності
47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	Усі види діяльності
48	Цільове фінансування і цільові надходження ²	Усі види діяльності
49	Страхові резерви	Страхова діяльність
Клас 5. Довгострокові зобов'язання		
50	Довгострокові позики	Усі види діяльності
51	Довгострокові векселі видані	Усі види діяльності
52	Довгострокові зобов'язання за облігаціями	Усі види діяльності
53	Довгострокові зобов'язання з оренди	Усі види діяльності
54	Відстрочені податкові зобов'язання	Усі види діяльності
55	Інші довгострокові зобов'язання	Усі види діяльності
Клас 6. Поточні зобов'язання		
60	Короткострокові позики	Усі види діяльності
61	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	Усі види діяльності
62	Короткострокові векселі видані	Усі види діяльності
63	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	Усі види діяльності
64	Розрахунки за податками й платежами	Усі види діяльності
65	Розрахунки за страхування	Усі види діяльності
66	Розрахунки за виплатами працівникам	Усі види діяльності
67	Розрахунки з учасниками	Усі види діяльності
68	Розрахунки за іншими операціями	Усі види діяльності
69	Доходи майбутніх періодів	Усі види діяльності
Клас 7. Доходи і результати діяльності		
70	Доходи від реалізації ³	Усі види діяльності

71	Інший операційний дохід	Усі види діяльності
72	Дохід від участі в капіталі	Усі види діяльності
73	Інші фінансові доходи	Усі види діяльності
74	Інші доходи	Усі види діяльності
75	Надзвичайні доходи	Усі види діяльності
76	Страхові платежі	Страхова діяльність
79	Фінансові результати	Усі види діяльності
Клас 8. Витрати за елементами		
80	Матеріальні витрати	Усі види діяльності
81	Витрати на оплату праці	Усі види діяльності
82	Відрахування на соціальні заходи	Усі види діяльності
83	Амортизація	Усі види діяльності
84	Інші операційні витрати	Усі види діяльності
85	Інші затрати	Усі види діяльності
Клас 9. Витрати діяльності		
90	Собівартість реалізації	Усі види діяльності
91	Загальновиробничі витрати	Усі види діяльності
92	Адміністративні витрати	Усі види діяльності
93	Витрати на збут	Усі види діяльності
94	Інші витрати операційної діяльності	Усі види діяльності
95	Фінансові витрати	Усі види діяльності
96	Втрати від участі в капіталі	Усі види діяльності
97	Інші витрати	Усі види діяльності
98	Податок на прибуток	Усі види діяльності
99	Надзвичайні витрати	Усі види діяльності
Клас 0. Позабалансові рахунки		
01	Орендовані необоротні активи	Усі види діяльності
02	Активи на відповідальному зберіганні	Усі види діяльності
03	Контрактні зобов'язання	Усі види діяльності
04	Непередбачені активи й зобов'язання	Усі види діяльності
05	Гарантії та забезпечення надані	Усі види діяльності
06	Гарантії та забезпечення отримані	Усі види діяльності
07	Списані активи	Усі види діяльності
08	Бланки суворого обліку	Усі види діяльності

09	Амортизаційні відрахування	Усі види діяльності
----	----------------------------	---------------------

¹ Підприємствами, які здійснюють виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення та ведуть окремий облік витрат за кожним видом діяльності, що підлягає ліцензуванню, мають бути виділені окремі субрахунки.

² Мають бути виділені окремі субрахунки, на яких ведеться облік вивільнених від оподаткування коштів у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток та їх використання на реалізацію заходів цільового призначення відповідно до законодавства, а також облік надходження та використання платниками податку на додану вартість коштів благодійної допомоги, яка відповідно до законодавства звільняється від оподаткування податком на додану вартість.

³ Підприємствами, які здійснюють виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення та ведуть окремий облік доходів за кожним видом діяльності, що підлягає ліцензуванню, мають бути виділені окремі субрахунки.

Витяг
із Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій

Інструкція про застосування Плану рахунк...| від 30.11.1999 № 291 (Повний текст)
Документ z0893-99, остання редакція від 10.01.2012
Сторінка "Законодавство України" сайту Верховної Ради [16.01.12 19:09]

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
І Н С Т Р У К Ц І Я

№ 291 від 30.11.99
Зареєстровано в Міністерстві
юстиції України
за № 893/4186

м.Київ
21 грудня 1999р.

Затверджено
Наказ Міністерства
фінансів України
30.11.99 № 291 (z0892-99)

Інструкція
про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій

(Із змінами, внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів

№ 1012 (z0991-02) від 09.12.2002	№ 671 (z1254-03) від 12.12.2003
№ 591 (z1291-04) від 24.09.2004	№ 717 (z1396-05) від 20.10.2005
№ 1176 (z1342-06) від 11.12.2006	№ 1213 (z1364-06) від 19.12.2006
№ 353 (z0225-08) від 05.03.2008	№ 1238 (z1084-08) від 14.10.2008
№ 1125 (z0970-09) від 25.09.2009	№ 664 (z0730-11) від 31.05.2011
№ 1204 (z1181-11) від 26.09.2011	№ 1591 (z1556-11) від 09.12.2011

I. Загальні положення

Ця Інструкція встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій та інших юридичних осіб (крім банків, бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності) незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, а також виділених на окремий баланс філій, відділень та інших відособлених підрозділів юридичних осіб (далі - підприємства). Ведення позабалансових рахунків здійснюється за простою системою (без застосування методу подвійного запису). (Абзац перший розділу I із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 1591 (z1556-11) від

09.12.2011).

План рахунків бухгалтерського обліку є переліком рахунків і схем реєстрації та групування на них фактів фінансово-господарської діяльності (кореспонденція рахунків) у бухгалтерському обліку. У ньому за десятковою системою наведені коди (номери) й найменування синтетичних рахунків (рахунків першого порядку) й субрахунків (рахунків другого порядку). Першою цифрою коду визначено клас рахунків, другою - номер синтетичного рахунку, третьою - номер субрахунку. Контитування документів первинного обліку, ведення реєстрів бухгалтерського обліку здійснюється із застосуванням, щонайменше, коду класу й коду синтетичного рахунку.

(Абзац третій розділу I виключено на підставі Наказу Міністерства фінансів №1591 (з1556-11) від 09.12.2011).

Субрахунки використовуються підприємствами, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу й звітності та можуть ними доповнюватися введенням нових субрахунків (рахунків другого, третього порядків) із збереженням кодів (номерів) субрахунків цього Плану рахунків. Порядок ведення аналітичного обліку та кореспонденції рахунків, що не наведена в Інструкції, встановлюється підприємством, виходячи з норм цієї Інструкції, положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку та управлінських потреб.

Інструкція із застосування Плану рахунків спрямована на забезпечення єдності відображення однорідних за змістом господарських операцій на відповідних синтетичних рахунках і субрахунках. В Інструкції наведена коротка характеристика і призначення синтетичних рахунків і субрахунків, типова схема реєстрації та групування інформації про господарські операції (кореспонденція рахунків першого порядку).

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

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

Малі підприємства та інші організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, можуть вести бухгалтерський облік витрат з використанням тільки рахунків класу 8 "Витрати за елементами" або в порядку, який наведено в попередньому абзаці.

Бухгалтерський облік на субрахунках ведеться в аналітичному розрізі з вимогою забезпечити кількісно-сумову та якісну (марка, сорт, розмір тощо) інформацію про наявність і рух об'єктів бухгалтерського обліку на відповідному синтетичному рахунку класу 1 "Необоротні активи", 2 "Запаси" та 0 "Позабалансові рахунки". Підприємства роздрібної торгівлі, що застосовують метод оцінки товарів за ціною продажу, можуть аналітичний облік товарів вести в сумовому вираженні.

Клас 1. Необоротні активи

Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про наявність і рух основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, довгострокових фінансових інвестицій, капітальних інвестицій, довгострокової дебіторської заборгованості та інших необоротних активів, а також зносу необоротних активів.

На рахунках цього класу з відповідним веденням аналітичного обліку узагальнюється інформація про наявність і рух необоротних активів, належних підприємству на праві власності, отриманих на праві господарського відання, на праві оперативного управління, отриманих у фінансовий лізинг, у довірче управління чи за договором

оренди цілісного майнового комплексу. Господарські організації (крім державних (казенних) та комунальних підприємств) на окремих субрахунках третього порядку відповідних субрахунків із зазначенням належності до державної та/або комунальної власності відображають контрольовані ними (що перебувають у їх володінні та/або користуванні) необоротні активи, що є об'єктами права державної або комунальної власності, і які не увійшли до статутних капіталів господарських товариств, створених у процесі приватизації (корпоратизації). (Клас 1 "Необоротні активи" доповнено абзацом згідно з Наказом Міністерства фінансів №1213 (з1364-06) від 19.12.2006, із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів №1238 (з1084-08) від 14.10.2008).

Рахунок 10 "Основні засоби"

Рахунок 10 "Основні засоби" призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансової оренди об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів, а також об'єктів інвестиційної нерухомості.

До основних засобів належать матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів і послуг, надання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби визначені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби".

За дебетом рахунку 10 "Основні засоби" відображається надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих) основних засобів на баланс підприємства, які обліковуються за первісною вартістю, сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта; сума дооцінки вартості об'єкта основних засобів, за кредитом - вибуття основних засобів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів, сума уцінки основних засобів. За дебетом рахунку 10 "Основні засоби" також відображається сума створеного забезпечення, зокрема на передбачену законодавством рекультивацию порушених земель.

Рахунок 10 "Основні засоби" має такі субрахунки:

- 100 "Інвестиційна нерухомість"
- 101 "Земельні ділянки"
- 102 "Капітальні витрати на поліпшення земель"
- 103 "Будинки та споруди"
- 104 "Машини та обладнання"
- 105 "Транспортні засоби"
- 106 "Інструменти, прилади та інвентар"
- 107 "Тварини"
- 108 "Багаторічні насадження"
- 109 "Інші основні засоби"

На субрахунку 100 "Інвестиційна нерухомість" ведеться облік наявності та руху об'єктів інвестиційної нерухомості. На субрахунку 101 "Земельні ділянки" ведеться облік земельних ділянок.

На субрахунку 102 "Капітальні витрати на поліпшення земель" ведеться облік капітальних вкладень у поліпшення земель (меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи).

На субрахунку 103 "Будинки та споруди" ведеться облік наявності та руху будинків, споруд, їх структурних компонентів та передавальних пристроїв, а також житлових будівель.

На субрахунках 104 "Машини та обладнання", 105 "Транспортні засоби", 106 "Інструменти, прилади та інвентар" ведеться облік відповідно машин та обладнання, транспортних засобів, інструментів, приладів та інвентарю. На субрахунках 107 "Тварини" і 108 "Багаторічні насадження" ведеться облік довгострокових біологічних активів, у тому числі багаторічних насаджень, які не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю.

На субрахунку 109 "Інші основні засоби" ведеться облік основних засобів, які не включені до інших субрахунків рахунку 10 "Основні засоби".

Аналітичний облік основних засобів ведеться щодо кожного об'єкту окремо.

(Рахунок 10 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мініфіну №1012 (з0991-02) від 09.12.2002, №717 (з1396-05) від 20.10.2005, №1176 (з1342-06) від 11.12.2006, №1213 (з1364-06) від 19.12.2006, №353 (з0225-08) від 05.03.2008, №1238 (з1084-08) від 14.10.2008, №1591 (з1556-11) від 09.12.2011).

Рахунок 11 "Інші необоротні матеріальні активи"

Рахунок 11 "Інші необоротні матеріальні активи" призначено для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух інших необоротних матеріальних активів, які не відображені у складі об'єктів обліку на рахунку 10 "Основні засоби".

За дебетом рахунку 11 "Інші необоротні матеріальні активи" відображається надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих інших необоротних матеріальних активів на підприємство (за первісною вартістю); сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (реконструкція, модернізація), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта; сума дооцінки вартості об'єкта необоротних матеріальних активів. За кредитом рахунку 11 відображаються вибуття інших необоротних матеріальних активів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта та сума їх уцінки.

Рахунок 11 "Інші необоротні матеріальні активи" має такі субрахунки:

111 "Бібліотечні фонди"

112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи"

113 "Тимчасові (нетитульні) споруди"

114 "Природні ресурси"

115 "Інвентарна тара"

116 "Предмети прокату"

117 "Інші необоротні матеріальні активи"

На субрахунку 111 "Бібліотечні фонди" ведеться облік наявності та руху бібліотечних фондів.

На субрахунку 112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи" відображається вартість предметів, строк корисного використання яких більше одного року, зокрема спеціальні інструменти і спеціальні пристосування, вартість яких погашається нарахуванням зносу за встановленою підприємством ставкою (нормою) з урахуванням очікуваного способу використання таких об'єктів та інші предмети, які за вартісними ознаками підприємством зараховано до складу малоцінних необоротних матеріальних активів.

На субрахунку 113 "Тимчасові (нетитульні) споруди" ведеться облік експлуатаційних тимчасових (нетитульних) споруд.

На субрахунку 114 "Природні ресурси" ведеться облік наявності та руху придбаних

природних ресурсів для наступного видобутку (нафту, газу тощо).

На субрахунку 115 "Інвентарна тара" ведеться облік наявності та руху інвентарної тари.

На субрахунку 116 "Предмети прокату" ведеться облік наявності та руху активів, призначених для видачі напрокат.

На субрахунку 117 "Інші необоротні матеріальні активи" ведеться облік наявності та руху інших необоротних матеріальних активів, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 11 "Інші необоротні матеріальні активи". На цьому субрахунку, зокрема, відображається вартість сценічно-постановочних предметів вартість завершених капітальних інвестицій в об'єкти операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо).

Аналітичний облік необоротних матеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта цих активів. Підприємства, які амортизацію бібліотечних фондів і малоцінних необоротних матеріальних активів нараховують у першому місяці використання зазначених об'єктів у розмірі 100 відсотків їх вартості, аналітичний облік цих об'єктів можуть вести із забезпеченням інформації про загальну кількість об'єктів та їх загальну вартість у розрізі класифікаційних підгруп, що підприємство запроваджує самостійно. Вартість об'єкта таких підгруп при його вибутті визначається діленням вартості відповідної підгрупи, що обліковується на субрахунках 111 і 112, на кількість об'єктів, що входять до складу відповідної підгрупи, з відображенням за кредитом субрахунків 111 і 112 у кореспонденції з дебетом субрахунку 132.

(Рахунок 11 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мінфіну №1012 (z0991-02) від 09.12.2002, №591 (z1291-04) від 24.09.2004, №717 (z1396-05) від 20.10.2005, №1176 (z1342-06) від 11.12.2006, №353 (z0225-08) від 05.03.2008, №1238 (z1084-08) від 14.10.2008).

Рахунок 12 "Нематеріальні активи"

Рахунок 12 "Нематеріальні активи" призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів.

До нематеріальних активів належать немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані та утримуватися підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує 1 рік) для виробництва, торгівлі, адміністративних потреб чи надання в оренду іншим особам.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи".

За дебетом рахунку 12 "Нематеріальні активи" відображається придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, які обліковуються за первісною вартістю, та сума дооцінки таких активів, за кредитом - вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання та сума уцінки нематеріальних активів.

Рахунок 12 "Нематеріальні активи" має такі субрахунки:

- 121 "Права користування природними ресурсами"
- 122 "Права користування майном"
- 123 "Права на комерційні позначення"
- 124 "Права на об'єкти промислової власності"
- 125 "Авторське право та суміжні з ним права"
- 127 "Інші нематеріальні активи"

На субрахунку 121 "Права користування природними ресурсами" ведеться облік наявності об'єктів права користування ресурсами природного середовища. До них належать: права користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище.

На субрахунку 122 "Права користування майном" ведеться облік наявності прав користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо).

На субрахунку 123 "Права на комерційні позначення" ведеться облік наявності прав на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо).

На субрахунку 124 "Права на об'єкти промислової власності" ведеться облік наявності прав 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, тощо).

На субрахунку 125 "Авторське право та суміжні з ним права" ведеться облік наявності авторського права та суміжних з ним прав (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо).

На субрахунку 127 "Інші нематеріальні активи" ведеться облік інших нематеріальних активів, якими володіє підприємство (права на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

(Рахунок 12 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мінфіну №1012 (з0991-02) від 09.12.2002, №717 (з1396-05) від 20.10.2005, №1176 (з1342-06) від 11.12.2006, №353 (з0225-08) від 05.03.2008).

Рахунок 13 "Знос (амортизація) необоротних активів"

Рахунок 13 "Знос необоротних активів" призначено для узагальнення інформації про нараховану амортизацію та індексацію зносу (накопиченої амортизації) необоротних матеріальних і нематеріальних активів, що підлягають амортизації.

Рахунок 13 "Знос необоротних активів" має такі субрахунки:

131 "Знос основних засобів"

132 "Знос інших необоротних матеріальних активів"

133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"

134 "Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів"

135 "Знос інвестиційної нерухомості"

За кредитом рахунку 13 "Знос необоротних матеріальних активів" відображається нарахування амортизації та індексації зносу (накопиченої амортизації) необоротних активів, за дебетом - зменшення суми зносу (накопиченої амортизації).

На субрахунку 131 "Знос основних засобів" узагальнюється інформація про суму зносу тих необоротних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 "Основні засоби". При цьому інформація про суму зносу інвестиційної нерухомості, облік якої ведеться на субрахунку 100 "Інвестиційна нерухомість" за первісною вартістю узагальнюється на субрахунку 135 "Знос інвестиційної нерухомості".

На субрахунку 132 "Знос інших необоротних матеріальних активів" узагальнюється інформація про суму зносу тих необоротних активів, облік яких ведеться на рахунку 11 "Інші необоротні матеріальні активи".

На субрахунку 133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів" узагальнюється інформація про суму накопиченої амортизації нематеріальних активів.

Аналітичний облік зносу (накопиченої амортизації) необоротних активів ведеться відповідно за видами основних засобів, інших матеріальних необоротних активів та

нематеріальних активів. На субрахунку 134 "Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів" узагальнюється інформація про суму амортизації, нарахованої на довгострокові біологічні активи, облік яких ведеться на субрахунках 162 "Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю" та 164 "Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю".

(Рахунок 13 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мінфіну №1012 (z0991-02) від 09.12.2002, №591 (z1291-04) від 24.09.2004, №1176 (z1342-06) від 11.12.2006, №353 (z0225-08) від 05.03.2008).

Рахунок 14 "Довгострокові фінансові інвестиції"

Рахунок 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" призначений для узагальнення інформації про наявність та рух довгострокових інвестицій (вкладень) у цінні папери інших підприємств, облігації державних та місцевих позик, статутний капітал інших підприємств, створених на території країни та за кордоном, тощо.

Рахунок 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" має такі субрахунки:

141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі"

142 "Інші інвестиції пов'язаним сторонам"

143 "Інвестиції непов'язаним сторонам"

За дебетом рахунку 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" відображається вартість довгострокових інвестицій, за кредитом - їх вибуття (списання) чи зменшення вартості, а також одержання дивідендів від об'єкта інвестування, якщо облік інвестицій ведеться за методом участі в капіталі.

Аналітичний облік за рахунком 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" ведеться за видами довгострокових фінансових вкладень та об'єктами інвестування. При цьому побудова аналітичного обліку повинна забезпечити можливість отримання інформації про довгострокові фінансові вкладення в об'єкти як на території країни, так і за кордоном.

(Рахунок 14 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мінфіну №1012 (z0991-02) від 09.12.2002, №591 (z1291-04) від 24.09.2004, №1176 (z1342-06) від 11.12.2006, №353 (z0225-08) від 05.03.2008, №1125 (z0970-09) від 25.09.2009).

Рахунок 15 "Капітальні інвестиції"

Рахунок 15 "Капітальні інвестиції" призначений для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів.

Рахунок 15 "Капітальні інвестиції" має такі субрахунки:

151 "Капітальне будівництво"

152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"

153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів"

154 "Придбання (створення) нематеріальних активів"

155 "Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів"

За дебетом рахунку 15 "Капітальні інвестиції" відображається збільшення зазначених витрат на придбання або створення матеріальних та нематеріальних необоротних активів, за кредитом - їх зменшення (введення в дію, прийняття в експлуатацію придбаних або створених нематеріальних активів тощо).

На субрахунку 151 "Капітальне будівництво" відображаються витрати на будівництво, що здійснюється як господарським, так і підрядним способом для власних потреб підприємства.

На цьому субрахунку також ведеться облік устаткування, що підлягає монтажу в

процесі будівництва.

Субрахунок 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів" призначений для обліку витрат на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 "Основні засоби" (крім об'єктів будівництва та основного стада).

На субрахунку 153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів" відображаються витрати підприємства (організації, установи) на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 11 "Інші необоротні матеріальні активи".

На субрахунку 154 "Придбання (створення) нематеріальних активів" відображаються витрати підприємства на придбання або створення власними силами активів, облік яких ведеться на рахунку 12 "Нематеріальні активи".

На субрахунку 155 "Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів" ведеться облік витрат на придбання або вирощування (створення) довгострокових біологічних активів, облік яких ведеться на рахунку 16 "Довгострокові біологічні активи", у тому числі на вирощування незрілих довгострокових біологічних активів, та формування основного стада робочої і продуктивної худоби (крім тварин, які обліковуються на рахунку 21 "Поточні біологічні активи").

Кошти, які забудовник отримав від пайовика для пайової участі в будівництві об'єкта, відображаються за дебетом рахунків обліку грошових коштів, запасів і кредитом рахунку 48 "Цільове фінансування і цільові надходження" із внесенням до аналітичного обліку відомостей про пайовика і об'єкт будівництва. Після оформлення документів про право власності пайовика на відповідну частку збудованого об'єкта й приймально-передавального акта забудовник на відповідну вартість дебетує рахунок 48 у кореспонденції з рахунком 15.

Передані забудовнику кошти для пайової участі в будівництві об'єкта пайовик відображає за кредитом рахунків обліку грошових коштів, запасів у кореспонденції з рахунком 37 "Розрахунки з різними дебіторами". Після одержання оформлених документів про право власності й приймально-передавального акта пайовика на відповідну частку збудованого об'єкта кредитується рахунок 37 у кореспонденції з рахунком 15.

