
Європейський університет
Полтавська філія

Томілін О.О. Гаврилова О.А. Мирошніченко А.О.

Теорія бухгалтерського обліку

Навчальний посібник

Полтава - 2011

УДК
ББК 65.29--93 я 73
Т 56

*Рецензенти: професор кафедри економічної теорії ПУСКУ, доктор економічних наук
Шевченко А.Ф.: к.е.н., професор Полтавської державної аграрної академії Фесенко Д. М.*

Схвалено вченою радою Полтавської філії Європейського університету
(протокол № 5 від 16.06.2011 року)

ТОМІЛІН О.О., ГАВРИЛОВА О.А., МИРОШНИЧЕНКО А.О.
Т 56 Основи фінансової діяльності підприємства: Навч. посібник. - Полтава,
2011. - 305 с.

Призначений для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів. Кожний розділ посібника складається з двох частин: теоретичної, де висвітлюються питання методики та організації обліково-аналітичного процесу, та контрольної, де наводяться запитання, практичні завдання, тести для самоконтролю та завдання для самостійної роботи студентів.

Посібник стане у нагоді студентам економічних спеціальностей, викладачам, а також всім, хто цікавиться питаннями бухгалтерського обліку.

ББК 65.29--93 я 73

© Європейський університет
Полтавська філія, 2011
© Томілін О.О., Гаврилова О.А.,
Мирошніченко А.О.

ЗМІСТ

Вступ.....	7
РОЗДІЛ 1. Бухгалтерський облік: його суть і основи організації.....	9
1.1. Історичні аспекти розвитку бухгалтерського обліку.....	9
1.2. Поняття обліку та його види.....	11
1.3. Бухгалтерський облік як наука.....	13
Контрольні запитання, практичні завдання, тести для самоконтролю, завдання для самостійної роботи.....	15
РОЗДІЛ 2. Предмет і метод бухгалтерського обліку.....	20
2.1. Предмет, об'єкти і суб'єкти бухгалтерського обліку.....	20
2.2. Базові принципи бухгалтерського обліку.....	24
2.3. Методичні прийоми (метод) бухгалтерського обліку, поняття та сутність. Елементи методу бухгалтерського обліку.....	25
Контрольні запитання, практичні завдання, тести для самоконтролю, завдання для самостійної роботи.....	27
РОЗДІЛ 3. Бухгалтерський баланс.....	34
3.1. Поняття про бухгалтерський баланс, його зміст та структура.....	34
3.2. Вплив господарських операцій на зміни в балансі.....	37
3.3. Порядок читання та аналіз балансу.....	40
Контрольні запитання, практичні завдання, тести для самоконтролю, завдання для самостійної роботи.....	42
РОЗДІЛ 4. Рахунки бухгалтерського обліку і подвійний запис.....	49
4.1. Бухгалтерські рахунки, їх зміст та будова.....	49
4.2. Активні та пасивні рахунки, їх будова.....	51
4.3. Синтетичні й аналітичні рахунки, їх взаємозв'язок.....	57
4.4. Подвійне відображення операцій по рахунках, його сутність та контрольне значення.....	59
4.5. Узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку.....	64
Контрольні запитання, практичні завдання, тести для самоконтролю,	74

завдання для самостійної роботи.....	
РОЗДІЛ 5. Первинне спостереження, документація та інвентаризація.....	80
5.1. Первинне спостереження в обліку і його документальне відображення.....	80
5.2. Види бухгалтерських документів, їх класифікація.....	86
5.3. Документообіг і зберігання документів.....	90
5.4. Інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку.....	94
Контрольні запитання, практичні завдання, тести для самоконтролю, завдання для самостійної роботи.....	101
РОЗДІЛ 6