Зарахування на баланс власної частки збудованого об'єкта відображається за дебетом рахунку 10 "Основні засоби" та кредитом рахунку 15. Якщо власна частка збудованого об'єкта (квартири, нежитлові приміщення) призначені пайовиком для продажу, то їх зарахування на баланс пайовика відображається за дебетом рахунку 28 "Товари" та кредитом рахунку 15.

Аналітичний облік капітальних інвестицій ведеться відповідно за видами основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, нематеріальних активів, а також за окремими об'єктами капітальних вкладень (інвентарними об'єктами).

(Рахунок 15 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мініфіну №1012 (з0991-02) від 09.12.2002, №1176 (з1342-06) від 11.12.2006, №1176 (з1342-06) від 11.12.2006, №664 (з0730-11) від 31.05.2011).

Рахунок 16 "Довгострокові біологічні активи"

Рахунок 16 "Довгострокові біологічні активи" призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансової оренди довгострокових біологічних активів.

До довгострокових біологічних активів належать біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи або в інший спосіб приносити економічні вигоди протягом періоду, що перевищує 12 місяців (або

операційний цикл, якщо він більше 12 місяців), та біологічні активи, що створюються протягом періоду, більшого ніж один рік, за винятком тварин на вирощуванні і відгодівлі.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про довгострокові біологічні активи, про одержані від їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи і сільськогосподарську продукцію визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи" (з1456-05).

За дебетом рахунку 16 "Довгострокові біологічні активи" відображається надходження довгострокових біологічних активів, за кредитом - їх вибуття.

Рахунок 16 "Довгострокові біологічні активи" має такі субрахунки:

161 "Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю";

162 "Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю";

163 "Довгострокові біологічні активи тваринництва які оцінені за справедливою вартістю";

164 "Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю";

165 "Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю";

166 "Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю".

На субрахунку 161 "Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю" ведеться облік наявності та руху довгострокових біологічних активів рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Аналітичний облік ведеться за видами довгострокових біологічних активів рослинництва.

На субрахунку 162 "Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю" ведеться облік наявності та руху довгострокових біологічних активів рослинництва, справедливую вартість яких достовірно визначити неможливо, унаслідок чого їх оцінка здійснена відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" (з0288-00) та 28 "Зменшення корисності активів" (з0035-05). Аналітичний облік ведеться за видами таких довгострокових біологічних активів рослинництва.

На субрахунку 163 "Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю" ведеться облік наявності та руху довгострокових біологічних активів тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Аналітичний облік ведеться за видами довгострокових біологічних активів тваринництва.

На субрахунку 164 "Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю" ведеться облік наявності та руху довгострокових біологічних активів тваринництва, справедливую вартість яких достовірно визначити неможливо, унаслідок чого їх оцінка здійснена відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" (з0288-00) та 28 "Зменшення корисності активів" (з0035-05). Аналітичний облік ведеться за видами таких довгострокових біологічних активів тваринництва.

На субрахунку 165 "Незрілі довгострокові активи, які оцінюються за справедливою вартістю" ведеться облік наявності та руху незрілих довгострокових біологічних активів (крім тварин, які обліковуються на рахунку 21 "Поточні біологічні активи"), які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Аналітичний облік ведеться за видами таких незрілих довгострокових біологічних активів.

На субрахунку 166 "Незрілі довгострокові активи, які оцінюються за первісною

вартістю" ведеться облік незрілих довгострокових біологічних активів (крім тварин, які обліковуються на рахунок 21 "Поточні біологічні активи"), справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо, унаслідок чого вони оцінюються, виходячи із суми витрат, зазначених на їх вирощування. Аналітичний облік ведеться за видами таких незрілих довгострокових біологічних активів.

(Рахунок 16 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів №1012 (з0991-02) від 09.12.2002, в редакції Наказу Міністерства фінансів №1176 (з1342-06) від 11.12.2006, №353 (з0225-08) від 05.03.2008).

Рахунок 17 "Відстрочені податкові активи"

На рахунку 17 "Відстрочені податкові активи" ведеться облік суми податків на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних звітних періодах внаслідок:

тимчасові різниці між балансовою вартістю активів або зобов'язань та оцінкою цих активів або зобов'язань, яка використовується з метою оподаткування;

перенесення податкових збитків, не використаних для зменшення податку на прибуток у звітному періоді.

За дебетом рахунку 17 "Відстрочені податкові активи" відображається сума перевищення податку на прибуток, що підлягає сплаті в поточному звітному періоді, над витратами, пов'язаними з нарахуванням податку на прибуток у поточному звітному періоді, за кредитом - зменшення відстрочених податкових активів за рахунок витрат, пов'язаних з нарахуванням податків на прибуток у поточному звітному періоді.

Сума відстроченого податкового активу визначається згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток". Аналітичний облік відстрочених податкових активів ведеться за видами активів або зобов'язань, між оцінками яких для відображення в балансі та з метою оподаткування виникла різниця.

(Рахунок 17 із змінами, внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів №1012 (з0991-02) від 09.12.2002, №1125 (з0970-09) від 25.09.2009).

Рахунок 18 "Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи"

Рахунок 18 "Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи" призначено для обліку дебіторської заборгованості фізичних та юридичних осіб, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу, для обліку активів, використання яких, як очікується, неможливо протягом дванадцяти місяців з дати балансу, а також для обліку інших необоротних активів, які не знайшли безпосереднього відображення на інших рахунках обліку необоротних активів.

Рахунок 18 "Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи" має такі субрахунки:

181 "Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду";

182 "Довгострокові векселі одержані";

183 "Інша дебіторська заборгованість";

184 "Інші необоротні активи".

За дебетом рахунку 18 "Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи" відображається виникнення (збільшення) довгострокової дебіторської заборгованості та одержання інших необоротних активів, за кредитом - погашення (списання) довгострокової дебіторської заборгованості та вибуття інших необоротних активів.

На субрахунку 181 "Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду"

відображаються чисті інвестиції орендодавця у фінансову оренду, визначені згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 14 "Оренда" (z0487-00).

На субрахунку 182 "Довгострокові векселі одержані" ведеться облік векселів, одержаних на забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості.

Субрахунок 183 "Інша дебіторська заборгованість" призначений для обліку довгострокової дебіторської заборгованості, яка не відображається на інших субрахунках рахунку 18 "Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи", зокрема розрахунків з працівниками за виданими довгостроковими позиками тощо, інші види розрахунків.

На субрахунку 184 "Інші необоротні активи" ведеться облік активів, використання яких, як очікується, неможливо протягом дванадцяти місяців з дати балансу, зокрема грошових коштів, а також інших активів, які безпосередньо не можуть бути відображені на інших рахунках обліку необоротних активів.

Аналітичний облік довгострокової дебіторської заборгованості та інших необоротних активів ведеться за кожним дебітором, за видами заборгованості, термінами її виникнення й погашення, за видами інших необоротних активів.

(Рахунок 18 в редакції Наказу Мінфіну №1176 (z1342-06) від 11.12.2006, №353 (z0225-08) від 05.03.2008). (Документ взято з сайту Верховної Ради).

Рахунок 19 "Гудвіл"

Рахунок 19 "Гудвіл" призначений для узагальнення інформації про гудвіл, що виникає при придбанні, відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств" (z0499-99), та/або гудвіл, який виник у процесі приватизації (корпоратизації) підприємства, порядок обліку та списання якого визначається Положенням про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки та господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 19.12.2006 №1213 (z1363-06)".

Рахунок 19 "Гудвіл" має такі субрахунки:

191 "Гудвіл при придбанні"

193 "Гудвіл при приватизації (корпоратизації)"

За дебетом субрахунку 191 "Гудвіл при придбанні" відображається вартість гудвілу, що виникає при придбанні іншого підприємства, за кредитом - втрати від зменшення корисності гудвілу і сума списаного гудвілу.

За дебетом субрахунку 193 "Гудвіл при приватизації" підприємства державного, комунального секторів економіки відображають вартість гудвілу, який виник при приватизації (корпоратизації), за кредитом - суму списаного гудвілу в порядку, визначеному Положенням про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 19.12.2006 N 1213 (z1363-06).

Аналітичний облік гудвілу ведеться за об'єктами придбання.

(Рахунок 19 із змінами, внесеними згідно з наказами Мінфіну №1012 (z0991-02) від 09.12.2002, №1213 (z1364-06) від 19.12.2006, №1238 (z1084-08) від 14.10.2008, №1125 (z0970-09) від 25.09.2009).

Клас 2. Запаси

Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству готової продукції, товарів, предметів праці, що призначені для обробки, переробки, використання у виробництві і для господарських потреб, а також засобів праці, які підприємство включає до складу малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Матеріальні цінності, що прийняті підприємством на відповідальне зберігання, переробку (давальницька сировина), комісію, обліковуються на рахунках класу 0 "Позабалансові рахунки".

Готова продукція, товари, виробничі запаси тощо, що відвантажені, до переходу покупцеві ризиків і вигод, пов'язаних з правом власності на них, відображаються на окремих субрахунках відповідних рахунків обліку запасів.

(Розділ "Клас 2. Запаси" із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів №717 (з1396-05) від 20.10.2005).

Рахунок 20 "Виробничі запаси"

Рахунок 20 "Виробничі запаси" призначено для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировина й матеріали, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва. За дебетом рахунку 20 "Виробничі запаси" відображаються надходження запасів на підприємство, їх дооцінка, за кредитом - витрачання на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінка тощо.

Рахунок 20 має такі субрахунки:

201 "Сировина й матеріали"

202 "Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби"

203 "Паливо"

204 "Тара й тарні матеріали"

205 "Будівельні матеріали"

206 "Матеріали, передані в переробку"

207 "Запасні частини"

208 "Матеріали сільськогосподарського призначення"

209 "Інші матеріали"

На субрахунку 201 "Сировина й матеріали" відображаються наявність та рух сировини та основних матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами при її виготовленні (забудовники облік будівельних матеріалів і конструкцій ведуть на субрахунку 205 "Будівельні матеріали"). На цьому субрахунку ведеться облік основних матеріалів, що використовуються підрядними будівельними організаціями при здійсненні будівельно-монтажних, ремонтних робіт. Допоміжні матеріали, які використовуються при виготовленні продукції або для господарських потреб, технічних цілей та сприяння у виробничому процесі, також відображаються на субрахунку 201. Підприємства, що заготовляють сільськогосподарську продукцію для переробки, також відображають її вартість на цьому субрахунку.

На субрахунку 202 "Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби" відображаються наявність та рух покупних напівфабрикатів, готових комплектуючих виробів (включаючи у підрядних будівельних організаціях будівельні конструкції та вироби - дерев'яні, залізобетонні, металеві, інші), що придбані для комплектування продукції, що випускається, які потребують додаткових витрат праці з їх обробки або збирання. Вироби, придбані для комплектації готової продукції, вартість яких не включається до собівартості продукції цього підприємства, відображаються на

рахунку 28 "Товари".

Науково-дослідні та конструкторські організації придбані необхідні їм як комплектуючі вироби для проведення наукових (експериментальних) робіт за визначеною науково-дослідною або конструкторською темою спеціальне обладнання і інструменти, пристрої та інші прилади обліковують на субрахунку 202. Обладнання і прилади загального призначення на цьому субрахунку не обліковуються, а відображаються на рахунку 10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи" або на рахунку 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети" за видами предметів.

На субрахунку 203 "Паливо" (нафтопродукти, тверде паливо, мастильні матеріали) обліковуються наявність та рух палива, що придбається чи заготовляється для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії та опалення будівель. Тут також обліковуються оплачені талони на нафтопродукти і газ.

Якщо деякі види палива використовують одночасно і як матеріали, і як паливо, то їх можна обліковувати на субрахунку 201 "Матеріали" і на субрахунку 203 "Паливо" - за ознакою переважності використання на цьому підприємстві.

Якщо на підприємстві для технологічних та експлуатаційних потреб, для вироблення енергії та опалення будівель створюються запаси газу (у газосховищах), то їх облік ведеться на субрахунку 203.

На субрахунку 204 "Тара й тарні матеріали" відображаються наявність і рух усіх видів тари, крім тари, яка використовується як господарський інвентар, а також матеріали й деталі, які використовують для виготовлення тари і її ремонту (деталі для збирання ящиків, бочкова клепка тощо).

Матеріали, які використовуються для додаткового обладнання вагонів, барж, суден з метою забезпечення збереження відвантаженої продукції, не відносяться до тари і обліковуються на субрахунку 201 "Сировина й матеріали".

На субрахунку 205 "Будівельні матеріали" підприємства-забудовники відображають рух будівельних матеріалів, конструкцій і деталей, обладнання і комплектуючих виробів, які належать до монтажу, та інших матеріальних цінностей, необхідних для виконання будівельно-монтажних робіт, виготовлення будівельних деталей і конструкцій.

На субрахунку 205 "Будівельні матеріали" не враховується обладнання, яке не потребує монтажу: транспортні засоби, вільно розміщені верстати, будівельні механізми, сільськогосподарські машини, виробничий інструмент, вимірвальні та інші прилади, виробничий інвентар та інше. Витрати на придбання такого обладнання, що не потребує монтажу, відображаються безпосередньо на рахунку 15 "Капітальні інвестиції" у міру надходження їх на склад чи інше місце зберігання, експлуатації.

Устаткування й будівельні матеріали, що передані підряднику для монтажу й виконання будівельних робіт, списується з субрахунку 205 на рахунок 15 "Капітальні інвестиції" після підтвердження їх монтажу й використання.

На субрахунку 206 "Матеріали, передані в переробку" обліковуються матеріали, передані в переробку на сторону та які надалі включаються до складу собівартості отриманих з них виробів. Затрати на переробку матеріалів, які оплачуються стороннім організаціям, відображаються безпосередньо за дебетом рахунків, на яких ведеться облік виробів, що отримані з переробки. Аналітичний облік матеріалів, що передані в переробку, ведеться в розрізі, що забезпечує інформацію про підприємства-переробники і контроль за операціями з переробки і відповідними витратами. Передача матеріалів у переробку відображається тільки на субрахунках рахунку 20.

На субрахунку 207 "Запасні частини" ведеться облік придбаних чи виготовлених запасних частин, готових деталей, вузлів, агрегатів, які використовуються для

проведення ремонтів, заміни зношених частин машин, обладнання, транспортних засобів, інструменту, а також автомобільних шин у запасі та обороті. На цьому ж субрахунку ведеться облік обмінного фонду повнокомплектних машин, устаткування, двигунів, вузлів, агрегатів, що створюються в ремонтних підрозділах підприємств, на ремонтних підприємствах.

За дебетом субрахунку відображаються залишок і надходження, за кредитом - витрачання, реалізація та інше вибуття запасних частин.

Автомобільні шини, що є на колесах та в запасі при автомобілі, які враховані в ціні автомобіля та включені в його інвентарну вартість, обліковуються у складі основних засобів.

Аналітичний облік запасних частин ведеться за місцями зберігання та однорідними групами (механічна група, електрична група тощо). Аналітичний облік машин, обладнання, двигунів, вузлів та агрегатів обмінного фонду ведеться за групами: придатні до експлуатації (нові та відновлені); що підлягають відновленню (на складі); що є в ремонті.

На субрахунку 208 "Матеріали сільськогосподарського призначення" обліковуються мінеральні добрива, отрутохімікати для боротьби зі шкідниками й хворобами сільськогосподарських культур, біопрепарати, медикаменти, хімікати, що використовуються для боротьби з хворобами сільськогосподарських тварин. Тут також відображаються саджанці, насіння й корми (покупні й власного вирощування), що використовуються для висаджування, посіву та відгодівлі тварин безпосередньо в господарстві.

На субрахунку 209 "Інші матеріали" обліковуються бланки суворого обліку (за вартістю придбання) відходи виробництва (обрубки, обрізка, стружка тощо), невиправний брак, матеріальні цінності, одержані від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали, паливо або запасні частини на цьому підприємстві (металобрухт, утиль), зношені шини тощо.

(Рахунок 20 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну №1012 (z0991-02) від 09.12.2002).

Рахунок 21 "Поточні біологічні активи"

Рахунок 21 "Поточні біологічні активи" призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух поточних біологічних активів тваринництва, зокрема тварин, що перебувають на вирощуванні та відгодівлі, птиці, звірів, кролів, сімей бджіл, а також худоби, вибракуваної з основного стада й реалізованої без ставлення на відгодівлю, тварин, прийнятих від населення для реалізації, та рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю, зокрема зернові, технічні, овочеві та інші культури тощо.

За дебетом рахунку 21 "Поточні біологічні активи" відображається надходження (оприбуткування зернових, технічних, овочевих та інших культур тощо, приплоду молодняку продуктивної й робочої худоби, вибракуваних з основного стада худоби для подальшої відгодівлі або реалізації без відгодівлі) поточних біологічних активів; приріст живої маси молодняку тварин, за кредитом - вибуття поточних біологічних активів унаслідок передачі на переробку, продаж, безоплатної передачі тощо".

Рахунок 21 "Поточні біологічні активи" має такі субрахунки:

211 "Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю";

212 "Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю";

213 "Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю".

На субрахунку 211 "Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю" ведеться облік наявності та руху поточних біологічних активів

рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Аналітичний облік ведеться за видами (культурами) поточних біологічних активів рослинництва (посіви зернових, технічних, овочевих тощо).

На субрахунку 212 "Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю" ведеться облік наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Аналітичний облік ведеться за видами (групами) поточних активів тваринництва (молодняк тварин на вирощуванні, тварини на відгодівлі, птиця, звірі, кролі, сім'ї бджіл, доросла худоба, що вибракувана з основного стада, тощо).

На субрахунку 213 "Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю" ведеться облік наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва, справедливую вартість яких достовірно визначити неможливо, унаслідок чого їх оцінка здійснена відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" (з0751-99). Аналітичний облік ведеться за видами (групами) поточних біологічних активів тваринництва.

(Рахунок 21 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну N 1012 (з0991-02) від 09.12.2002, в редакції Наказу Мінфіну N 1176 (з1342-06) від 11.12.2006).

Рахунок 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети"

Цей рахунок призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух малоцінних та швидкозношуваних предметів, що належать підприємству та знаходяться у складі запасів.

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

За дебетом рахунку 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети" відображаються за первісною вартістю придбані (отримані) або виготовлені малоцінні та швидкозношувані предмети, за кредитом - за обліковою вартістю відпуск малоцінних та швидкозношуваних предметів в експлуатацію із списанням на рахунки обліку витрат, а також списання нестач і втрат від псування таких предметів.

З метою забезпечення збереження вказаних предметів в експлуатації підприємство повинно організувати належний контроль за їх рухом, зокрема оперативний облік у кількісному вираженні. При поверненні на склад з експлуатації таких предметів, що придатні для подальшого використання, вони оприбутковуються за дебетом рахунку 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети" та кредитом рахунку 71 "Інший операційний дохід".

Аналітичний облік малоцінних та швидкозношуваних предметів ведеться за видами предметів по однорідних групах, установлених, виходячи з потреб підприємства.

(Рахунок 22 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мінфіну №1012 (з0991-02) від 09.12.2002, №353 (з0225-08) від 05.03.2008).

Рахунок 23 "Виробництво"

Цей рахунок призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг).

Зокрема, цей рахунок використовується для обліку на окремих субрахунках витрат: промислових і сільськогосподарських підприємств на виробництво продукції; підрядних, геологічних та проектних організацій на виконання будівельно-монтажних, геологорозвідувальних та проектно-вишукувальних робіт; підприємств транспорту та зв'язку на надання послуг;

науково-дослідних підприємств на виконання науково-дослідних і конструкторських робіт;

підприємств громадського харчування на випуск власної продукції;

дорожніх господарств на утримання й ремонт автомобільних шляхів; підприємств, які здійснюють виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення та ведуть окремий облік витрат за кожним видом діяльності, що підлягає ліцензуванню;

інших підприємств та організацій;

допоміжних (підсобних) виробництв.

За дебетом рахунку 23 "Виробництво" відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені загальновиробничі витрати і втрати від браку продукції (робіт, послуг) з технологічних причин, за кредитом - вартість фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом готової продукції (у дебет рахунків 26, 27), вартість виконаних робіт і послуг (у дебет рахунку 90), собівартість виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах виробів, робіт, послуг (інструменту, енергії, ремонтно-транспортних послуг тощо).

Собівартість послуг з ремонту, проведеного ремонтним підрозділом підприємства, зменшується на вартість матеріалів (зокрема запасних частин), отриманих при його проведенні, які придатні до подальшого використання і оприбутковані у складі запасів (крім матеріалів, отриманих при ліквідації об'єктів основних засобів та інших необоротних матеріальних активів).

Аналітичний облік за рахунком 23 "Виробництво" ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється. На великих виробництвах аналітичний облік витрат може вестися за підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності.

(Рахунок 23 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мініфіну №1012 (z0991-02) від 09.12.2002, №353 (z0225-08) від 05.03.2008, №664 (z0730-11) від 31.05.2011, №1204 (z1181-11) від 26.09.2011).

Рахунок 24 "Брак у виробництві"

Цей рахунок призначено для обліку та узагальнення інформації про втрати від браку у виробництві. Браком у виробництві вважається продукція, напівфабрикати, деталі, вузли й роботи, які не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть бути використані тільки після додаткових витрат на виправлення. Брак продукції поділяється на зовнішній, тобто виявлений споживачем і пред'явлений для відшкодування збитків, та внутрішній, який виявлений в процесі виробництва. У залежності від характеру відхилень від нормативів він може бути остаточним або виправним.

За дебетом рахунку 24 "Брак у виробництві" відображаються витрати через виявлений зовнішній та внутрішній брак (вартість невиправного, остаточного браку та витрати на виправлення браку), витрати на гарантійний ремонт в обсязі, що перевищує норму, витрати на утримання гарантійних майстерень; за кредитом - суми, що відносяться на зменшення витрат на брак, та сума, що списується на витрати на виробництво як втрати від браку, суми зменшення втрат від браку продукції: вартість відходів від бракованої продукції або реалізації її за зменшеною ціною; вартість утримання з винуватців браку; суми відшкодувань, одержаних від постачальників недоброякісних матеріалів та напівфабрикатів, які спричинили брак продукції.

Аналітичний облік за рахунком 24 "Брак у виробництві" ведеться за видами виробництва.

(Рахунок 24 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну №1012 (z0991-02) від 09.12.2002).

Рахунок 25 "Напівфабрикати"

Цей рахунок призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух напівфабрикатів власного виробництва.

Облік напівфабрикатів власного виробництва на окремому рахунку ведуть підприємства, у яких напівфабрикати, крім використання у виробництві, реалізуються на сторону як готова продукція. До напівфабрикатів належить продукція, що не пройшла всіх установлених технологічним процесом стадій виробництва й потребує доопрацювання або укомплектування. Зокрема, на цьому рахунку можуть обліковуватися виготовлені підприємством напівфабрикати: чавун передільний у чорній металургії; сира гума і клей в гумовій промисловості; сірчана кислота на азотно-туковому комбінаті хімічної промисловості; солод у пивоварній промисловості; пряжа і сирова тканина в текстильній промисловості.

На підприємствах, на яких напівфабрикати власного виробництва використовуються тільки для власних виробничих потреб, їх рух і залишки обліковуються на рахунку 23 "Виробництво".

За дебетом рахунку 25 "Напівфабрикати" відображається надходження (створених) напівфабрикатів, за кредитом - вибуття напівфабрикатів унаслідок продажу, передачі в подальшу переробку, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визначення активу.

Аналітичний облік ведеться за видами напівфабрикатів, визначеними, виходячи з потреб підприємства.

(Рахунок 25 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів №353 (z0225-08) від 05.03.2008).

Рахунок 26 "Готова продукція"

Цей рахунок призначено для узагальнення інформації про наявність та рух готової продукції підприємства.

До готової продукції належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам.

За дебетом рахунку 26 "Готова продукція" відображається надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю або за нормативною вартістю.

Собівартість реалізованої готової продукції визначається за методами оцінки вибуття запасів.

Аналітичний облік готової продукції ведеться за видами готової продукції.

(Рахунок 26 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну №1012 (z0991-02) від 09.12.2002).

Рахунок 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва"

Цей рахунок призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух сільськогосподарської продукції.

Сільськогосподарська продукція оприбутковується за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

За дебетом рахунку 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва"

відображається надходження сільськогосподарської продукції, за кредитом - вибуття сільськогосподарської продукції внаслідок продажу, безоплатної передачі тощо.

На цьому рахунку обліковують продукцію, одержану від власних рослинницьких, тваринницьких та промислових підрозділів підприємства, яка призначена для продажу на сторону та для іншого невиробничого споживання (видачі й продажу працівникам, передачі в невиробничу сферу, наприклад в дитячі садки, їдальні тощо); продукцію, яка призначена для споживання в тваринницьких підрозділах як корми або для виробництва кормів у кормоцехах; продукцію, яка вирощена для годівлі худоби, наприклад зелену масу, корм, плоди тощо, а також побічну продукцію та відходи, одержані при доведенні товарної продукції та насіння до належних кондицій; насіння та посадкового матеріалу, включаючи саджанці, призначені для закладання та ремонту власних насаджень.

Аналітичний облік продукції сільськогосподарського виробництва ведеться за видами продукції.

(Рахунок 27 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну №1176 (з1342-06) від 11.12.2006).

Рахунок 28 "Товари"

На рахунку 28 "Товари" ведеться облік руху товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу. Цей рахунок використовують в основному збутові, торгові та заготівельні підприємства і організації, а також підприємства громадського харчування.

На промислових та інших виробничих підприємствах рахунок 28 "Товари" застосовується для обліку будь-яких виробів матеріалів, продуктів, які спеціально придбані для продажу, або тоді, коли вартість матеріальних цінностей, що придбані для комплектування на промислових підприємствах, не включається до собівартості готової продукції, що виробляється на цьому підприємстві, а підлягає відшкодуванню покупцями окремо.

Постачальницькі, збутові, торгові підприємства та організації на рахунку 28 "Товари" ведуть облік також покупної тари і тари власного виробництва, крім інвентарної тари, що служить для виробничих чи господарських потреб і облік якої ведеться на рахунку 11 "Інші необоротні матеріальні активи" чи 20 "Виробничі запаси".

Рахунок 28 "Товари" має такі субрахунки:

281 "Товари на складі"

282 "Товари в торгівлі"

283 "Товари на комісії"

284 "Тара під товарами"

285 "Торгова націнка"

286 "Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу"

На субрахунках 281-284 за дебетом відображається збільшення товарів та їх вартості, за кредитом - зменшення.

На субрахунку 281 "Товари на складі" ведеться облік руху та наявності товарних запасів, що знаходяться на оптових та розподільчих базах, складах, овочесховищах, морозильниках тощо.

На субрахунку 282 "Товари в торгівлі" ведеться облік руху та наявності товарів, що знаходяться на підприємствах роздрібною торгівлі (в магазинах, ятках, кіосках, у буфетах підприємств громадського харчування тощо).

На субрахунку 283 "Товари на комісії" ведеться облік товарів, переданих на комісію за договорами комісії та іншими цивільно-правовими договорами, які не передбачають перехід права власності на цей товар до їх продажу. Аналітичний облік

ведеться за видами товарів і підприємствами (особами)-комісіонерами.

На субрахунку 284 "Тара під товарами" ведеться облік наявності й руху тари під товарами й порожньої тари. Торговельні підприємства можуть вести облік тари за середніми обліковими цінами, які встановлюються керівництвом підприємства за видами (групами) тари і цінами на тару. Різниця між цінами придбання і середніми обліковими цінами на тару відноситься на субрахунок 285 "Торгова націнка".

На субрахунку 285 "Торгова націнка" підприємства роздрібною торгівлі при веденні обліку товарів за продажними цінами відображають торгові націнки на товари, тобто різницю між покупною та продажною (роздрібною) вартістю товарів. За кредитом субрахунку 285 відображається збільшення суми торгових націнок, за дебетом - зменшення (списання). Списання за розрахунками суми торгової націнки на реалізовані товари відображається за дебетом субрахунку 285 і кредитом субрахунку 282 або способом сторно зворотною кореспонденцією цих рахунків. У звітність включається згорнуте за всіма субрахунками сальдо рахунку 28.

На субрахунку 286 "Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу" ведеться облік наявності та руху необоротних активів та груп вибуття, які визнаються утримуваними для продажу відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність" (з1054-03).

(Рахунок 28 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мініфіну №1012 (з0991-02) від 09.12.2002, №353 (з0225-08) від 05.03.2008).

Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи

Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про наявність і рух грошових коштів (у національній та іноземній валюті у касах, на розрахункових (поточних), валютних та інших рахунках у банках), грошових документів, короткострокових векселів одержаних і фінансових інвестицій, дебіторської заборгованості, резерву сумнівних боргів і витрат майбутніх періодів.

Грошові кошти в іноземній валюті, операції з ними та розрахунки іноземною валютою на рахунках цього класу та класів 4 "Власний капітал та забезпечення зобов'язань", 5 "Довгострокові зобов'язання", 6 "Поточні зобов'язання" та на рахунках 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" і 16 "Довгострокова дебіторська заборгованість" обліковуються у гривнях у сумі, що визначається шляхом перерахунку іноземної валюти за курсом Національного банку України. Одночасно грошові кошти, фінансові інвестиції та розрахунки відображаються в тій валюті, в якій здійснюються розрахунки й платежі. Курсові різниці за такими операціями відносяться на рахунки 71 "Інший операційний дохід", 74 "Інші доходи", 85 "Інші затрати", 94 "Інші витрати операційної діяльності", 97 "Інші витрати".

(Клас 3 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну №1012 (з0991-02) від 09.12.2002).

Рахунок 30 "Каса"

Рахунок 30 "Каса" призначений для узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів в касі підприємства.

Рахунок 30 "Каса" має такі субрахунки:

301 "Каса в національній валюті"

302 "Каса в іноземній валюті"

За дебетом рахунку 30 "Каса" відображається надходження грошових коштів у касу підприємства, за кредитом - виплата грошових коштів із каси підприємства.

На підприємствах, де працюють операційні каси (продаж квитків, оплата послуг зв'язку, обмін валюти тощо) відкриваються субрахунки "Операційна каса в національній валюті" та "Операційна каса в іноземній валюті".

(Рахунок 30 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мінфіну №1012 (z0991-02) від 09.12.2002, №591 (z1291-04) від 24.09.2004, №1176 (z1342-06) від 11.12.2006, №1125 (z0970-09) від 25.09.2009).

Рахунок 31 "Рахунки в банках"

Рахунок 31 "Рахунки в банках" призначено для обліку наявності та руху грошових коштів, що знаходяться на рахунках в банку, які можуть бути використані для поточних операцій.

Рахунок 31 "Рахунки в банках" має такі субрахунки:

311 "Поточні рахунки в національній валюті"

312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"

313 "Інші рахунки в банку в національній валюті"

314 "Інші рахунки в банку в іноземній валюті"

За дебетом рахунку 31 "Рахунки в банках" відображається надходження грошових коштів, за кредитом - їх використання.

Субрахунки 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті" та 314 "Інші рахунки в банку в іноземній валюті" призначені для узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів в іноземній валюті.

(Рахунок 31 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну №1012 (z0991-02) від 09.12.2002, №1176 (z1342-06) від 11.12.2006). (Джерело тексту - <http://zakon1.rada.gov.ua>).

Рахунок 33 "Інші кошти"

На рахунку 33 "Інші кошти" ведеться узагальнення інформації про наявність та рух грошових документів (у національній та іноземній валюті), які знаходяться в касі підприємства (поштових марок, марок гербового збору, сплачених проїзних документів, сплачених пугівок до санаторіїв, пансіонатів, будинків відпочинку тощо), та про кошти в дорозі, тобто грошові суми, внесені в каси банків, ощадні каси або поштові відділення для подальшого їх зарахування на розрахункові або інші рахунки підприємства.

Рахунок 33 "Інші кошти" має такі субрахунки:

331 "Грошові документи в національній валюті"

332 "Грошові документи в іноземній валюті"

333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті"

334 "Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті"

За дебетом рахунку 33 "Інші кошти" відображається надходження грошових документів у касу підприємства та коштів в дорозі, за кредитом - вибуття грошових документів та списання коштів у дорозі після їх зарахування на відповідні рахунки.

Аналітичний облік грошових документів ведеться за їх видами.

(Рахунок 33 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мінфіну №1012 (z0991-02) від 09.12.2002, №717 (z1396-05) від 20.10.2005, №1176 (z1342-06) від 11.12.2006).

Рахунок 34 "Короткострокові векселі одержані"

На рахунку 34 "Короткострокові векселі одержані" ведеться облік заборгованості покупців, замовників та інших дебіторів за відвантаженою продукцією (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 рахунку 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.

Аналітичний облік ведеться за кожним одержаним векселем.

(Рахунок 34 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну №591 (з1291-04) від 24.09.2004).

Рахунок 35 "Поточні фінансові інвестиції"

На рахунку 35 "Поточні фінансові інвестиції" ведеться облік наявності та руху поточних фінансових інвестицій та еквівалентів грошових коштів, у тому числі депозитних сертифікатів.

Рахунок 35 "Поточні фінансові інвестиції" має такі субрахунки:

351 "Еквіваленти грошових коштів"

352 "Інші поточні фінансові інвестиції"

За дебетом рахунку 35 "Поточні фінансові інвестиції" відображається придбання (надходження) еквівалентів грошових коштів та поточних фінансових інвестицій, за кредитом - зменшення їх вартості та вибуття.

Аналітичний облік ведеться за видами фінансових інвестицій із забезпеченням можливості отримання інформації про інвестиції як на території країни, так і закордоном.

(Рахунок 35 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну №1176 (з1342-06) від 11.12.2006).

Рахунок 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"

На рахунку 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" ведеться узагальнення інформації про розрахунки з покупцями та замовниками за відвантажену продукцію, товари, виконані роботи й послуги, крім заборгованості, яка забезпечена векселем, а також узагальнюється інформація про розрахунки з учасниками промислово-фінансової групи.

Рахунок 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" має такі субрахунки:

361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"

362 "Розрахунки з іноземними покупцями"

363 "Розрахунки з учасниками ПФГ"

364 "Розрахунки за гарантійним забезпеченням"

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).

На субрахунку 362 "Розрахунки з іноземними покупцями" аналітичний облік ведеться в гривнях та валюті, обумовлений договором.

На субрахунку 364 "Розрахунки за гарантійним забезпеченням" відображаються

розрахунки за гарантійним забезпеченням, пов'язаним зі здійсненням операцій з деривативами.

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

(Рахунок 36 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мінфіну №1012 (z0991-02) від 09.12.2002, №591 (z1291-04) від 24.09.2004, №717 (z1396-05) від 20.10.2005, №1591 (z1556-11) від 09.12.2011).

Рахунок 37 "Розрахунки з різними дебіторами"

На рахунку 37 "Розрахунки з різними дебіторами" ведеться облік розрахунків за поточною дебіторською заборгованістю з різними дебіторами за авансами виданими, нарахованими доходами, за претензіями, за відшкодуванням завданих збитків, за позиками членів кредитних спілок та за іншими операціями.

Рахунок 37 "Розрахунки з різними дебіторами" має такі субрахунки:

371 "Розрахунки за виданими авансами"

372 "Розрахунки з підзвітними особами"

373 "Розрахунки за нарахованими доходами"

374 "Розрахунки за претензіями"

375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків"

376 "Розрахунки за позиками членам кредитних спілок"

377 "Розрахунки з іншими дебіторами"

378 "Розрахунки з державними цільовими фондами"

379 "Розрахунки за операціями з деривативами"

За дебетом рахунку 37 "Розрахунки з різними дебіторами" відображається виникнення дебіторської заборгованості, за кредитом - її погашення чи списання.

На субрахунку 371 "Розрахунки за виданими авансами" ведеться облік авансів, наданих іншим підприємствам.

На субрахунку 372 "Розрахунки з підзвітними особами" ведеться облік розрахунків з підзвітними особами. Сальдо субрахунку може бути як дебетовим, так і кредитовим. Такі показники відображаються розгорнуто: дебетове сальдо - в складі оборотних активів, кредитове сальдо - в складі зобов'язань балансу підприємства.

На субрахунку 373 "Розрахунки за нарахованими доходами" ведеться облік нарахованих дивідендів, відсотків, роялті тощо, які підлягають отриманню.

На субрахунку 374 "Розрахунки за претензіями" ведеться облік розрахунків за претензіями, які пред'явлені постачальникам, підрядникам, транспортним та іншим організаціям, а також за пред'явленими їм та визнаними штрафами, пенею, неустойками.

На субрахунку 375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків" ведеться облік розрахунків за відшкодуванням підприємству завданих збитків у результаті нестачі і втрат від псування цінностей, нестачі та розкрадання грошових коштів, якщо винуватця виявлено.

На субрахунку 376 "Розрахунки за позиками членам кредитних спілок" ведеться облік розрахунків за позиками членам кредитних спілок у кредитних спілках.

На субрахунку 377 "Розрахунки з іншими дебіторами" ведеться облік розрахунків за іншими операціями, облік яких не відображається на інших субрахунках рахунку 37 "Розрахунки з різними дебіторами", зокрема розрахунки за операціями, пов'язаними із здійсненням спільної діяльності (без створення юридичної особи), усі види розрахунків з працівниками (крім розрахунків з оплати праці та з підзвітними особами), інші розрахунки.

На субрахунку 378 "Розрахунки з державними цільовими фондами" ведеться облік розрахунків з державними цільовими фондами, зокрема розрахунків з тимчасової

непрацездатності тощо.

На субрахунку 379 "Розрахунки за операціями з деривативами" ведеться облік розрахунків за операціями з деривативами. В кінці місяця субрахунок закривається шляхом списання сальдо у кореспонденції з рахунком інших операційних доходів або інших витрат операційної діяльності.

Аналітичний облік ведеться за кожним дебітором, за видами заборгованості, термінами її виникнення й погашення.

(Рахунок 37 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мініфіну №1012 (z0991-02) від 09.12.2002, №1176 (z1342-06) від 11.12.2006, №1238 (z1084-08) від 14.10.2008, №1125 (z0970-09) від 25.09.2009, №664 (z0730-11) від 31.05.2011, №1591 (z1556-11) від 09.12.2011).

Рахунок 38 "Резерв сумнівних боргів"

На рахунку 38 "Резерв сумнівних боргів" ведеться облік резервів за сумнівною дебіторською заборгованістю, щодо якої є ризик неповернення.

Основні вимоги до визнання та оцінки резерву сумнівних боргів викладені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 10 "Дебіторська заборгованість".

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 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мініфіну №1012 (z0991-02) від 09.12.2002, №1176 (z1342-06) від 11.12.2006).

Рахунок 39 "Витрати майбутніх періодів"

Рахунок 39 "Витрати майбутніх періодів" призначено для узагальнення інформації щодо здійснених витрат у звітному періоді, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах.

До витрат, облік яких ведеться на рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів", відносяться витрати, пов'язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості; з освоєнням нових виробництв та агрегатів; сплачені авансом орендні платежі; оплата страхового поліса; оплата торгового патенту; передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання тощо.

За дебетом рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів" відображається накопичення витрат майбутніх періодів, за кредитом - їх списання (розподіл) та включення до складу витрат звітного періоду.

Аналітичний облік витрат майбутніх періодів ведеться за їх видами.

(Рахунок 39 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну №1176 (z1342-06) від 11.12.2006).

Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань

Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про стан і рух коштів різновидностей власного капіталу - статутного, пайового, додаткового, резервного, вилученого, неоплаченого, а також нерозподілених прибутків (непокрытих збитків), цільових надходжень, забезпечень майбутніх витрат і платежів, страхових резервів.

Порядок узагальнення інформації про стан і рух коштів окремих складових власного капіталу підприємствами державного та комунального секторів економіки визначається Положенням про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки та господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 19.12.2006р. №1213 (з1363-06).

(Клас 4 доповнено абзацом згідно з Наказом Міністерства фінансів N 1213 (з1364-06) від 19.12.2006).

Рахунок 40 "Статутний капітал"

Рахунок 40 "Статутний капітал" призначено для обліку та узагальнення інформації про стан та рух статутного капіталу підприємства.

За кредитом рахунку 40 "Статутний капітал" відображається збільшення статутного капіталу, за дебетом - його зменшення (вилучення). Сальдо на цьому рахунку повинно відповідати розміру статутного капіталу, який зафіксовано в установчих документах підприємства.

Аналітичний облік статутного капіталу ведеться за видами капіталу за кожним засновником, учасником, акціонером тощо.

(Рахунок 40 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну №1238 (з1084-08) від 14.10.2008).

Рахунок 41 "Пайовий капітал"

Рахунок 41 "Пайовий капітал" призначено для обліку й узагальнення інформації про суми пайових внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств, що передбачені установчими документами.

Пайовий капітал - це сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його господарсько-фінансової діяльності.

Колективні сільськогосподарські підприємства (КСП) на рахунку 41 "Пайовий капітал" обліковують частину вартості майна, яка була розпайована між його членами, частину вартості майна, яка не була розпайована між його членами, а також зростання (зменшення) вартості майна протягом діяльності підприємства.

Аналітичний облік за рахунком 41 "Пайовий капітал" ведеться за видами капіталу.

(Рахунок 41 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну №1176 (з1342-06) від 11.12.2006).

Рахунок 42 "Додатковий капітал"

Рахунок 42 "Додатковий капітал" призначено для узагальнення інформації про суми, на які вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість, а також про суми дооцінки необоротних активів і фінансових інструментів та вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб, та інші види додаткового капіталу.

За кредитом рахунку 42 "Додатковий капітал" відображається збільшення додаткового капіталу, за дебетом - його зменшення.

Рахунок 42 "Додатковий капітал" має такі субрахунки:

421 "Емісійний дохід"

422 "Інший вкладений капітал"

423 "Дооцінка активів"

424 "Безоплатно одержані необоротні активи"

425 "Інший додатковий капітал"

На субрахунку 421 "Емісійний дохід" відображається прибуток (збиток) від продажу, випуску або анулювання інструментів власного капіталу. Сума перевищення збитку від зазначених операцій над залишком емісійного доходу відображається за дебетом рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)".

На субрахунку 422 "Інший вкладений капітал" обліковують інший вкладений засновниками підприємств (крім акціонерних товариств) капітал, що перевищує статутний капітал, інші внески тощо без рішень про зміни розміру статутного капіталу.

На субрахунку 423 "Дооцінка активів" відображається сума дооцінки (уцінки) необоротних активів і фінансових інструментів, яку здійснюють у випадках, передбачених законодавством та положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Залишок додаткового капіталу на цьому субрахунку зменшується у разі уцінки та вибуття чи амортизації зазначених активів, зменшення їх корисності.

На субрахунку 424 "Безоплатно одержані необоротні активи" відображається вартість необоротних активів, безоплатно одержаних підприємством від інших осіб. Залишок додаткового капіталу на цьому субрахунку зменшується на суму визнаного доходу протягом строку корисного використання безоплатно одержаних об'єктів необоротних активів (окрім землі) і при вибутті таких активів і землі.

На субрахунку 425 "Інший додатковий капітал" обліковують інші види додаткового капіталу, які не можуть бути включені до наведених вище субрахунків, зокрема капітал у сумі вартості необоротних активів, отриманих за договором оренди цілісних майнових комплексів.

(Рахунок 42 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мінфіну №1012 (з0991-02) від 09.12.2002, №591 (з1291-04) від 24.09.2004, №1176 (з1342-06) від 11.12.2006, №353 (з0225-08) від 05.03.2008, №1238 (з1084-08) від 14.10.2008, №1238 (з1084-08) від 14.10.2008).

Рахунок 43 "Резервний капітал"

Рахунок 43 "Резервний капітал" призначено для узагальнення інформації про стан та рух резервного капіталу підприємства, створеного відповідно до чинного законодавства та установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку.

За кредитом рахунку 43 "Резервний капітал" відображається створення резервів, за дебетом - їх використання. Сальдо цього рахунку відображає залишок резервного капіталу на кінець звітного періоду.

Аналітичний облік резервного капіталу ведеться за його видами та напрямками використання.

(Рахунок 43 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів №1125 (з0970-09) від 25.09.2009).

Рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)"

На рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" ведеться облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку.

За кредитом рахунку відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності, за дебетом - збитки та використання прибутку.

Рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" має такі субрахунки:

441 "Прибуток нерозподілений"

442 "Непокриті збитки"

443 "Прибуток, використаний у звітному періоді"

На субрахунку 441 "Прибуток нерозподілений" відображаються наявність та рух нерозподіленого прибутку.

На субрахунку 442 "Непокриті збитки" відображаються непокриті збитки. Їх списання здійснюються за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового чи додаткового капіталу тощо.

На субрахунку 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" відображаються розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів), відрахування в резервний капітал та інше використання прибутку в поточному періоді. Сальдо на цьому субрахунку у кінці року закривається у кореспонденції із субрахунками 441 та/або 442 з виведенням сальдо на одному з цих субрахунків.

Виправлення помилок за минулий рік, що виявлені в поточному році, відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" відображається кореспонденцією рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" з рахунками бухгалтерського обліку відповідних об'єктів класів 1-6.

(Рахунок 44 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мініфіну №1012 (z0991-02) від 09.12.2002, №591 (z1291-04) від 24.09.2004).

Рахунок 45 "Вилучений капітал"

На рахунку 45 "Вилучений капітал" ведеться облік вилученого капіталу, у разі викупу власних акцій (часток) у акціонерів з метою їх перепродажу, анулювання (зменшення статутного капіталу) тощо.

За дебетом рахунку 45 "Вилучений капітал" відображається фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених господарським товариством у його учасників, за кредитом - вартість анульованих або перепроданих акцій (часток).

Рахунок 45 "Вилучений капітал" має такі субрахунки:

451 "Вилучені акції"

452 "Вилучені вклади й паї"

453 "Інший вилучений капітал"

Аналітичний облік вилученого капіталу ведеться за видами акцій (вкладів, паїв).

(Рахунок 45 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мініфіну №591 (z1291-04) від 24.09.2004, №1238 (z1084-08) від 14.10.2008).

Рахунок 46 "Неоплачений капітал"

Рахунок 46 "Неоплачений капітал" призначено для узагальнення інформації про зміни у складі неоплаченого капіталу підприємства.

За дебетом рахунку відображається заборгованість засновників (учасників) господарського товариства за внесками до статутного капіталу підприємства, за кредитом - погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу.

Аналітичний облік неоплаченого капіталу ведеться за видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств) та за кожним засновником (учасником) підприємства.

(Рахунок 46 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мініфіну №591 (z1291-04) від 24.09.2004, №717 (z1396-05) від 20.10.2005, №1176 (z1342-06) від 11.12.2006).

Рахунок 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів"

На рахунку 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів" ведеться узагальнення інформації про рух коштів, які за рішенням підприємства резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів і включення їх до витрат поточного періоду (за винятком суми забезпечення, що включається до первісної вартості основних засобів).

За кредитом рахунку відображається нарахування забезпечень, за дебетом - їх використання.

Рахунок 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів" має такі субрахунки:

471 "Забезпечення виплат відпусток"

472 "Додаткове пенсійне забезпечення"

473 "Забезпечення гарантійних зобов'язань"

474 "Забезпечення інших витрат і платежів"

475 "Забезпечення призового фонду (резерв виплат)"

476 "Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї"

477 "Забезпечення матеріального заохочення"

478 "Забезпечення відновлення земельних ділянок"

На субрахунку 471 "Забезпечення виплат відпусток" ведеться облік руху та залишків коштів на оплату чергових відпусток працівникам. Сума забезпечення визначається щомісячно як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотку, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці. На цьому субрахунку також узагальнюється інформація про забезпечення обов'язкових відрахувань (зборів) від забезпечення виплат відпусток на відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

На субрахунку 472 "Додаткове пенсійне забезпечення" ведеться облік коштів для реалізації програми пенсійного забезпечення.

На субрахунку 473 "Забезпечення гарантійних зобов'язань" ведеться облік руху та залишків коштів, зарезервованих для забезпечення майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів проданої продукції, на проведення ремонту предметів прокату тощо.

На субрахунку 474 "Забезпечення інших витрат і платежів" ведеться облік забезпечення інших наступних витрат, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів", зокрема забезпечення на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів, на реструктуризацію та виконання зобов'язань при припиненні діяльності.

На субрахунку 475 "Забезпечення призового фонду (резерв виплат)" підприємства, які здійснюють діяльність з випуску та проведення лотерей на території України, узагальнюють інформацію про призовий фонд - суму, що підлягає виплаті переможцям лотереї відповідно до оприлюднених умов її випуску та проведення, зменшену на розмір джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї.

На субрахунку 476 "Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї" підприємства, які здійснюють діяльність з випуску та проведення лотерей на території України, узагальнюють інформацію про резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї.

За кредитом субрахунків 475 "Забезпечення призового фонду (резерв виплат)" і 476 "Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї" і дебетом рахунку 90 "Собівартість реалізації" відображається відповідно створення (формування) призового фонду й резерву, що покриває суму джек-поту, не забезпечену сплатою участі у лотереї, за дебетом - виплата (видача) вигравшів гравцям.

На субрахунку 477 "Забезпечення матеріального заохочення" ведеться облік забезпечення на матеріальне заохочення працівників, зокрема на виплату працівникам винагороди, допомоги, премії, які підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по

закінченні періоду, у якому працівники виконали роботу, що надає їм право на отримання таких виплат у майбутньому.

За кредитом субрахунку 478 "Забезпечення відновлення земельних ділянок" ведеться облік створення за обґрунтованим розрахунком забезпечення на демонтаж, переміщення об'єкта основних засобів та приведення земельної ділянки, на якій він розташований, у стан, придатний для подальшого використання (зокрема на передбачену законодавством рекультивацію порушених земель), за дебетом субрахунку відображається використання створеного забезпечення на здійснювані роботи з демонтажу, переміщення об'єкта основних засобів, рекультивації порушених земель.

Аналітичний облік забезпечень майбутніх витрат і платежів ведеться за їх видами, напрямками формування й використання.

(Рахунок 47 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мініфіну №591 (z1291-04) від 24.09.2004, №353 (z0225-08) від 05.03.2008, №1125 (z0970-09) від 25.09.2009, №664 (z0730-11) від 31.05.2011).

Рахунок 48 "Цільове фінансування і цільові надходження"

На рахунку 48 "Цільове фінансування і цільові надходження" ведеться облік та узагальнення інформації про наявність та рух коштів фінансування заходів цільового призначення (в тому числі отримана гуманітарна допомога).

Кошти цільового фінансування і цільових надходжень можуть надходити як субсидії, асигнування з бюджету та позабюджетних фондів, цільові внески фізичних та юридичних осіб тощо.

За кредитом рахунку 48 "Цільове фінансування і цільові надходження" відображаються кошти цільового призначення, для фінансування певних заходів, за дебетом - використані суми за певними напрямками, визнання їх доходом, а також повернення невикористаних сум.

Рахунок 48 "Цільове фінансування і цільові надходження" має такі субрахунки:

481 "Кошти, вивільнені від оподаткування"

482 "Кошти з бюджету та державних цільових фондів"

483 "Благодійна допомога"

484 "Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень"

На субрахунку 481 "Кошти, вивільнені від оподаткування" ведеться облік вивільнених від оподаткування коштів у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток та їх використання на реалізацію заходів цільового призначення відповідно до законодавства. (Текст документа взято з сайту Верховної Ради).

На субрахунку 482 "Кошти з бюджету та державних цільових фондів" ведеться облік коштів, отриманих з бюджету та державних цільових фондів, та їх використання.

На субрахунку 483 "Благодійна допомога" ведеться облік надходження та використання платниками податку на додану вартість коштів (товарів, робіт, послуг) благодійної допомоги, яка відповідно до законодавства звільняється від оподаткування податком на додану вартість.

На субрахунку 484 "Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень" ведеться облік надходження та використання коштів, які не відображаються на інших субрахунках рахунку 48 "Цільове фінансування і цільові надходження".

Аналітичний облік коштів цільового фінансування і цільових надходжень та їх витрачання провадиться за їх призначенням та джерелами надходжень.

(Рахунок 48 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мінфіну №1012 (z0991-02) від 09.12.2002, №717 (z1396-05) від 20.10.2005, №1176 (z1342-06) від 11.12.2006, №664 (z0730-11) від 31.05.2011, №1591 (z1556-11) від 09.12.2011).

Рахунок 49 "Страхові резерви"

Рахунок 49 "Страхові резерви" призначено для узагальнення інформації про рух коштів страхових резервів. Рахунок 49 використовується підприємствами, які є страховиками відповідно до Закону України "Про страхування" (85/96-ВР) і в передбаченому порядку формують страхові резерви.

Рахунок 49 "Страхові резерви" має такі субрахунки:

491 "Технічні резерви"

492 "Резерви із страхування життя"

493 "Частка перестраховиків у технічних резервах"

494 "Частка перестраховиків у резервах із страхування життя"

495 "Результат зміни технічних резервів"

496 "Результат зміни резервів із страхування життя"

На субрахунках 491 "Технічні резерви", 493 "Частка перестраховиків у технічних резервах", 495 "Результат зміни технічних резервів" узагальнюється інформація про стан і рух коштів резервів незароблених премій та інших технічних резервів.

На субрахунках 492 "Резерви із страхування життя", 494 "Частка перестраховиків у резервах із страхування життя", 496 "Результат зміни резервів із страхування життя" узагальнюється інформація про стан і рух коштів резервів довгострокових зобов'язань (математичних резервів) і резервів належних виплат страхових сум.

Аналітичний облік резервів здійснюється за їх видами.

Обчислена на звітну дату сума страхових резервів відображається за кредитом субрахунків обліку страхових резервів і дебетом субрахунків обліку результатів змін цих страхових резервів.

За дебетом субрахунків обліку страхових резервів відображається сума страхових резервів на минулу звітну дату в кореспонденції з відповідними субрахунками обліку результатів змін страхових резервів.

Обчислена на звітну дату сума часток перестраховиків у страхових резервах відображається за дебетом субрахунків обліку часток перестраховиків у страхових резервах і кредитом субрахунків обліку результатів змін цих страхових резервів.

За кредитом субрахунків обліку часток перестраховиків у страхових резервах відображається сума часток перестраховиків у страхових резервах на минулу звітну дату в кореспонденції з відповідними субрахунками обліку результатів змін цих страхових резервів.

Щомісяця сальдо субрахунків обліку результатів змін страхових резервів списується у порядку закриття в кореспонденції з кредитом субрахунку 719 "Інші доходи від операційної діяльності" або дебетом субрахунку 949 "Інші витрати операційної діяльності", за винятком результату зміни резервів незароблених премій, сальдо якого щомісяця списується у порядку закриття на субрахунок 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг".

(Рахунок 49 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну №1012 (z0991-02) від 09.12.2002).

Клас 5. Довгострокові зобов'язання

Рахунки цього класу призначені для обліку даних та узагальнення інформації про: заборгованість підприємства банкам за отриманими від них кредитами, яка не є поточним зобов'язанням (заборгованість, яка не підлягає погашенню протягом операційного циклу підприємства або протягом дванадцяти місяців з дати балансу); заборгованість підприємства щодо зобов'язань із залученням позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки; суму податку на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах внаслідок тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінки; заборгованість за виданими довгостроковими векселями й розповсюдженими облигаціями.

Довгострокові зобов'язання відображаються на рахунках бухгалтерського обліку, якщо їх оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок їх погашення.

Рахунок 50 "Довгострокові позики"

На рахунку 50 "Довгострокові позики" ведеться облік розрахунків за довгостроковими позиками банків та іншими залученими позиковими коштами у інших осіб, які не є поточним зобов'язанням.

За кредитом рахунку 50 "Довгострокові позики" відображаються суми одержаних довгострокових позик а також переведення короткострокових (відстрочених), за дебетом - погашення заборгованості за ними та переведення до поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями.

Рахунок 50 "Довгострокові позики" має такі субрахунки:

501 "Довгострокові кредити банків у національній валюті"

502 "Довгострокові кредити банків в іноземній валюті"

503 "Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті"

504 "Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті"

505 "Інші довгострокові позики в національній валюті"

506 "Інші довгострокові позики в іноземній валюті"

На субрахунках 501, 502 відображаються суми довгострокової заборгованості банкам за наданий кредит відповідно в національній та іноземній валюті.

На субрахунках 503, 504 відображаються суми відстроченої заборгованості банкам за кредит, термін погашення якого відстрочено, відповідно в національній та іноземній валюті.

На субрахунках 505, 506 відображаються суми довгострокової заборгованості щодо зобов'язання із залучення позикових коштів (крім кредитів банків), відповідно в національній та іноземній валюті.

Аналітичний облік ведеться за позикодавцями (банками) в розрізі кожного кредиту (позики) окремо та строками погашення кредиту (позик).

(Рахунок 50 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мініну №1012 (z0991-02) від 09.12.2002, №591 (z1291-04) від 24.09.2004).

Рахунок 51 "Довгострокові векселі видані"

На рахунку 51 "Довгострокові векселі видані" ведеться облік розрахунків з постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами за матеріальні цінності, виконані роботи, отримані послуги та за іншими операціями, заборгованість за якими забезпечена виданими векселями та не є поточним зобов'язанням.

Рахунок 51 "Довгострокові векселі видані" має такі субрахунки:

511 "Довгострокові векселі, видані в національній валюті"

512 "Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті"

На рахунку 51 "Довгострокові векселі видані" за кредитом відображається видача векселя в забезпечення за одержані матеріальні цінності, послуги, виконані роботи та за іншими операціями, за дебетом - погашення заборгованості, забезпеченої виданим векселем.

Аналітичний облік ведеться за кожним виданим векселем.

(Рахунок 51 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну №591 (z1291-04) від 24.09.2004).

Рахунок 52 "Довгострокові зобов'язання за облігаціями"

Рахунок 52 "Довгострокові зобов'язання за облігаціями" призначено для обліку розрахунків з іншими особами за випущеними та сплаченими власними облігаціями строком погашення більше дванадцяти місяців з дати балансу.

Рахунок 52 "Довгострокові зобов'язання за облігаціями" має такі субрахунки:

521 "Зобов'язання за облігаціями"

522 "Премія за випущеними облігаціями"

523 "Дисконт за випущеними облігаціями"

За кредитом субрахунку 521 "Зобов'язання за облігаціями" ведеться облік боргових зобов'язань за номінальною вартістю облігацій, за дебетом - погашення заборгованості за розрахунками з власниками облігацій.

За кредитом субрахунку 522 "Премія за випущеними облігаціями" ведеться облік одержаних премій (перевищення вартості продажу облігації над її номінальною вартістю) за випущеними облігаціями, за дебетом - амортизація премії з визнанням фінансових доходів.

За дебетом субрахунку 523 "Дисконт за випущеними облігаціями" ведеться облік наданого дисконту (перевищення номінальної вартості облігації над вартістю її продажу) за випущеними облігаціями, за кредитом - амортизація дисконту з визнанням фінансових витрат.

Аналітичний облік довгострокових зобов'язань за облігаціями ведеться за їх видами та термінами погашення.

(Рахунок 52 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мінфіну №1012 (z0991-02) від 09.12.2002, №591 (z1291-04) від 24.09.2004).

Рахунок 53 "Довгострокові зобов'язання з оренди"

Рахунок 53 "Довгострокові зобов'язання з оренди" призначений для узагальнення інформації про стан розрахунків з орендодавцями за необоротні активи, передані на умовах довгострокової оренди, а також за оборотні матеріальні активи, кошти та цінні папери, отримані за договором оренди цілісного майнового комплексу.

Рахунок 53 "Довгострокові зобов'язання з оренди" має такі субрахунки:

531 "Зобов'язання з фінансової оренди"

532 "Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів"

За кредитом рахунку 53 "Довгострокові зобов'язання з оренди" відображається нарахування заборгованості перед орендодавцем за одержані об'єкти довгострокової оренди, за дебетом - її погашення, переведення до короткострокових зобов'язань, списання тощо.

Аналітичний облік ведеться за кожним орендодавцем та об'єктом орендованих необоротних активів.

(Рахунок 53 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мінфіну №717 (z1396-05) від 20.10.2005, №1176 (z1342-06) від 11.12.2006, №1238 (z1084-08) від 14.10.2008).

Рахунок 54 "Відстрочені податкові зобов'язання"

На рахунку 54 "Відстрочені податкові зобов'язання" ведеться облік суми податків на прибуток, які сплачуватимуться в наступних періодах внаслідок виникнення тимчасової різниці між балансовою вартістю активів або зобов'язань та оцінкою цих активів або зобов'язань, яка використовується з метою оподаткування.

За кредитом рахунку 54 "Відстрочені податкові зобов'язання" відображається сума податку на прибуток, що підлягає сплаті в майбутніх періодах відповідно до оподатковуваних тимчасових різниць, за дебетом - зменшення відстрочених податкових зобов'язань за рахунок нарахування поточних податкових зобов'язань.

Визначення суми відстроченого податкового зобов'язання здійснюється згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 "Податки на прибуток". Аналітичний облік відстрочених податкових зобов'язань ведеться за видами активів або зобов'язань, між оцінками яких для відображення в балансі та цілей оподаткування виникла різниця.

(Рахунок 54 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну №1012 (з0991-02) від 09.12.2002).

Рахунок 55 "Інші довгострокові зобов'язання"

Рахунок 55 "Інші довгострокові зобов'язання" призначено для узагальнення інформації про розрахунки з іншими кредиторами та за іншими операціями, заборгованість за якими не є поточним зобов'язанням та облік яких не відображається на решті рахунках класу 5 "Довгострокові зобов'язання". Зокрема, на цьому рахунку відображається відстрочена відповідно до законодавства заборгованість з податків, зборів (обов'язкових платежів), фінансова допомога на зворотній основі тощо.

За кредитом рахунку 55 "Інші довгострокові зобов'язання" відображається збільшення довгострокових зобов'язань, за дебетом - їх погашення, переведення до короткострокових, списання тощо.

Аналітичний облік ведеться за кожним кредитором та видами залучених коштів.

Клас 6. Поточні зобов'язання

Рахунки цього класу призначені для обліку даних та узагальнення інформації про зобов'язання, які будуть погашені у звичайному ході операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

На рахунках цього класу ведеться облік короткострокових позик, довгострокових зобов'язань, що стали поточною заборгованістю із строком погашення на дату балансу не більше дванадцяти місяців, короткострокових векселів виданих, розрахунків з постачальниками та підрядниками, розрахунків з податків і платежів, розрахунків за страхуванням, розрахунків з оплати праці, розрахунків з учасниками, а також інших розрахунків та операцій, доходів майбутніх періодів.

На окремих субрахунках синтетичних рахунків 63, 64, 65, 68 сальдо на кінець місяця може бути не лише кредитовим, але й дебетовим. Такі показники не згортаються, а сальдо синтетичного рахунку визначається розгорнуто за дебетом і кредитом як сума відповідного сальдо на субрахунках.

Рахунок 60 "Короткострокові позики"

На рахунку 60 "Короткострокові позики" ведеться облік розрахунків у національній і іноземній валютах за кредитами банків, строк повернення яких не перевищує дванадцяти місяців з дати балансу, та за позиками, термін погашення яких минув.

За кредитом рахунку відображаються суми одержаних кредитів (позик), за дебетом - сума їх погашення та переведення до довгострокових зобов'язань у разі відстрочення кредитів (позик).

Рахунок 60 "Короткострокові позики" має такі субрахунки:

601 "Короткострокові кредити банків у національній валюті"

602 "Короткострокові кредити банків в іноземній валюті"

603 "Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті"

604 "Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті"

605 "Прострочені позики в національній валюті"

606 "Прострочені позики в іноземній валюті"

Аналітичний облік ведеться за позикодавцями (банками) в розрізі кожного кредиту (позики) окремо та строками їх погашення.

Рахунок 61 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями"

Рахунок 61 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями" призначено для узагальнення інформації про стан розрахунків за поточними зобов'язаннями, переведеними зі складу довгострокових, при настанні строку погашення протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Рахунок 61 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями" має такі субрахунки:

611 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті"

612 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті"

За кредитом рахунку 61 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями" відображається та частина довгострокових зобов'язань, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, за дебетом - погашення поточної заборгованості, її списання тощо.

На субрахунку 611 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті" ведеться облік частини довгострокових зобов'язань, заборгованість за якими виражена в національній валюті.

На субрахунку 612 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті" ведеться облік частини довгострокових зобов'язань, заборгованість за якими виражена в іноземній валюті.

Аналітичний облік ведеться за кредиторами та видами заборгованості.

(Рахунок 61 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну №717 (з1396-05) від 20.10.2005).

Рахунок 62 "Короткострокові векселі видані"

На рахунку 62 "Короткострокові векселі видані" ведеться облік розрахунків за заборгованістю постачальникам, підрядникам та іншим кредиторам за одержані сировину, матеріали, товари, послуги, роботи та за іншими операціями, на яку підприємством видані векселі.

Рахунок 62 "Короткострокові векселі видані" має такі субрахунки:

621 "Короткострокові векселі, видані в національній валюті"

622 "Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті"

За кредитом рахунку 62 "Короткострокові векселі видані" відображається видача векселів в забезпечення поставок (робіт, послуг) постачальників та інших кредиторів та в забезпечення інших операцій, за дебетом - погашення заборгованості за виданими векселями, її списання тощо.

Аналітичний облік ведеться за кожним виданим векселем та за строками їх погашення.

Рахунок 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"

На рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" ведеться облік розрахунків з постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконанні роботи і надані послуги. На цьому рахунку учасник промислово-фінансової групи веде облік розрахунків за одержані від учасників ПФГ товарно-матеріальні цінності (роботи, послуги).

За кредитом рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" відображається заборгованість за одержані від постачальників та підрядників товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи, послуги, за дебетом - її погашення, списання тощо.

Рахунок 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" має такі субрахунки:

631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"

632 "Розрахунки з іноземними постачальниками"

633 "Розрахунки з учасниками ПФГ"

На субрахунку 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками" ведеться облік розрахунків за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи, надані послуги з вітчизняними постачальниками та підрядниками.

На субрахунку 632 "Розрахунки з іноземними постачальниками" ведеться облік розрахунків з іноземними постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи, надані послуги.

Аналітичний облік ведеться окремо за кожним постачальником та підрядником в розрізі кожного документа (рахунку) на сплату.

(Рахунок 63 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мініну №1012 (z0991-02) від 09.12.2002, №591 (z1291-04) від 24.09.2004).

Рахунок 64 "Розрахунки за податками й платежами"

Рахунок 64 "Розрахунки за податками й платежами" призначено для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за усіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства, та за фінансовими санкціями, що справляються в дохід бюджету. На цьому рахунку також узагальнюється інформація про інші розрахунки з бюджетом, зокрема за субсидіями, дотаціями та іншими асигнуваннями.

Порядок справляння таких платежів регулюється чинним законодавством.

За кредитом рахунку 64 "Розрахунки за податками й платежами" відображаються нараховані платежі до бюджету, за дебетом - належні до відшкодування з бюджету податки, їх сплата, списання тощо.

Рахунок 64 "Розрахунки за податками й платежами" має такі субрахунки:

641 "Розрахунки за податками"

642 "Розрахунки за обов'язковими платежами"

643 "Податкові зобов'язання"

644 "Податковий кредит"

На субрахунку 641 "Розрахунки за податками" ведеться облік податків, які нараховуються та сплачуються відповідно до чинного законодавства (податок на прибуток, податок на додану вартість інші податки).

На субрахунку 642 "Розрахунки за обов'язковими платежами" ведеться облік розрахунків за зборами (обов'язковими платежами), які справляються відповідно до чинного законодавства та облік яких не ведеться на рахунку 65 "Розрахунки з

страхування".

На субрахунку 643 "Податкові зобов'язання" ведеться облік суми податку на додану вартість, визначену, виходячи із суми одержаних авансів (попередньої оплати) за готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності та нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню).

На субрахунку 644 "Податковий кредит" ведеться облік суми податку на додану вартість, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов'язання.

Аналітичний облік розрахунків за податками й платежами ведеться за їх видами.

(Рахунок 64 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мінфіну №1012 (z0991-02) від 09.12.2002, №591 (z1291-04) від 24.09.2004, №717 (z1396-05) від 20.10.2005).

Рахунок 65 "Розрахунки за страхуванням"

На рахунку 65 ведеться облік розрахунків за відрахуванням на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, за індивідуальним страхуванням персоналу підприємства, страхуванням майна та за іншими розрахунками за страхуванням.

За кредитом рахунку 65 "Розрахунки за страхуванням" відображаються нараховані зобов'язання за страхуванням, а також одержані від органів страхування кошти, за дебетом - погашення заборгованості та витрачання коштів страхування на підприємстві.

Порядок справляння та використання зборів на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та на інші види страхування регулюється чинним законодавством.

Рахунок 65 "Розрахунки за страхуванням" має такі субрахунки:

651 "За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування"

652 "За соціальним страхуванням"

654 "За індивідуальним страхуванням"

655 "За страхуванням майна"

На субрахунку 651 "За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування" ведеться облік розрахунків за єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування тощо.

На субрахунку 652 "За соціальним страхуванням" ведеться облік розрахунків з Фондом соціального страхування України за збором на обов'язкове соціальне страхування.

На субрахунку 654 "За індивідуальним страхуванням" ведеться облік розрахунків зі страховими організаціями по індивідуальному страхуванню персоналу підприємства, за їх письмовими дорученнями, у разі добровільного страхування, з нарахованої їм заробітної плати страхових внесків за договорами та по обов'язковому страхуванню, що встановлюється законодавством.

На субрахунку 655 "За страхуванням майна" ведеться облік розрахунків за страхуванням майна підприємства та майна працівників підприємства. Такі страхові платежі підлягають перерахуванню страховим організаціям.

Аналітичний облік ведеться за кожним видом зборів і відрахувань, по страхувальниках та окремих договорах страхування.

(Рахунок 65 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мінфіну №1012 (z0991-02) від 09.12.2002, №1238 (z1084-08) від 14.10.2008, №664 (z0730-11) від 31.05.2011).

Рахунок 66 "Розрахунки за виплатами працівникам"

На рахунку 66 "Розрахунки за виплатами працівникам" ведеться узагальнення інформації про розрахунки за виплатами працівникам, які належать як до облікового,

так і до необлікового складу підприємства, - з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомог тощо), за не одержані в установлений строк з каси підприємства суми з виплат працівникам, за іншими поточними виплатами.

Рахунок 66 "Розрахунки за виплатами працівникам" має такі субрахунки:

661 "Розрахунки за заробітною платою"

662 "Розрахунки з депонентами"

663 "Розрахунки за іншими виплатами"

За кредитом рахунку 66 "Розрахунки за виплатами працівникам" відображаються нарахована працівникам підприємства основна та додаткова заробітна плата, премії, допомога по тимчасовій непрацездатності, інші належні до нарахування працівникам виплати, за дебетом - виплата основної та додаткової заробітної плати, премій, допомоги по тимчасовій непрацездатності тощо; вартість одержаних матеріалів, продукції та товарів у рахунок заробітної плати (погашення заборгованості перед працівниками за іншими виплатами); утримання податку з доходів фізичних осіб, відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, платежів за виконавчими документами та інші утримання з виплат працівникам.

Заборгованість підприємства з виплат працівникам у разі одержання підприємством готівки для виплати через касу підприємства та неотримання її працівниками в установлений строк відображається за дебетом субрахунків 661 "Розрахунки за заробітною платою" і 663 "Розрахунки за іншими виплатами" та кредитом субрахунку 662 "Розрахунки з депонентами".

На субрахунку 663 "Розрахунки за іншими виплатами" ведеться облік розрахунків за виплатами, що не належать до фонду оплати праці, зокрема допомога по частковому безробіттю, допомога по тимчасовій непрацездатності.

Аналітичний облік розрахунків ведеться за кожним працівником, видами виплат та утримань.

(Рахунок 66 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мініфіну №1012 (z0991-02) від 09.12.2002, №717 (z1396-05) від 20.10.2005, №664 (z0730-11) від 31.05.2011).

Рахунок 67 "Розрахунки з учасниками"

Рахунок 67 "Розрахунки з учасниками" призначено для узагальнення інформації про розрахунки з учасниками та засновниками підприємства, що пов'язані з розподілом власного капіталу (дивіденди, повернення часток тощо).

За кредитом рахунку 67 "Розрахунки з учасниками" відображається збільшення заборгованості підприємства перед засновниками та учасниками товариства, за дебетом - її зменшення (погашення), в тому числі реінвестування доходів тощо.

Рахунок 67 "Розрахунки з учасниками" має такі субрахунки:

671 "Розрахунки за нарахованими дивідендами"

672 "Розрахунки за іншими виплатами"

На субрахунку 671 "Розрахунки за нарахованими дивідендами" обліковують дивіденди, нараховані власникам простих та привілейованих акцій (часток у статутному капіталі) за рахунок прибутку або інших, передбачених установчими документами, джерел.

На субрахунку 672 "Розрахунки за іншими виплатами" підприємства ведуть облік інших виплат, нарахованих засновникам та учасникам за користування майном, зокрема земельним і майновим паєм, а також виплат у зв'язку з одержанням належної вибулому учаснику (засновнику) частини активів підприємства. Джерело - <http://zakon1.rada.gov.ua>

Аналітичний облік ведеться за кожним засновником та учасником та за видами виплат.

(Рахунок 67 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мініфіну №1012 (z0991-02) від 09.12.2002, №1125 (z0970-09) від 25.09.2009).

Рахунок 68 "Розрахунки за іншими операціями"

На рахунку 68 "Розрахунки за іншими операціями" ведеться облік розрахунків за операціями, що не можуть бути відображені на рахунках 63-67.

Рахунок 68 "Розрахунки за іншими операціями" має такі субрахунки:

680 "Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу"

681 "Розрахунки за авансами одержаними"

682 "Внутрішні розрахунки"

683 "Внутрішньогосподарські розрахунки"

684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"

685 "Розрахунки з іншими кредиторами"

На субрахунку 680 "Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу" ведеться облік визнаних відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність" (z1054-03) зобов'язань, прямо пов'язаних з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу.

На субрахунку 681 "Розрахунки за авансами одержаними" ведеться облік одержаних авансів під поставку матеріальних цінностей або під виконання робіт, а також суми попередньої оплати покупцями і замовниками рахунків постачальника за продукцію і виконані роботи.

На субрахунку 682 "Внутрішні розрахунки" ведеться облік всіх видів поточних розрахунків з дочірніми і асоційованими підприємствами.

На субрахунку 683 "Внутрішньогосподарські розрахунки" ведеться облік внутрішньогосподарських розрахунків з виробничими одиницями і господарствами, виділеними на окремий баланс, за взаємним відпуском матеріальних цінностей; реалізацією продукції, робіт, послуг; передачею витрат загальноуправлінської діяльності; виплатою заробітної плати працівникам цих господарств; за іншими видами розрахунків. Передача активів (основних засобів, готової продукції, товарів тощо) від одного підрозділу (філії) іншому, виділеному на окремий баланс, відображається за кредитом рахунків обліку відповідних активів і дебетом субрахунку 683 "Внутрішньогосподарські розрахунки", а їх одержання - зворотною кореспонденцією цих рахунків.

На субрахунку 684 "Розрахунки за нарахованими відсотками" ведеться облік нарахованих відсотків за:

використання коштів або товарів (робіт, послуг), отриманих у кредит;

використання майна, отриманого в користування (орендні, лізингові операції тощо); іншими операціями.

На субрахунку 685 "Розрахунки з іншими кредиторами" ведеться облік операцій, які не передбачені для обліку на інших субрахунках рахунку 68 "Розрахунки за іншими операціями", а саме: з різними організаціями за операціями некомерційного характеру (учбовими та науково-дослідними закладами тощо); за іншими операціями.

Аналітичний облік розрахунків з іншими кредиторами ведеться окремо за підприємствами, організаціями, установами та фізичними особами, з якими здійснюються розрахунки.

(Рахунок 68 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мініфіну №1012 (z0991-02) від 09.12.2002, №591 (z1291-04) від 24.09.2004, №717 (z1396-05) від 20.10.2005, №353 (z0225-08) від 05.03.2008, №1238 (z1084-08) від 14.10.2008, №1125 (z0970-09) від 25.09.2009).

Рахунок 69 "Доходи майбутніх періодів"

Рахунок 69 "Доходи майбутніх періодів" призначено для узагальнення інформації щодо одержаних доходів у звітному періоді, які підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах.

До доходів майбутніх періодів відносяться, зокрема, доходи у вигляді одержаних авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи (авансові орендні платежі), передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання, виручка від продажу квитків транспортних і театральньо-видовищних підприємств, абонентна плата за користування засобами зв'язку тощо.

За кредитом рахунку 69 "Доходи майбутніх періодів" відображається сума одержаних доходів майбутніх періодів, за дебетом - їх списання на відповідні рахунки обліку доходів та включення до складу доходів звітного періоду.

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

(Рахунок 69 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мініфіну №717 (z1396-05) від 20.10.2005, №1176 (z1342-06) від 11.12.2006).

Клас 7. Доходи і результати діяльності

Рахунки класу 7 "Доходи і результати діяльності" призначені для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності підприємства, а також від надзвичайних подій. Склад доходів та порядок їх визнання визначаються відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

На рахунках цього класу, крім рахунку 76 "Страхові платежі", протягом звітного року за кредитом відображається сума загального доходу разом із сумою непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), що включені до ціни продажу, за дебетом - щомісячне відображення належної суми непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), щорічне або щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 "Фінансові результати".

На рахунку 76 "Страхові платежі" узагальнюється інформація про надходження страхових платежів та їх повернення страхувальникам, із щомісячним віднесенням усієї різниці на субрахунок 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг".

Рахунок 70 "Доходи від реалізації"

Рахунок 70 "Доходи від реалізації" призначено для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, доходів від страхової діяльності, про доходи від грального бізнесу, від проведення лотерей, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу.

Підприємства, які здійснюють виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення, ведуть окремий облік доходів на окремих субрахунках за кожним видом діяльності, що підлягає ліцензуванню.

Рахунок 70 "Доходи від реалізації" має такі субрахунки:

701 "Дохід від реалізації готової продукції"

702 "Дохід від реалізації товарів"

703 "Дохід від реалізації робіт і послуг"

704 "Вирахування з доходу"

705 "Перестраховання"

За кредитом субрахунків 701-703 відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом - належна сума непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість та інших, передбачених законодавством); результат операцій перестраховання (у кореспонденції з субрахунком 705 "Перестраховання"); результат зміни резервів незароблених премій (у страхових організаціях); та списання у порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати".

На субрахунку 701 "Дохід від реалізації готової продукції" узагальнюється інформація про доходи від реалізації готової продукції.

На субрахунку 702 "Дохід від реалізації товарів" підприємства торгівлі та інші організації узагальнюють інформацію про доходи від реалізації товарів.

На субрахунку 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг" підприємства і організації, що виконують роботи і надають послуги, узагальнюють інформацію про доходи від реалізації робіт і послуг, про результати зміни резервів незароблених премій.

Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту та/або іншими напрямками, визначеними підприємством.

На субрахунку 704 "Вирахування з доходу" за дебетом відображаються суми надходжень за договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами на користь комітентів, принципалів; сума наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернутих покупцем продукції та товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу. За кредитом субрахунку 704 відображається списання дебетових оборотів на рахунок 79 "Фінансові результати".

На субрахунку 705 "Перестраховання" підприємства, які є страховиками відповідно до Закону України "Про страхування" (85/96-ВР), узагальнюють інформацію про частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) за договорами перестраховання. За дебетом субрахунку 705 відображаються суми часток страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), що належать перестраховикам за договорами перестраховання, за кредитом - частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), що повертаються перестраховиками у разі дострокового припинення договору перестраховання. Щомісяця сальдо субрахунку 705 списується (закривається) у кореспонденції із субрахунком 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг".

(Рахунок 70 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мініфіну №1012 (z0991-02) від 09.12.2002, №591 (z1291-04) від 24.09.2004, №717 (z1396-05) від 20.10.2005, №1176 (z1342-06) від 11.12.2006, №1238 (z1084-08) від 14.10.2008, №1125 (z0970-09) від 25.09.2009, №1204 (z1181-11) від 26.09.201).

Рахунок 71 "Інший операційний дохід"

На рахунку 71 "Інший операційний дохід" ведеться узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності підприємства у звітному періоді, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

До інших операційних доходів відносяться: доходи від реалізації іноземної валюти; доходи від реалізації інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій); доходи від операційної оренди активів; доходи від операційної курсової різниці за операціями в іноземній валюті; суми штрафів, пені, неустойок та інших санкцій за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких одержані рішення суду, господарського суду про їх стягнення; доходи від списання кредиторської заборгованості, щодо якої минув строк позовної давності; відшкодування раніше списаних активів (надходження боргів, списаних як

безнадійні); суми одержаних безоплатно оборотних активів та субсидій; інші доходи від операційної діяльності.

За кредитом рахунку 71 "Інший операційний дохід" відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом - суми непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору та інших зборів (обов'язкових платежів)) та списання в порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати".

Рахунок 71 "Інший операційний дохід" має такі субрахунки:

710 "Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю"

711 "Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти"

712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів"

713 "Дохід від операційної оренди активів"

714 "Дохід від операційної курсової різниці"

715 "Одержані штрафи, пені, неустойки"

716 "Відшкодування раніше списаних активів"

717 "Дохід від списання кредиторської заборгованості"

718 "Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів"

719 "Інші доходи від операційної діяльності"

На субрахунку 710 "Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю" узагальнюється інформація про доходи від первісного визнання та зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю, зокрема дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції і біологічних активів, та від зміни справедливої вартості біологічних активів, який визначено відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи" (z1456-05).

На субрахунку 711 "Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти" узагальнюється інформація про доходи від купівлі-продажу іноземної валюти, зокрема додатна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю.

На субрахунку 712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів" узагальнюється інформація про доходи від реалізації оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів тощо), а також необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу.

На субрахунку 713 "Дохід від операційної оренди активів" узагальнюється інформація про доходи від оренди (крім фінансової) майна, якщо ця діяльність не є предметом (метою) створення підприємства.

На субрахунку 714 "Дохід від операційної курсової різниці" узагальнюється інформація про доходи від курсових різниць за активами й зобов'язаннями підприємства - пов'язаними з операційною діяльністю підприємства.

На субрахунку 715 "Одержані штрафи, пені, неустойки" узагальнюється інформація про штрафи, пені, неустойки та інші санкції за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких одержані рішення суду, арбітражного суду про їх стягнення, а також про суми з відшкодування зазнаних збитків.

На субрахунку 716 "Відшкодування раніше списаних активів" узагальнюється інформація про суми відшкодування підприємству вартості раніше списаних оборотних активів.

На субрахунку 717 "Дохід від списання кредиторської заборгованості" узагальнюється інформація про доходи від списання кредиторської заборгованості, що виникла в ході операційного циклу, по закінченні строку позовної давності.

На субрахунку 718 "Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів" узагальнюється інформація про доходи від безоплатно одержаних оборотних активів

(окрім фінансових інвестицій) і доходи від цільового фінансування, пов'язаного з операційною діяльністю.

На субрахунок 719 "Інші доходи від операційної діяльності" узагальнюється інформація про інші доходи від операційної діяльності, які не знайшли свого відображення на інших субрахунках рахунку 71 "Інший операційний дохід", зокрема про доходи від операцій з тарою, від інвентаризації від діяльності житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого та культурного призначення підприємства тощо. Підприємства, які є страховиками відповідно до Закону України "Про страхування" (85/96-ВР), на цьому субрахунку узагальнюють інформацію про інші доходи від страхової діяльності, зокрема комісійні винагороди за перестраховання, частки від страхових сум та страхових відшкодувань, належні до сплати перестраховиками, повернуті суми із централізованих страхових резервних фондів, повернуті суми страхових резервів, інших, ніж резерв незароблених премій.

(Рахунок 71 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мінфіну №1012 (z0991-02) від 09.12.2002, №1176 (z1342-06) від 11.12.2006, №353 (z0225-08) від 05.03.2008, №1125 (z0970-09) від 25.09.2009, №1591 (z1556-11) від 09.12.2011).

Рахунок 72 "Дохід від участі в капіталі"

Рахунок 72 "Дохід від участі в капіталі" призначено для узагальнення інформації про доходи від інвестицій, які здійснені в асоційовані, дочірні або спільні підприємства та облік яких ведеться за методом участі в капіталі.

Рахунок 72 "Дохід від участі в капіталі" має такі субрахунки:

721 "Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства"

722 "Дохід від спільної діяльності"

723 "Дохід від інвестицій в дочірні підприємства"

За кредитом рахунку відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом - списання в порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати".

На субрахунок 721 "Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства" узагальнюється інформація про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання асоційованими підприємствами прибутків.

На субрахунок 722 "Дохід від спільної діяльності" узагальнюється інформація про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання спільними підприємствами прибутків.

На субрахунок 723 "Дохід від інвестицій в дочірні підприємства" узагальнюється інформація про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання дочірніми підприємствами прибутків.

Аналітичний облік доходів від участі в капіталі ведеться за кожним об'єктом інвестування та іншими ознаками, визначеними підприємством.

(Рахунок 72 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну №1012 (z0991-02) від 09.12.2002).

Рахунок 73 "Інші фінансові доходи"

Рахунок 73 "Інші фінансові доходи" призначено для обліку доходів, які виникають у ході фінансової діяльності підприємства, зокрема дивідендів, відсотків та інших доходів від фінансової діяльності, які не обліковуються на рахунку 72 "Дохід від участі в капіталі".

Рахунок 73 "Інші фінансові доходи" має такі субрахунки:

731 "Дивіденди одержані"

732 "Відсотки одержані"

733 "Інші доходи від фінансових операцій"

За кредитом рахунку відображається визнана сума доходу, за дебетом - списання кредитового обороту на рахунок 79 "Фінансові результати".

На субрахунку 731 "Дивіденди одержані" узагальнюється інформація про належні дивіденди від інших підприємств, що не є асоційованими, дочірніми та спільними.

На субрахунку 732 "Відсотки одержані" узагальнюється інформація про відсотки за облігаціями чи іншими цінними паперами, за якими не ведеться облік на субрахунку 731 "Дивіденди одержані", зокрема винагороди за здані в фінансову оренду необоротні активи тощо.

На субрахунку 733 "Інші доходи від фінансових операцій" узагальнюється інформація про інші доходи від фінансової діяльності, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 73 "Інші фінансові доходи", зокрема про доходи від амортизації премії за випущеними облігаціями.

Аналітичний облік фінансових доходів ведеться за об'єктами інвестування.

(Рахунок 73 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мінфіну №1012 (z0991-02) від 09.12.2002, №591 (z1291-04) від 24.09.2004, №1176 (z1342-06) від 11.12.2006).

Рахунок 74 "Інші доходи"

Рахунок 74 "Інші доходи" призначено для обліку доходів, які виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства.

За кредитом рахунку 74 "Інші доходи" відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом - належна сума непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору та інших зборів (обов'язкових платежів)) та списання в порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати".

Рахунок 74 "Інші доходи" має такі субрахунки:

741 "Дохід від реалізації фінансових інвестицій"

742 "Дохід від відновлення корисності активів"

744 "Дохід від неопераційної курсової різниці"

745 "Дохід від безоплатно одержаних активів"

746 "Інші доходи від звичайної діяльності"

На субрахунку 741 "Дохід від реалізації фінансових інвестицій" узагальнюється інформація про доходи від реалізації фінансових інвестицій.

На субрахунку 742 "Дохід від відновлення корисності активів" узагальнюється інформація про визнані відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 "Зменшення корисності активів" доходи від відновлення корисності активів" (z0035-05).

На субрахунку 744 "Дохід від неопераційної курсової різниці" узагальнюється інформація про курсові різниці за активами та зобов'язаннями в іноземній валюті, які пов'язані з фінансовою та інвестиційною діяльністю підприємства.

На субрахунку 745 "Дохід від безоплатно одержаних активів" узагальнюється інформація про доходи від безоплатно одержаних необоротних активів, фінансових інвестицій та цільового фінансування капітальних інвестицій. Дохід від цільового фінансування капітальних інвестицій та безоплатно одержаних необоротних активів, що підлягають амортизації, визначається у сумі, пропорційній сумі амортизації відповідних активів одночасно з її нарахуванням. Дохід від безоплатно одержаних земельних ділянок і фінансових інвестицій визнається при їх вибутті.

На субрахунку 746 "Інші доходи від звичайної діяльності" узагальнюється інформація про інші доходи від звичайної діяльності, які не відображені на інших субрахунках рахунку 74 "Інші доходи", зокрема від списання кредиторської заборгованості, що не виникла в ході операційного циклу, по закінченні строку позовної давності, від перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань об'єкта придбання над сукупністю витрат на об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності сума дооцінки об'єктів необоротних активів у випадках, передбачених положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

(Рахунок 74 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мініфіну №1012 (z0991-02) від 09.12.2002, №591 (z1291-04) від 24.09.2004, №1176 (z1342-06) від 11.12.2006, №353 (z0225-08) від 05.03.2008, №1238 (z1084-08) від 14.10.2008, №1125 (z0970-09) від 25.09.2009).

Рахунок 75 "Надзвичайні доходи"

Рахунок 75 "Надзвичайні доходи" застосовується для відображення доходів, які виникли внаслідок надзвичайних подій.

Рахунок 75 "Надзвичайні доходи" має такі субрахунки:

751 "Відшкодування збитків від надзвичайних подій"

752 "Інші надзвичайні доходи"

За кредитом рахунку відображається визнана сума відшкодування, зокрема від страхових організацій, втрат від надзвичайних подій, за дебетом - списання в порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати".

На субрахунку 751 "Відшкодування збитків від надзвичайних подій" відображається сума відшкодування втрат від надзвичайних подій, включаючи відшкодування витрат на попередження втрат від надзвичайних подій.

На субрахунку 752 "Інші надзвичайні доходи" відображається дохід від інших подій чи операцій, які відповідають визначенню надзвичайних подій.

Рахунок 76 "Страхові платежі"

Рахунок 76 "Страхові платежі" призначено для обліку страховиками надходжень страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) за договорами страхування.

За кредитом рахунку 76 "Страхові платежі" відображається збільшення у страховика страхових платежів, за дебетом - повернення страхувальнику страхових платежів у разі дострокового припинення дії договору страхування.

Щомісяця рахунок 76 закривається кореспонденцією з субрахунком 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг".

(Рахунок 76 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну №1012 (z0991-02) від 09.12.2002).

Рахунок 79 "Фінансові результати"

Рахунок 79 "Фінансові результати" призначено для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій.

За кредитом рахунку 79 "Фінансові результати" відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом - суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, також належна сума нарахованого податку на прибуток.

Сальдо рахунку при його закритті списується на рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)".

Рахунок 79 "Фінансові результати" має такі субрахунки:

791 "Результат операційної діяльності"

792 "Результат фінансових операцій"

793 "Результат іншої звичайної діяльності"

794 "Результат надзвичайних подій"

На субрахунку 791 "Результат операційної діяльності" визначається прибуток (збиток) від операційної діяльності підприємства. За кредитом субрахунку відображається в порядку закриття рахунків сума доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та від іншої операційної діяльності (рахунки 70 "Доходи від реалізації", 71 "Інший операційний дохід"), за дебетом - сума в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат (90 "Собівартість реалізації", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності").

На субрахунку 792 "Результат фінансових операцій" визначається прибуток (збиток) від фінансових операцій підприємства. За кредитом субрахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів, за дебетом - списання фінансових витрат з рахунків 95 "Фінансові витрати" та 96 "Втрати від участі в капіталі".

На субрахунку 793 "Результат від іншої звичайної діяльності" визначається прибуток (збиток) від іншої звичайної діяльності підприємства. За кредитом рахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної та іншої звичайної діяльності підприємства, за дебетом - списання витрат з рахунку 97 "Інші витрати".

На субрахунку 794 "Результат надзвичайних подій" визначається прибуток (збиток) від надзвичайних подій. За кредитом субрахунку відображається списання доходів, одержаних від надзвичайних подій, за дебетом - списання витрат від надзвичайних подій, що обліковуються на рахунку 99 "Надзвичайні витрати".

Підприємства, які для узагальнення інформації про витрати застосовують тільки рахунки класу 8 "Витрати за елементами", субрахунки рахунку 79 дебетують у кореспонденції з кредитом рахунків 23 "Виробництво", 26 "Готова продукція", 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва" і з кредитом рахунків класу 8 "Витрати за елементами" у порядку закриття цих рахунків.

(Рахунок 79 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну №1012 (z0991-02) від 09.12.2002).

Клас 8. Витрати за елементами

Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про витрати підприємства протягом звітного періоду.

Витрати відображаються на рахунках бухгалтерського обліку, якщо їх оцінка може бути достовірно визначена в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Основні вимоги до визнання, складу та оцінки витрат викладені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 "Витрати".

На рахунках цього класу, крім рахунку 85 "Інші затрати", ведеться облік витрат операційної діяльності за такими елементами витрат: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні

витрати. Рахунок 85 застосовується для узагальнення інформації про витрати, пов'язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю, а також про витрати, пов'язані із запобіганням надзвичайним подіям та ліквідацією їх наслідків.

Суб'єкти малого підприємництва, а також інші організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, для обліку витрат можуть використовувати тільки рахунки класу 8 із списанням до дебету рахунку 23 "Виробництво" щомісячно сум в частині прямих і виробничих накладних витрат (загальновиробничих витрат) та до дебету рахунку 79 "Фінансові результати" в кінці року або щомісяця сум в частині адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат.

Інші підприємства рахунки цього класу можуть використовувати для узагальнення інформації про витрати за елементами з щомісячним списанням сальдо рахунків у кореспонденції з рахунком 23 "Виробництво" і рахунками класу 9 "Витрати діяльності".

Рахунок 85 ведеться тільки тими підприємствами й організаціями, які не застосовують рахунки класу 9 "Витрати діяльності", та сальдо на ньому закривається в кінці року або щомісяця в кореспонденції з дебетом рахунку 79 "Фінансові результати".

Рахунок 80 "Матеріальні витрати"

Рахунок 80 "Матеріальні витрати" призначено для узагальнення інформації про матеріальні витрати за звітний період.

За дебетом рахунку 80 "Матеріальні витрати" відображаються суми визнаних матеріальних витрат, за кредитом - списання на рахунок 23 "Виробництво" прямих матеріальних витрат, що включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 - матеріальних витрат, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 "Фінансові результати", якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Рахунок 80 "Матеріальні витрати" має такі субрахунки:

801 "Витрати сировини й матеріалів"

802 "Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів"

803 "Витрати палива й енергії"

804 "Витрати тари й тарних матеріалів"

805 "Витрати будівельних матеріалів"

806 "Витрати запасних частин "

807 "Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення "

808 "Витрати товарів "

809 "Інші матеріальні витрати "

На субрахунку 801 "Витрати сировини й матеріалів" узагальнюється інформація про витрати сировини й матеріалів, які використані як основні й допоміжні матеріали в операційній діяльності підприємства.

На субрахунку 802 "Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів" узагальнюється інформація про витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів в операційній діяльності підприємства.

На субрахунку 803 "Витрати палива й енергії" узагальнюється інформація про витрати придбаних палива й енергії всіх видів, які використані на технологічні та інші операційні цілі, в тому числі на вироблення з палива тепло-та електроенергії, що спожиті в операційній діяльності.

На субрахунку 804 "Витрати тари й тарних матеріалів" узагальнюється інформація про витрати тари й тарних матеріалів, що використані в операційній діяльності.

На субрахунку 805 "Витрати будівельних матеріалів" узагальнюється інформація про витрати будівельних матеріалів, які використані як основні та допоміжні матеріали в операційній діяльності підприємства.

На субрахунку 806 "Витрати запасних частин" узагальнюється інформація про витрати запасних частин, які використані для ремонту основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та малоцінних та швидкозношуваних предметів підприємства.

На субрахунку 807 "Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення" узагальнюється інформація про витрати матеріалів сільськогосподарського призначення, які використані в операційній діяльності підприємства.

На субрахунку 808 "Витрати товарів" ведеться облік витрат товарів, використаних для виробничо-господарських потреб, тобто без продажу іншим особам. (Джерело тексту - <http://zakon1.rada.gov.ua>).

На субрахунку 809 "Інші матеріальні витрати" відображається вартість виконаних для підприємства робіт і послуг виробничого та невиробничого характеру (здійснення окремих операцій з виробництва продукції, обробки сировини й матеріалів; проведення іспитів з випробування сировини й матеріалів, які використовуються у виробництві; транспортні послуги, які є складовою технологічного процесу виробництва, тощо).

Рахунок 81 "Витрати на оплату праці"

Рахунок 81 "Витрати на оплату праці" призначено для узагальнення інформації про витрати на оплату праці за звітний період.

За дебетом рахунку 81 "Витрати на оплату праці" відображається сума визнаних витрат на оплату праці, за кредитом - списання на рахунок 23 "Виробництво" витрат, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 - витрат, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 "Фінансові результати", якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Рахунок 81 "Витрати на оплату праці" має такі субрахунки:

811 "Виплати за окладами й тарифами"

812 "Премії та заохочення"

813 "Компенсаційні виплати"

814 "Оплата відпусток"

815 "Оплата іншого невідпрацьованого часу"

816 "Інші витрати на оплату праці"

На субрахунку 811 "Виплати за окладами й тарифами" узагальнюється інформація про витрати на виплату основної заробітної плати персоналу відповідно до системи оплати праці, прийнятої на підприємстві.

На субрахунку 812 "Премії та заохочення" узагальнюється інформація про витрати на виплату додаткової заробітної плати (премії, заохочення тощо) персоналу відповідно до системи оплати праці, прийнятої на підприємстві.

На субрахунку 813 "Компенсаційні виплати" узагальнюється інформація про витрати на гарантійні та компенсаційні виплати персоналу, пов'язані з індексацією заробітної плати тощо, в порядку і розмірах, передбачених законодавством.

На субрахунку 814 "Оплата відпусток" узагальнюється інформація про витрати на оплату щорічних відпусток персоналу підприємства або щомісячні відрахування на створення забезпечення майбутніх виплат відпусток.

На субрахунку 815 "Оплата іншого невідпрацьованого часу" узагальнюється інформація про витрати на виплати персоналу підприємства за невідпрацьований час, що передбачені законодавством.

На субрахунку 816 "Інші витрати на оплату праці" узагальнюється інформація про інші витрати на оплату праці, які визнаються елементами витрат на оплату праці.

Рахунок 82 "Відрахування на соціальні заходи"

Рахунок 82 "Відрахування на соціальні заходи" призначено для узагальнення інформації про витрати та відрахування на соціальні заходи.

За дебетом рахунку 82 "Відрахування на соціальні заходи" відображається належна сума відрахувань на соціальні заходи, за кредитом - списання на рахунок 23 "Виробництво" суми відрахувань, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 - суми відрахувань, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 "Фінансові результати", якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Рахунок 82 "Відрахування на соціальні заходи" має такі субрахунки:

821 "Відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування"

824 "Відрахування на індивідуальне страхування"

На субрахунку 821 "Відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" ведеться облік розрахунків за єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування тощо.

На субрахунку 824 "Відрахування на індивідуальне страхування" ведеться облік відрахувань на індивідуальне страхування працівників за рахунок підприємства.

Рахунок 83 "Амортизація"

Рахунок 83 "Амортизація" призначено для узагальнення інформації про суму нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів.

За дебетом рахунку 83 "Амортизація" відображається сума нарахованих амортизаційних відрахувань, за кредитом - списання на рахунок 23 "Виробництво" суми амортизаційних відрахувань, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 - суми амортизаційних відрахувань, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 "Фінансові результати", якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9).

Рахунок 83 "Амортизація" має такі субрахунки:

831 "Амортизація основних засобів"

832 "Амортизація інших необоротних матеріальних активів"

833 "Амортизація нематеріальних активів"

На субрахунку 831 "Амортизація основних засобів" узагальнюється інформація про нарахування амортизації основних засобів.

На субрахунку 832 "Амортизація інших необоротних матеріальних активів" узагальнюється інформація про нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів.

На субрахунку 833 "Амортизація нематеріальних активів" узагальнюється інформація про нарахування амортизації нематеріальних активів.

Рахунок 84 "Інші операційні витрати"

Рахунок 84 "Інші операційні витрати" призначено для обліку операційних витрат, що не відображаються на інших рахунках класу 8. Ці витрати є витратами звітного періоду, якщо не входять до складу виробничої собівартості продукції, робіт, послуг. Зокрема, до інших операційних витрат включається вартість робіт, послуг сторонніх підприємств, сума податків, зборів (обов'язкових платежів), крім податків на прибуток, втрати від

курсів різниць, знецінення запасів, псування цінностей, списання та уцінки активів, сума фінансових санкцій тощо.

Підприємства, які для узагальнення інформації про витрати застосовують тільки рахунки класу 8 "Витрати за елементами", на цьому рахунку також відображають собівартість реалізованих оборотних активів (окрім готової продукції і фінансових інвестицій).

За дебетом рахунку 84 "Інші операційні витрати" відображається сума визнаних витрат, за кредитом - списання на рахунок 23 "Виробництво" витрат, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 - виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 "Фінансові результати", якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

(Рахунок 84 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів №1012 (з0991-02) від 09.12.2002).

Рахунок 85 "Інші затрати"

Рахунок 85 "Інші затрати" призначено для обліку витрат на інвестиційну та фінансову діяльність підприємства, а також витрат від надзвичайних подій. На цьому рахунку також узагальнюється інформація про суму податків на прибуток.

Такі витрати періоду та не можуть збільшувати вартість активів підприємства.

За дебетом рахунку 85 "Інші затрати" відображається сума визнаних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

(Рахунок 85 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів №591 (з1291-04) від 24.09.2004).

Клас 9. Витрати діяльності

Рахунки класу "Витрати діяльності" застосовуються для узагальнення інформації про витрати операційної, інвестиційної, фінансової діяльності та витрати на запобігання надзвичайним подіям і ліквідацію їх наслідків. Основні вимоги до визнання, складу та оцінки витрат викладені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 "Витрати".

За дебетом рахунків цього класу відображаються суми витрат, за кредитом - списання суми витрат у кінці звітного року або щомісяця на рахунок 79 "Фінансові результати".

Рахунок 90 "Собівартість реалізації"

Рахунок 90 "Собівартість реалізації" призначено для узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг.

За дебетом рахунку 90 "Собівартість реалізації" відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), страхові виплати відповідно до договорів страхування, за кредитом - списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 "Фінансові результати". За дебетом цього рахунку підприємства, які здійснюють діяльність з випуску та проведення лотерей на території України, відображають створення (формування) забезпечення призового фонду (резерву виплат) і резерву, що покриває суму джек-поту, не забезпечену сплатою участі у лотереї.

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".

Рахунок 90 "Собівартість реалізації" має такі субрахунки:

901 "Собівартість реалізованої готової продукції"

902 "Собівартість реалізованих товарів"

903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг"

904 "Страхові виплати"

На субрахунку 901 "Собівартість реалізованої готової продукції" ведеться облік виробничої собівартості реалізованої готової продукції.

На субрахунку 902 "Собівартість реалізованих товарів" відображається собівартість реалізованих товарів, яка визначається Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 "Запаси".

На субрахунку 903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг" ведеться облік собівартості реалізованих за звітний період робіт і послуг.

На субрахунку 904 "Страхові виплати" підприємства, які є страховиками відповідно до Закону України "Про страхування" (85/96-ВР), узагальнюють інформацію про страхові суми і страхові відшкодування за умовами договору страхування (перестрахування) при настанні страхового випадку.

(Рахунок 90 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мініфіну №1012 (z0991-02) від 09.12.2002, №591 (z1291-04) від 24.09.2004).

Рахунок 91 "Загальновиробничі витрати"

На рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" ведеться 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. Цей рахунок не застосовується підприємствами торгівлі.

За дебетом рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" відображається сума визнаних витрат, за кредитом - щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 "Виробництво" та 90 "Собівартість реалізації".

Аналітичний облік ведеться за місцями виникнення, центрами і статтями (видами) витрат.

(Рахунок 91 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мініфіну №1012 (z0991-02) від 09.12.2002, №664 (z0730-11) від 31.05.2011, №1204 (z1181-11) від 26.09.2011).

Рахунок 92 "Адміністративні витрати"

На рахунку 92 "Адміністративні витрати" відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства.

За дебетом рахунку 92 "Адміністративні витрати" відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

До загальногосподарських витрат, зокрема, належать витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу, витрати на їх службові відрядження, витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (оренда, амортизація, ремонт, комунальні послуги), охорона, юридичні, аудиторські, транспортні послуги, поштово-телеграфні, канцелярські витрати, сума податків, зборів (обов'язкових платежів).

Аналітичний облік ведеться за статтями витрат.

(Рахунок 92 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів №1012 (з0991-02) від 09.12.2002).

Рахунок 93 "Витрати на збут"

На рахунку 93 "Витрати на збут" ведеться облік витрат, пов'язаних із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг.

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат на збут, за кредитом - списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

До витрат на збут, зокрема, належать витрати пакувальних матеріалів, транспортування продукції, товарів за умовами договору, витрати на маркетинг та рекламу, витрати на оплату праці й комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту, амортизація, ремонт та утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів, робіт і послуг.

(Рахунок 93 із змінами, внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів №1012 (з0991-02) від 09.12.2002, №1176 (з1342-06) від 11.12.2006).

Рахунок 94 "Інші витрати операційної діяльності"

На рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності" 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".

Рахунок 94 "Інші витрати операційної діяльності" має такі субрахунки:

940 "Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю"

941 "Витрати на дослідження і розробки"

942 "Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти"

943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів"

944 "Сумнівні та безнадійні борги"

945 "Втрати від операційної курсової різниці"

946 "Втрати від знецінення запасів"

947 "Нестачі і втрати від псування цінностей"

948 "Визнані штрафи, пені, неустойки"

949 "Інші витрати операційної діяльності"

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

На субрахунку 940 "Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю" узагальнюється інформація про витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю, зокрема витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції і біологічних активів та від зміни справедливої вартості біологічних активів, які визначені відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи" (з1456-05).

На субрахунку 941 "Витрати на дослідження і розробки" ведеться облік витрат, пов'язаних з дослідженнями та розробками, що здійснює підприємство, якщо такі дослідження та розробки відповідають Положенню (стандарту) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи".

На субрахунку 942 "Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти" узагальнюється інформація про витрати на купівлю-продаж іноземної валюти,

зокрема від'ємна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю.

На субрахунку 943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів" ведеться облік собівартості реалізованих виробничих запасів (сировини, матеріалів, відходів тощо) і необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу.

На субрахунку 944 "Сумнівні та безнадійні борги" узагальнюється інформація про нарахування резерву сумнівних боргів на заборгованість, яка є фінансовим активом (крім придбаної заборгованості та заборгованості, призначеної для продажу), про суму списаної безнадійної заборгованості в разі недостатності суми нарахованого резерву сумнівних боргів та про суму списаної безнадійної заборгованості, щодо якої створення резерву сумнівних боргів не передбачено.

На субрахунку 945 "Витрати від операційної курсової різниці" ведеться облік втрат за активами й зобов'язаннями операційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти.

На субрахунку 946 "Втрати від знецінення запасів" ведеться облік втрат, пов'язаних із знеціненням (уцінкою) запасів, відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" (z0751-99) і 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність" (z1054-03).

На субрахунку 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей" ведеться облік нестач грошових коштів та інших цінностей і втрат від псування цінностей, що виявлені в процесі заготовлення, переробки, збереження, та реалізації. Одночасно із списанням цінностей, винних у нестачі яких не встановлено, на витрати, балансова вартість списаного активу зараховується на позабалансовий рахунок 07 "Списані активи".

На субрахунку 948 "Визнані штрафи, пені, неустойки" ведеться облік визнаних економічних санкцій за невиконання підприємством законодавства та умов договорів.

На субрахунку 949 "Інші витрати операційної діяльності" узагальнюється інформація про такі витрати операційної діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності", зокрема витрати житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого та культурного призначення тощо. Підприємства, які є страховиками відповідно до Закону України "Про страхування" (85/96-ВР), на цьому субрахунку узагальнюють інформацію про витрати страховика, зокрема відрахування у централізовані страхові резервні фонди, які утворюються для забезпечення виконання зобов'язань щодо окремих видів обов'язкового страхування, відрахування в страхові резерви, інші, ніж резерв незароблених премій, які формуються у випадках, передбачених чинним законодавством.

(Рахунок 94 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мінфіну №1012 (z0991-02) від 09.12.2002, №591 (z1291-04) від 24.09.2004, №1176 (z1342-06) від 11.12.2006, №353 (z0225-08) від 05.03.2008, №1125 (z0970-09) від 25.09.2009, №1591 (z1556-11) від 09.12.2011).

Рахунок 95 "Фінансові витрати"

На рахунку 95 "Фінансові витрати" ведеться облік витрат на проценти та інших витрат підприємства, пов'язаних із запозиченнями.

Рахунок 95 "Фінансові витрати" має такі субрахунки:

951 "Відсотки за кредит"

952 "Інші фінансові витрати"

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 "Фінансові результати", а також на рахунки обліку витрат з придбання,

будівництва, створення, виготовлення, виробництва, вирощування і доведення кваліфікаційного активу до стану, у якому він придатний для використання із запланованою метою або продажу, відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 "Фінансові витрати" (z0610-06).

На субрахунку 951 "Відсотки за кредит" ведеться облік витрат, пов'язаних з нарахуванням та сплатою відсотків, процентів тощо за користування кредитами банків.

На субрахунку 952 "Інші фінансові витрати" ведеться облік витрат, пов'язаних із залученням позикового капіталу, зокрема витрат, пов'язаних з випуском, утриманням та обігом власних цінних паперів; нарахуванням відсотків за договорами кредитування (крім банківських кредитів), фінансової оренди тощо.

(Рахунок 95 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мінфіну №1012 (z0991-02) від 09.12.2002, №591 (z1291-04) від 24.09.2004, №1176 (z1342-06) від 11.12.2006, №1591 (z1556-11) від 09.12.2011).

Рахунок 96 "Втрати від участі в капіталі"

На рахунку 96 "Втрати від участі в капіталі" ведеться облік втрат від зменшення вартості інвестицій, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, що виникають в процесі інвестиційної діяльності підприємства. Основні вимоги до обліку інвестицій викладені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 12 "Інвестиції".

Рахунок 96 "Втрати від участі в капіталі" має такі субрахунки:

961 "Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства"

962 "Втрати від спільної діяльності"

963 "Втрати від інвестицій в дочірні підприємства"

За дебетом рахунку відображається сума визнаних втрат, за кредитом - списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

На субрахунку 961 "Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства" ведеться облік втрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання асоційованими підприємствами збитків.

На субрахунку 962 "Втрати від спільної діяльності" ведеться облік витрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання спільними підприємствами збитків.

На субрахунку 963 "Втрати від інвестицій в дочірні підприємства" ведеться облік витрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання дочірніми підприємствами збитків.

(Рахунок 96 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну №1012 (z0991-02) від 09.12.2002).

Рахунок 97 "Інші витрати"

На рахунку 97 "Інші витрати" ведеться облік витрат, що виникають в процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та послуг.

За дебетом субрахунків 971-977 відображається сума визнаних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

Рахунок 97 "Інші витрати" має такі субрахунки:

971 "Собівартість реалізованих фінансових інвестицій"

972 "Втрати від зменшення корисності активів"

974 "Втрати від неопераційних курсових різниць"

975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій"

976 "Списання необоротних активів"

977 "Інші витрати звичайної діяльності"

На субрахунку 971 "Собівартість реалізованих фінансових інвестицій" відображається балансова вартість реалізованих фінансових інвестицій (на дату їх реалізації) та інші витрати, пов'язані з їх реалізацією.

На субрахунку 972 "Втрати від зменшення корисності активів" відображаються втрати від зменшення корисності активів.

Втрати від зменшення корисності активів визнаються відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 (з0035-05) "Зменшення корисності активів".

На субрахунку 974 "Втрати від неопераційних курсових різниць" відображаються втрати за активами й зобов'язаннями неопераційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти.

На субрахунку 975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій" відображається сума знецінення (уцінки) необоротних активів і фінансових інвестицій.

На субрахунку 976 "Списання необоротних активів" відображається залишкова вартість списаних необоротних активів та витрати, пов'язані з їх ліквідацією (розбирання, демонтаж).

На субрахунку 977 "Інші витрати звичайної діяльності" відображаються інші витрати звичайної діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 97 "Інші витрати".

(Рахунок 97 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мініфіну №1012 (з0991-02) від 09.12.2002, №591 (з1291-04) від 24.09.2004, №353 (з0225-08) від 05.03.2008, №1125 (з0970-09) від 25.09.2009).

Рахунок 98 "Податок на прибуток"

На рахунку 98 "Податок на прибуток" ведеться облік суми витрат з податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу і визначається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток".

За дебетом рахунку відображається нарахована сума податку на прибуток, за кредитом - включення до фінансових результатів на рахунку 79.

Рахунок 98 "Податки на прибуток" має такі субрахунки:

981 "Податки на прибуток від звичайної діяльності"

982 "Податки на прибуток від надзвичайних подій"

На субрахунку 981 "Податок на прибуток від звичайної діяльності" ведеться облік суми витрат з податку на прибуток від звичайної діяльності. На цьому субрахунку також ведеться облік відрахувань до Державного бюджету України від доходів за державними грошовими лотереями і податку на доходи від страхової діяльності.

Сума податку на прибуток від звичайної діяльності визначається й відображається на цьому субрахунку без зменшення на суму зменшення податку на прибуток, внаслідок обчислення податку на прибуток від алгебраїчної суми прибутку від звичайної діяльності та збитку від надзвичайних подій (згорнутий результат).

На субрахунку 982 "Податки на прибуток від надзвичайних подій" ведеться облік нарахованої суми витрат з податку на прибуток від надзвичайних подій.

(Рахунок 98 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мініфіну №1012 (з0991-02) від 09.12.2002, №591 (з1291-04) від 24.09.2004, №664 (з0730-11) від 31.05.2011).

Рахунок 99 "Надзвичайні витрати"

На рахунку 99 "Надзвичайні витрати" ведеться облік втрат і витрат, пов'язаних з

подіями або операціями, які відрізняються від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вони повторюватимуться періодично або в кожному звітному періоді.

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

До витрат від надзвичайних подій відносяться як прямі втрати за наслідками цих подій, так і витрати на здійснення заходів, пов'язаних із запобіганням та ліквідацією таких наслідків (відшкодування, сплата стороннім організаціям, заробітна плата працівників, зайнятих на відновлюваних роботах, вартість використаних сировини та матеріалів тощо).

Рахунок 99 "Надзвичайні витрати" має такі субрахунки:

991 "Втрати від стихійного лиха"

992 "Втрати від техногенних катастроф і аварій"

993 "Інші надзвичайні витрати"

На субрахунку 991 "Втрати від стихійного лиха" ведеться облік втрат від стихійного лиха (повінь, землетрус, град тощо).

На субрахунку 992 "Втрати від техногенних катастроф і аварій" ведеться облік втрат, понесених підприємством у результаті техногенних катастроф і аварій, що сталися на самому підприємстві чи іншому підприємстві.

На субрахунку 993 "Інші надзвичайні витрати" ведеться облік втрат від інших надзвичайних подій.

(Рахунок 99 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мініфіну №1012 (z0991-02) від 09.12.2002, №1125 (z0970-09) від 25.09.2009).

Клас 0. Позабалансові рахунки

Позабалансові рахунки призначені для узагальнення інформації про наявність і рух: цінностей, що не належать підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні, розпорядженні або на зберіганні (об'єкти оперативної (операційної) оренди основних засобів, матеріальні цінності на відповідальному зберіганні, переробці, комісії, монтажі);

умовних прав і зобов'язань підприємства (застави, гарантії, зобов'язання тощо);

бланків суворого обліку;

списаних активів (нестачі цінностей, дебіторська заборгованість) для спостереження за можливістю їх відшкодування винними особами (боржниками);

амортизаційних відрахувань. (Розділ доповнено абзацом шостим згідно з Наказом Мініфіну №671 (z1254-03) від 12.12.2003).

Бухгалтерський облік указаних цінностей, амортизаційних відрахувань, умовних прав і зобов'язань ведеться за простою системою, за якою записи про надходження, вибуття, використання, продаж матеріальних цінностей, бланків суворого обліку, утворення умовних прав і зобов'язань, списання з балансу майна внаслідок нестачі, псування та дебіторської заборгованості, нарахування і використання амортизаційних відрахувань проводяться тільки на одному позабалансовому рахунку з вказуванням змісту і кількісно-вартісних показників операції. (Абзац із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну N 671 (z1254-03) від 12.12.2003)

Товарно-матеріальні цінності відображаються за договірною вартістю або за вартістю, що вказана у приймально-передавальних актах. Орендовані основні засоби відображаються за вартістю, що вказана в договорах оперативної (операційної) оренди. Бланки суворого обліку відображаються за умовною вартістю в установленому порядку. Умовні права й зобов'язання відображаються за вартістю, вказаною в документах про гарантії й зобов'язання.

Товарно-матеріальні цінності та основні засоби, вартість яких відображена на

позабалансових рахунках, підлягають інвентаризації в порядку, що діє для цінностей, відображених на балансових рахунках відповідного класу.

Рахунок 01 "Орендовані необоротні активи"

На цьому рахунку обліковуються активи у вигляді основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів, що отримані підприємством на підставі договорів операційної оренди (лізингу) та обліковуються на балансі орендодавця.

Облік отриманих в оренду активів здійснюється за видами активів.

Прийняті в оперативну оренду основні засоби і нематеріальні активи зараховуються на позабалансовий рахунок 01 "Орендовані необоротні активи" за балансовою (залишковою) і первісною вартістю орендодавця, що зазначається в договорі операційної оренди.

Збільшення залишку рахунку 01 "Орендовані необоротні активи" відбувається при прийнятті на облік основних засобів, нематеріальних активів, та інших необоротних активів, що отримані в оперативну оренду, зменшення - при їх поверненні орендодавцю та у випадках перенесення заборгованості перед орендодавцем за орендовані необоротні активи на баланс.

Аналітичний облік орендованих необоротних активів ведеться за видами активів.

Рахунок 02 "Активи на відповідальному зберіганні"

Рахунок 02 "Активи на відповідальному зберіганні" призначено для обліку цінностей, які тимчасово знаходяться на підприємстві та не є його власністю, прийняті на комісію, у переробку, до монтажу, в довірче управління. Облік цих цінностей ведеться за цінами, що передбачені в договорах, приймально-передавальних актах тощо. Усі товарно-матеріальні цінності, що обліковуються на цьому рахунку, інвентаризуються в порядку і строки, передбачені для власних цінностей.

Позабалансовий рахунок 02 "Активи на відповідальному зберіганні" має такі субрахунки:

021 "Устаткування, прийняте для монтажу"

022 "Матеріали, прийняті для переробки"

023 "Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні"

024 "Товари, прийняті на комісію"

025 "Матеріальні цінності довірителя"

На позабалансовому субрахунку 021 "Устаткування, прийняте для монтажу" обліковуються підрядною організацією обладнання, устаткування та інші товарно-матеріальні цінності, які надійшли від замовника та прийняті для монтажу. Аналітичний облік обладнання, устаткування та інших товарно-матеріальних цінностей, прийнятих для монтажу, ведеться за замовниками, за видами товарно-матеріальних цінностей, окремими об'єктами й агрегатами та місцями їх розташування. Облік затрат на монтаж цих цінностей здійснюється на рахунках обліку витрат виробництва (за винятком вартості самих цінностей, прийнятих для монтажу).

На позабалансовому субрахунку 022 "Матеріали, прийняті для переробки" ведеться облік руху надходження сировини та матеріалів від замовника, які прийняті для переробки (давальницька сировина) і не оплачуються одержувачем, та їх вибуття (в тому числі в іншому матеріальному вигляді). Аналітичний облік давальницької сировини ведеться за замовниками, видами сировини й матеріалів та за місцями їх зберігання чи переробки. Облік затрат з переробки чи доробки давальницької сировини здійснюється на рахунках обліку витрат виробництва (за винятком вартості давальницької сировини замовника). (Текст взято з сайту ВРУ - zakon1.rada.gov.ua).

На позабалансовому субрахунку 023 "Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні" ведеться облік прийнятих товарно-матеріальних цінностей на

відповідальне зберігання з приводу відмови від акцепту розрахункових документів постачальників; одержаних від постачальників, але несплачених товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ), заборонених до витрачання до їх оплати; одержаних ТМЦ надміру, чим в видаткових документах постачальників; сплачених покупцями товарно-матеріальних цінностей, які дозволено, як виняток, залишати на відповідальному зберіганні, оформлених охоронними розписками, та не вивезених з причин, не залежних від підприємства, тощо. Аналітичний облік товарно-матеріальних цінностей, прийнятих на відповідальне зберігання, ведеться по підприємствах-власниках, за видами, сортами та місцями зберігання. Цінності, що залишені на відповідальне зберігання, мають зберігатися окремо від власних.

На позабалансовому субрахунку 024 "Товари, прийняті на комісію" обліковуються одержані товари у межах договорів комісії (консигнації), 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 (консигнацію), ведеться за видами товарів та комітентами.

На позабалансовому рахунку 025 "Матеріальні цінності довірителя" повіреним ведеться облік товарно-матеріальних цінностей, які надійшли повіреному від третіх осіб при виконанні доручення довірителя на підставі договору доручення. Аналітичний облік ведеться за назвою товарно-матеріальних цінностей, місцезнаходженням і довірителями.

(Рахунок 02 "Активи на відповідальному зберіганні" із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів №1238 (z1084-08) від 14.10.2008).

Рахунок 03 "Контрактні зобов'язання"

Цей рахунок призначений для узагальнення інформації про наявність та рух зобов'язань по укладених контрактах, а також контролю за їх виконанням.

На рахунку 03 "Контрактні зобов'язання" ведеться облік по деривативах (форвардних і ф'ючерсних контрактах, опціонах) та інших контрактах, розкриття інформації щодо яких передбачено відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Дериватив - стандартний документ, що засвідчує право або зобов'язання придбати або продати цінні папери, матеріальні або нематеріальні активи, а також кошти на визначених ним умовах у майбутньому. Відповідно до виду цінностей деривативи розподіляються на фондові, валютні, товарні.

Облік зобов'язань здійснюється в оцінці, передбаченій контрактами.

Списуються контрактні зобов'язання з рахунку у разі виконання, ліквідації, відмови від виконання, передачі або продажу зобов'язання за контрактом іншим особам.

Аналітичний облік ведеться за видами зобов'язань.

Рахунок 04 "Непередбачені активи й зобов'язання"

Рахунок 04 "Непередбачені активи й зобов'язання" використовується для накопичення інформації про наявність непередбачених (потенційних) активів та непередбачених (потенційних) зобов'язань. Ці активи або зобов'язання виникли при узгодженні минулих господарських операцій та стануть реальними, якщо відбудеться або не відбудеться в майбутньому одна чи кілька невизначених подій. Це визначення включає три основних характеристики непередбачених активів та зобов'язань: 1) наявна обставина; 2) невизначеність кінцевого результату цієї обставини; 3) вирішення невизначеності на основі однієї або кількох майбутніх подій.

Інформація про існування таких активів та зобов'язань необхідна для розкриття її в примітках до фінансових звітів. Загальні методологічні принципи обліку, подання та

розкриття потенційних активів та зобов'язань підприємства викладені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 11 "Зобов'язання".

Рахунок 04 "Непередбачені активи й зобов'язання" має такі субрахунки:

041 "Непередбачені активи"

042 "Непередбачені зобов'язання"

На субрахунку 041 "Непередбачені активи" ведеться накопичення інформації про наявність непередбачених активів, щодо яких існує ймовірність надходження економічних вигод у сумі очікуваного відшкодування збитків. Списуються непередбачені активи в міру того, як вони визнаються чи не визнаються при вирішенні невизначених подій.

На субрахунку 042 "Непередбачені зобов'язання" ведеться накопичення інформації про наявність непередбаченого зобов'язання, яке може вимагати витрачання ресурсів (але повної впевненості щодо цього зобов'язання немає) в сумі очікуваних збитків.

Рахунок 05 "Гарантії та забезпечення надані"

Рахунок 05 "Гарантії та забезпечення надані" передбачено для узагальнення інформації про наявність та рух виданих підприємством гарантій та забезпечень виконання як власних зобов'язань та платежів, так і зобов'язань та платежів інших підприємств (за договорами поруки).

Облік забезпечення здійснюється за вартістю, вказаною в документах про гарантії та забезпечення. Зокрема, на цьому рахунку обліковується:

вартість активів підприємства, які оформлено договорами застави (та за сумами, визначеними в них), при цьому з балансу вартість цих активів не списується;

вартість прийнятих на себе зобов'язань за договорами поруки;

вартість інших гарантій та забезпечень.

Аналітичний облік гарантій та забезпечень ведеться за кожною наданою гарантією та забезпеченням.

Збільшення залишку на рахунку 05 "Гарантії та забезпечення надані" відбувається при видачі гарантій та забезпечень, зменшення - при погашенні заборгованості, на яку були вони надані, та при перенесенні зобов'язань за ними на баланс.

Рахунок 06 "Гарантії за забезпечення отримані"

Рахунок 06 "Гарантії та забезпечення отримані" передбачено для узагальнення інформації про наявність та рух отриманих гарантій та забезпечень виконання зобов'язань та платежів.

Облік забезпечення провадиться за вартістю, вказаною в документах про гарантії та забезпечення. Зокрема, на цьому рахунку обліковуються:

гарантії, отримані підприємством за третіх осіб;

вартість товарно-матеріальних цінностей, основних засобів та цінних паперів (які знаходяться як на підприємстві, так і в депозиті нотаріальної контори чи банку), що становлять предмет застави;

вартість інших гарантій та забезпечень.

Аналітичний облік гарантій та забезпечень ведеться за кожною отриманою гарантією та забезпеченням.

Збільшення залишку на рахунку 06 "Гарантії та забезпечення отримані" відбувається при одержанні гарантій та забезпечень, зменшення - при їх списанні внаслідок погашення заборгованості, на яку були вони надані, та при перенесенні заборгованості за ними на баланс.

Рахунок 07 "Списані активи"

Рахунок 07 "Списані активи" призначено для узагальнення інформації про стан дебіторської заборгованості, списаної з балансу внаслідок неплатоспроможності боржників, та про суми невідшкодованих нестач і втрат від псування цінностей.

Зарахування на позабалансовий рахунок 07 суми здійснюється одночасно зі списанням суми нестач і втрат від псування цінностей та дебіторської заборгованості на витрати підприємства.

Рахунок 07 "Списані активи" має такі субрахунки:

071 "Списана дебіторська заборгованість"

072 "Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей"

Сума списаної дебіторської заборгованості обліковується на позабалансовому субрахунку 071 "Списана дебіторська заборгованість" протягом не менше трьох років з дати списання для спостереження за можливістю її стягнення у випадках зміни майнового становища боржника.

Дебіторська заборгованість остаточно списується з субрахунку 071 "Списана дебіторська заборгованість" після надходження суми в порядку відшкодування з одночасними записами за дебетом рахунків 30 "Каса", 31 "Рахунки в банках" чи інших рахунків обліку активів і кредитом субрахунку 716 "Відшкодування раніше списаних активів" або у зв'язку з закінченням строку обліку такої заборгованості.

Зменшення суми невідшкодованих нестач і втрат від псування цінностей на субрахунку 072 "Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей" відображається після вирішення питання про винуватців з одночасними записами за дебетом субрахунку 375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків" і кредитом субрахунку 716 "Відшкодування раніше списаних активів" в сумі, що належить до відшкодування винуватцями.

Аналітичний облік за позабалансовим рахунком 07 "Списані активи" ведеться за боржниками та випадками встановлення нестач і втрат від псування цінностей.

(Рахунок 07 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну №1012 (z0991-02) від 09.12.2002).

Рахунок 08 "Бланки суворого обліку"

На цьому рахунку ведеться облік наявності та руху бланків суворого обліку та суворої звітності, зокрема бланків документів, що засвідчують особу, подію, право, освіту, трудовий стаж тощо (свідоцтва, посвідчення, трудова книжка, дипломи про освіту та інші); проїзних документів (квитки на проїзд, абонементні талони, документи на перевезення вантажів та інші).

Перелік документів, які відносяться до бланків суворого обліку та суворої звітності, порядок їх зберігання й використання встановлюються відповідними нормативно-правовими актами.

Збільшення залишку рахунку 08 "Бланки суворого обліку" відбувається при надходженні (прийнятті на облік) бланків суворого обліку, зменшення - після використання або списання як непридатних чи таких, що не є в наявності.

Аналітичний облік ведеться за кожним бланком та місцями їх зберігання.

(Рахунок 08 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів №1125 (z0970-09) від 25.09.2009).

Рахунок 09 "Амортизаційні відрахування"

На цьому рахунку ведеться облік нарахування та використання амортизаційних відрахувань.

Збільшення залишку на рахунку 09 "Амортизаційні відрахування" (надходження) відбувається на суму нарахованої амортизації необоротних активів.

Зменшення залишку на рахунку 09 відображається на суму використаної амортизації на капітальні інвестиції, на погашення отриманих на капітальні інвестиції позик тощо. При визначенні суми використаних амортизаційних відрахувань не враховуються капітальні інвестиції, здійснені за рахунок бюджетних інвестиційних асигнувань, цільових коштів, внесків до статутного (пайового) фонду (капіталу) підприємства тощо.

Аналітичний облік ведеться, зокрема, за такими напрямками використання амортизації на:

- будівництво об'єктів;
- придбання (виготовлення) основних засобів;
- поліпшення (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо) основних засобів;
- придбання (створення) нематеріальних активів;
- інші капітальні роботи;
- погашення отриманих на капітальні інвестиції позик.

(Розділ доповнено рахунком 09 згідно з Наказом Мініфіну № 671 (z1254-03) від 12.12.2003).

Начальник управління методології бухгалтерського обліку
В.М.Пархоменко (Текст взято з сайту ВРУ).

Публікації документа:

Офіційний вісник України від 14.01.2000 - 1999 р., № 52, стор. 78, стаття 2606, код акту 13383/1999

Сторінка "Законодавство України" сайту Верховної Ради © 1996-2012

Додатки 7

ДОДАТКИ ДО ГЛАВИ 5 «БАЛАНСОВЕ УЗАГАЛЬНЕННЯ»

Додаток
до Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 2 "Баланс"

Підприємство _____	Дата (рік, місяць, число) _____	КОДИ
Територія _____	за ЄДРПОУ	01
Форма власності _____	за КОАТУУ	
Орган державного управління _____	за КФВ	
Галузь _____	за СПОДУ	
Вид економічної діяльності _____	за ЗКГНГ	
Одиниця виміру: тис. грн. _____	за КВЕД	
Адреса _____	Контрольна сума	

Баланс

Форма № 1

на _____ 20__ р.

Код за ДКУД 1801001

АКТИВ	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи:			
залишкова вартість	010		
первісна вартість	011		
накопичена амортизація	012		
Незавершене будівництво	020		
Основні засоби:			
залишкова вартість	030		
первісна вартість	031		
знос	032		
Довгострокові біологічні активи:			
справедлива (залишкова) вартість	035		
первісна вартість	036		
накопичена амортизація	037		
Довгострокові фінансові інвестиції:			
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	040		
інші фінансові інвестиції	045		
Довгострокова дебіторська заборгованість	050		
Справедлива (залишкова) вартість інвестиційної нерухомості	055		
Первісна вартість інвестиційної нерухомості	056		
Знос інвестиційної нерухомості	057		
Відстрочені податкові активи	060		

Гудвіл	065		
Інші необоротні активи	070		
Усього за розділом I	080		
II. Оборотні активи			
Виробничі запаси	100		
Поточні біологічні активи	110		
Незавершене виробництво	120		
Готова продукція	130		
Товари	140		
Векселі одержані	150		
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:			
чиста реалізаційна вартість	160		
первісна вартість	161		
резерв сумнівних боргів	162		
Дебіторська заборгованість за розрахунками:			
з бюджетом	170		
за виданими авансами	180		
з нарахованих доходів	190		
із внутрішніх розрахунків	200		
Інша поточна дебіторська заборгованість	210		
Поточні фінансові інвестиції	220		
Грошові кошти та їх еквіваленти:			
в національній валюті	230		
у т. ч. в касі	231		
в іноземній валюті	240		
Інші оборотні активи	250		
Усього за розділом II	260		
III. Витрати майбутніх періодів	270		
IV. Необоротні активи та групи вибуття	275		
БАЛАНС	280		

ПАСИВ	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Статутний капітал	300		
Пайовий капітал	310		
Додатковий вкладений капітал	320		
Інший додатковий капітал	330		
Резервний капітал	340		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350		
Неоплачений капітал	360	()	()
Вилучений капітал	370	()	()
Усього за розділом I	380		
II. Забезпечення таких витрат і платежів			
Забезпечення виплат персоналу	400		
Інші забезпечення	410		

Сума страхових резервів	415		
Сума часток перестраховиків у страхових резервах	416		
<i>Залишок сформованого призового фонду, що підлягає виплаті переможцям лотереї</i>	417		
<i>Залишок сформованого резерву на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї</i>	418		
Цільове фінансування	420		
Усього за розділом II	430		
III. Довгострокові зобов'язання			
Довгострокові кредити банків	440		
Інші довгострокові фінансові зобов'язання	450		
Відстрочені податкові зобов'язання	460		
Інші довгострокові зобов'язання	470		
Усього за розділом III	480		
IV. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	500		
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510		
Векселі видані	520		
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530		
Поточні зобов'язання за розрахунками:			
з одержаних авансів	540		
з бюджетом	550		
з позабюджетних платежів	560		
зі страхування	570		
з оплати праці	580		
з учасниками	590		
із внутрішніх розрахунків	600		
<i>Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу</i>	605		
Інші поточні зобов'язання	610		
Усього за розділом IV	620		
V. Доходи майбутніх періодів	630		
БАЛАНС	640		

Керівник _____

Головний бухгалтер _____

Курсивом позначені вписувані рядки

Додаток
до Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 25
«Фінансовий звіт суб'єкта
малого підприємства»

ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ
суб'єкта малого підприємства

			КОДИ
	Дата (рік, місяць, число)	01	
Підприємство _____	за ЄДРПОУ		
Територія _____	за КОАТУУ		
Форма власності _____	за КФВ		
Орган державного управління _____	за СПОДУ		
Галузь _____	за ЗКГНГ		
Вид економічної діяльності _____	за КВЕД		
Середньооблікова чисельність _____	Контрольна сума		
Одиниця виміру: тис. грн. _____			
Адреса _____			

Баланс

Форма № 1-м

на _____ 20 р.

Код за ДКУД 1801006

АКТИВ	Код рядка	На початок звітнього року	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
<i>I. Необоротні активи</i>			
Незавершене будівництво	020		
Основні засоби:			
залишкова вартість	030		
первісна вартість	031		
знос	032	()	()
Довгострокові біологічні активи:			
справедлива (залишкова) вартість	035		
первісна вартість	036		
накопичена амортизація	037	()	()
Довгострокові фінансові інвестиції	040		
Інші необоротні активи	070		
Усього за розділом I	080		
II. Оборотні активи			
Виробничі запаси	100		
Поточні біологічні активи	110		
Готова продукція	130		
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:			

чиста реалізаційна вартість	160		
первісна вартість	161		
резерв сумнівних боргів	162	()	()
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	170		
Інша поточна дебіторська заборгованість	210		
Поточні фінансові інвестиції	220		
Грошові кошти та їх еквіваленти:			
в національній валюті	230		
в іноземній валюті	240		
Інші оборотні активи	250		
Усього за розділом II	260		
III. Витрати майбутніх періодів	270		
IV. Необоротні активи та групи вибуття	275		
БАЛАНС	280		

ПАСИВ	Код рядка	На початок звітнього року	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
<i>I. Власний капітал</i>			
Статутний капітал	300		
Додатковий капітал	320		
Резервний капітал	340		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350		
Неоплачений капітал	360	()	()
Усього за розділом I	380		
II. Забезпечення таких витрат і цільове фінансування	430		
III. Довгострокові зобов'язання	480		
IV. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	500		
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510		
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530		
Поточні зобов'язання за розрахунками:			
з бюджетом	550		
зі страхування	570		
з оплати праці	580		
<i>Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу</i>	605		
Інші поточні зобов'язання	610		
Усього за розділом IV	620		
V. Доходи майбутніх періодів	630		
БАЛАНС	640		

Список рекомендованої літератури

1. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996-XIV // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
2. Закон України “Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу” від 18 березня 2004 року № 1629-IV // <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
3. Закон України “Про ціни та ціноутворення” від 3.12.90 р. № 507-XII, зі змінами та доповненнями.
4. Постанова Кабінету Міністрів України “Про концепцію побудови національної статистики України та Державну програму переходу на міжнародну систему обліку і статистики” // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
5. Постанова Кабінету Міністрів України “Про внесення змін і доповнень до державної програми переходу України на міжнародну систему обліку і статистики” // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку // <http://zakon.rada.gov.ua>
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999р. № 87, зареєстровано у Міністерстві юстиції України 21.06.99р. під №391/3684 // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – №13. – С. 3-5.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 “Баланс”: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99р., №87. – К., 1999.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”, наказ Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87, <http://www.minfin.gov.ua>.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 “Звіт про рух грошових коштів”, наказ Міністерства фінансів України від 31 березня 1999

р. № 87, <http://minfin.gov.ua>.

11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5 “Звіт про власний капітал”, затверджений наказом МФУ від 31.03.99р. №87.

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 “Виправлення помилок та зміни у фінансових звітах”, затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.05.99р. №137, зареєстровано у Міністерстві юстиції України 21.06.99р. за №392/3685 // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – №13. – С. 24-25.

13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”. Затв. наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р., № 92. Зареєстровано Міністерством юстиції України 18 травня 2000р., № 288/4509 (із змінами та доповненнями). – К., 2000.

14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”. Затв. наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 р., № 242. Зареєстровано Міністерством юстиції України 2 листопада 1999 р., № 750/4043 (із змінами та доповненнями). – К., 1999.

15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99р., №246.

16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 “Дебіторська заборгованість”: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 08.10.99р., №237.

17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 “Зобов’язання”: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.01.00р. №20.

18. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 “Фінансові інструменти”. Затв. наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 2001р., № 559. Зареєстровано Міністерством юстиції України 19 грудня 2001р., № 1050/6241 (із змінами та доповненнями). – К., 2001.

19. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Доходи”. Наказ Мінфіну України від 29.11.99р. №290.
20. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99р., №318.
21. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 “Об’єднання підприємств”. Затв. наказом Міністерства фінансів України від 7 липня 1999 р., № 163 (із змінами та доповненнями). – К., 1999.
22. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва”. Затв. наказом Міністерства фінансів України від 25 лютого 2001 року № 39, <http://minfin.gov.ua>.
23. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 34 “Платіж на основі акцій”. Затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.12.2008 р., № 1577. – К., 2008.
24. Положення про ведення касових операцій у національній валюті України. Затв. постановою Правління НБУ №637 від 15.12.2004р. // <http://www.it-business.com.ua//documents>.
25. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Затв. наказом Міністерства фінансів України № 88 від 24.05.1995 р. // <http://www.nibu.factor.ua/info/>
26. Порядок виготовлення бланків цінних паперів і документів суворого обліку. Затв. постановою Кабінету Міністрів України № 283 від 19.04.93 р. // <http://search.ligazakon.ua/>
27. Про затвердження типових форм первинного обліку. Наказ Міністерства статистики України № 253 від 09.10.95 р. // <http://zakon.nau.ua/>
28. Про затвердження типових форм первинного обліку. Наказ Міністерства статистики України № 352 від 29.12.95 р. // <http://zakon.nau.ua/>
29. Про затвердження типових форм первинного обліку. Наказ Міністерства статистики України № 51 від 15.02.96 р. // <http://zakon.nau.ua/>
30. Про затвердження типових форм первинного обліку. Наказ

- Міністерства статистики України №67 від 11.03.96 р. // <http://zakon.nau.ua/>
31. Про затвердження типових форм первинного обліку. Наказ Міністерства статистики України № 144 від 22.05.96 р. // <http://zakon.nau.ua/>
32. Про затвердження типових форм первинного обліку. Наказ Міністерства статистики України № 145 від 22.05.96 р. // <http://zakon.nau.ua/>
33. Про затвердження типових форм первинного обліку. Наказ Міністерства статистики України № 193 від 21.06.96 р. // <http://zakon.nau.ua/>
34. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706 // <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
35. Податковий кодекс України // Вісник податкової служби України. – 2010. – № 46 (ч.1-2). – 240с.
36. Указ Президента України “Про заходи щодо поліпшення роботи органів державної статистики” // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
37. Указ Президента України “Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системи обліку і статистики” // <http://uazakon.com/document/tpart13/isx13563.htm>
38. Астахов В.П. Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие. – 12-е изд. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2011. – 397 с.
39. Базась М.Ф., Базась Є.Ф., Матюха М.М. Основи бухгалтерського (фінансового) та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку: Навчальний посібник / М.Ф. Базась, Є.Ф. Базась, Матюха М.М. / – К.: МАУП, 2006. – 182с.
40. Бардаш С.В. Інвентаризація на підприємствах: питання методології і практики (на прикладі підприємств роздрібної торгівлі Житомирської області): Автореферат дисертації. – Київ. держ. торг.-екон. ун-т. – К., 2000. – 18 с. // <http://www.lib.ua-ru.net>.
41. Бухгалтерский учет / под ред. П.С. Безруких. – М.: Высшая школа,

1999. – 563 с.

42. Бессонова Г.П. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. / Приазовський держ. технічний ун-т. – Маріуполь: Рената, 2004. – 100 с.

43. Білоус О.С., Гуцайлюк Л.О., Єленчук С.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посібник для студ. вищ. навч. закл. – Т.: Стародубець, 2005. – 356с.

44. Білоусько В.С., Беленкова М.І. Теорія бухгалтерського обліку: Навчальний посібник / За ред. В.С. Білоусько // Харьк. нац. аграр. ун-т ім. В.В.Докучаєва. – Х., 2006. – 423 с.

45. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: 2000. – 692с.

46. Бондаренко Н.М. Облікова політика підприємства Вісник Дніпропетровського університету. Серія «Економіка». Вип. 4(3), 2010. – С. 23-24.

47. Бутинець Т.А. Принципи господарського контролю: суперечності поглядів // Вісник ЖДТУ №1(47) // <http://www.nbuu.gov.ua>.

48. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів ВУЗів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит». – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2003. – 440 с.

49. Бухгалтерський облік в Україні. Від теорії до практики: У 2т. / За ред. А.М. Коваленко. – Дніпропетровськ: ВКК «Баланс-Клуб», 2010. – Т.1 – 656 с.

50. Бухгалтерський облік в Україні: нормативна та методична база: Навчальний посібник / Укладачі: Г.О. Партин, А.Г. Загородній, Л.М. Пилипенко. – Львів: “Магнолія плюс”, 2006. – 264с.

51. Бухгалтерський облік: концептуальні основи теорії. Навчально-практичний посібник / Під заг. ред. Сопко В.В. – ТОВ «Видавничий Дім «Професіонал» К, 2004. – 180 с.

52. Бухгалтерський облік: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / Л.Г. Ловінська, Л.В. Жилкіна, О.М. Галенко та ін. – К.: КНЕУ, 2002. –

370 с. // <http://ukrkniga.org.ua>.

53. Бухгалтерський облік у галузях економіки / За ред. В.Б. Захожая і М.Ф. Базася. – К.: МАУП, 2005. – http://chitalka.info/ou_01/ou_01index.htm

54. Бухгалтерский учет: изобретение умных или открытие вдумчивых [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.buh.ru/document-1252>. – Назва з екрану.

55. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів / За заг. ред. Ф.Ф. Бутинця. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2009. – 912 с. <http://dt-kt.net>.

56. Васюта-Беркут О. І. та інші. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. / О. І. Васюта-Беркут, Г. Ф. Шепітко, Н. О. Ромашевська; За заг. ред. В.Б. Захожая. – 2-ге вид., стереотип. – К.: МАУП, 2003. – 176 с.: іл. – Бібліогр.: с. 170.

57. Вахрушина М.А. Международные стандарты финансовой отчетности: Учеб. для студ. / Под ред. М.А. Вахрушиной. – 2-е изд. – М.: Омега-Л., 2011. – 568 с.

58. Войтенко Т. Облікова політика-2010: головне / Податки та бухгалтерський облік, 2011. – № 1-2.

59. Вещунова Н.Л, Неелова Н.В. [Основы бухгалтерского учета: Учебное пособие. – 6 изд.](#) – Ростов-на-Дону: ФЕНИКС, 2009. – 112 с.

60. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія /С.Ф. Голов/. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

61. Голов С. Международные стандарты финансовой отчетности: изменения и распространение // Бухгалтерский учет и аудит. – 2009. – № 8-9. – С. 43-54.

62. Голов С.Ф., Костюченко В. М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі: Практич. посіб. – К.:

Лібра, 2001. – 840 с.

63. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами. Практичний посібник / С. Голов, В.М. Костюченко. – Київ: Лібра, 2004. – 880 с.

64. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. – К.: А.С.К., 2005. – 266 с.

65. Гусак Л.В. Особливості проведення інвентаризації на підприємстві: логістичний підхід // Вісник ЖДТУ №4 (54). // <http://www.nbuuv.gov.ua>.

66. Деречин В.В., Кізим Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. / За ред. Деречина В.В. / – К.: Центр навч. літератури, 2006. – 352 с.

67. Економічна енциклопедія // slovo.org.ua.

68. Енциклопедичний словник економіки та права // mirslivare.com.

69. Жадько К.С., Семенюта В.В., Олійник Л.Ш. Бухгалтерський облік у схемах і таблицях: Навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 112 с.

70. Житний П.Є., Афанас'єва І.І. Фактори впливу на формування облікової політики торгово-виробничих підприємств / Вісник ЖДТУ – Економічні науки. – № 1 (51).

71. Жук В.М. Інституціональний підхід до розв'язання проблем бухгалтерського обліку в Україні [Електронний ресурс] / В.М. Жук // Фінанси України. – 2009. – № 7. – с.100-113. – Режим доступу: http://www.nbuuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Fu/2009_7/pdf/ZHUK.pdf

72. Загородній А.Г., Партин Г.О., Пилипенко Л.М. Бухгалтерський облік: Основи теорії та практики: Підручник. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К.: Знання, 2009. – 422 с.

73. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: Навч. посіб., 4-те вид., випр. – К.: Знання-Прес, 2008. – 348 с.

74. Інвентаризація активів і зобов'язань. Електронний журнал Аверс-Бухгалтерія.
75. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів та документів і розрахунків. Наказ Міністерства фінансів України №69 від 11.08.94 р. // <http://zakon.nau.ua/>
76. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. №291 (остання редакція від 10.01.2012) // <http://dtk.com.ua/show/2cid06881.html>
77. Клименко О.В. Інформаційні системи і технології в обліку. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.
78. Копилов В.А., Ловінська Л.Г. Організаційні засади національної системи бухгалтерського обліку в Україні / В.А. Копилов, Л.Г. Ловінська // Методичні аспекти аналітичних досліджень. – Економіка і прогнозування. – 2007. – № 2. – С. 127-137.
79. Кужельний М.В., Левицька С.О. Організація обліку: Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 352 с.
80. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.
81. Кузьмінський А.М., Кузьмінський Ю.А. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: «Все про бухгалтерський облік», 1999. – с. 288.
82. Ластовецький В.О. Бухгалтерський облік виробництва і калькулювання собівартості продукції: Практичний посібник. – Чернівці: б/в, 2005. – 236 с.
83. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: Навчальний посібник. – К.: Центр навчальної літератури. – 2008. – 608 с.

84. Лишиленко А.В. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – Київ: Вид-во «Центр учбової літератури», 2008. – 238 с.
85. Максимова В.Ф. Розвиток бухгалтерського обліку в Україні: синергетичний підхід // Економіка: проблеми теорії та практики: Збірник наукових праць. – Випуск 250: В 9 т. – Т. IV. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2009. – 288 с.
86. Максимова В.Ф., Артюх О.В. Функціональна інтеграція облікових підсистем на цільовій основі // Економічний аналіз: Збірник наукових праць ТНЕУ. – Тернопіль: ТНЕУ, 2008. – С. 299-304.
87. Малюга Н.М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних заходів / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 476 с.
88. Малюга Н.М. Основи інвентаризації в бухгалтерському обліку // <http://www.confcontact.com>.
89. Методические рекомендации по формированию себестоимости продукции (работ, услуг) в промышленности. Утверждены Приказом Министерства промышленной политики Украины от 09.07.2007 г., № 373. – К., 2007.
90. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку. Затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356.
91. 7. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами. Затв. наказом Міністерства фінансів України від 15.06.2011 № 720.
92. Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004 [Пер. з англ. за ред. С.Ф. Голова]. – К.: ФПБАУ, 2005. – 1ч. – 1304 с.; II ч. – 1232 с.
93. Міжнародні стандарти фінансової звітності: видані станом на 1 січня 2009 р.: Пер. з англ. / За ред. С. Ф. Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2009. – Т. 1. – 2009. – 1592 с.; Т. 2. – 2009. –

3254 с.

94. Наказ МФУ від 29.11.2000р. №302 «Про Примітки до річної фінансової звітності».

95. Облікова політика: навч. посіб. / В.М. Савченко, О.В. Пальчук, Л.В. Саловська та інші; за ред. Г.М. Давидова. – К.: Знання, 2010. – 479 с.

96. Облікова політика сільськогосподарських підприємств (за ред. В.Ю. Фабіанської) // Економіка АПК, 2006. – №12. – С. 105.

97. Петрук О.М. Регулювання бухгалтерського обліку в Україні: теорія, методологія, практика: [монографія] / О.М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 152 с.

98. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. №291 (у редакції наказу № 1591 Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р.) // <http://dtkt.com.ua/show/2cid06880.html>

99. Поленова С.Н., Юдина Л.Н. Теория бухгалтерского учета. – М.: Дашков и К, 2006. – 428 с.

100. Полещук Т.А. Международные стандарты бухгалтерского учета: Учебное пособие. – Режим доступу до навчального посібника: http://abc.vvsu.ru/Books/u_m_stand/page0007.asp#xex8 – Назва з екрану.

101. Рогозян Л.Є., Вахлакова В.В. Ревізія і контроль: Навч. посібн. – Алчевськ: ДонДТУ, 2008. – 209 с. // <http://www.ukr.vipreshebnik.ru>.

102. Русалева Л.А., Богаченко В. М. [Теория бухгалтерского учета](#): Учебник. [6-е изд.](#) – Ростов-на-Дону: ФЕНИКС, 2008. – 416 с.

103. Словник Ушакова // dic.academic.ru.

104. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет – веселая наука. Сборник статей. – М.: ООО «1С-Пабблишинг», 2011. – 638 с.

105. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. –

638с.

106. Соколов Я.В. Инвентаризация: история и современность // <http://www.buh.ru>.

107. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.

108. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: Навч. посіб. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с.

109. Сопко Т.М. Організація обліку: [навч. пос.] / Т.М. Сопко. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 224 с.

110. Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 2007 р. № 911-р // http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=86024&cat_id=83018.

111. Сук П. Облікова політика підприємства / П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2005. – № 1. – С. 2-4.

112. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посібник. / За ред. В.С. Білоуська. – 4-те вид.– Х.: Харк. нац. аграр. ун-т ім. В. В. Докучаєва, 2007. – 423 с.

113. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. / О.І. Васюта-Беркут, Г.Ф. Шепітко, Н.О. Ромашевська; За заг. ред. В.Б. Захожая. – 2-ге вид., стереотип. – К.: МАУП, 2003. – 176 с.

114. Ткаченко Н.М. Актуальні проблеми теорії і практики бухгалтерського обліку та звітності в умовах інтеграції України у світове співтовариство / Н.М. Ткаченко // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету: Кам'янець-Подільський. 2009. – Вип. 17. – Т. 2. – С. 51-53.

115. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: Знання, 2004. – 447 с.

116. Шер І. Ф. Бухгалтерія і баланс. – М., 1925. – С. 16.

117. Шпакова Л.В., Барулина Е.В. Как пользоваться МСФО. – М.: Альфа-Пресс, 2006. – 126 с.
118. Чабанова Н. Організація бухгалтерського обліку / Н. Чабанова, Т. Упир, В. Упир. – Х.: Фактор, 2008. – 480 с.
119. Яковенко М.Е., Прокофьева В.Ю. Теория бухгалтерского учета: Учебн. пособие для вузов. – М.: Финансы и статистика, 2011. – 304 с.
120. Ярова О.А. Удосконалення порядку проведення інвентаризації на підприємстві // <http://www.rusnauka.com>.
121. <http://www.buh.ru/document-1252>. – Бухгалтерский учет: зобретение умных или открытие вдумчивых [Електронний ресурс]. – Назва з екрану.
122. <http://www.dtk.com.ua> – сайт бухгалтерского еженедельника «Дебет-Кредит».
123. <http://nauchim.org.ua/uchebnaja-literatura/bukhgalterskijj-uchet/206-teoriya -buxgalterskogo-obliku-shvec-vg.html>
124. http://fictionbook.ru/author/yuliya_anatolevna_daraeva/teoriya_buhgalterskogo_ucheta/read_online.html?page=1
125. http://pidruchniki.com.ua/14860110/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/
126. http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408 – офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України, на якому викладені тексти Міжнародних стандартів фінансової звітності.
127. <http://www.nau.com.ua> – сайт нормативно-правових актів на якому викладені тексти національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.
128. <http://www.iasb.org> – сайт Комітету з міжнародних стандартів фінансової звітності (КМСФЗ).
129. <http://www.iasplus.com> – сайт коментарів МСФЗ англійською мовою.

Навчальне видання

За ред. МАКСИМОВОЇ Валентини Федорівни

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК
(ЧАСТИНА I)**

Навчальний посібник

Редактор
Технічний редактор
Коректор

Підп. до друку ХХ.ХХ.13. Формат 60x84/16. Папір офс. Офс. друк. Ум. друк. арк.18,79.
Обл.-вид. арк.462 с.
Тираж 500 пр. Замовлення № __.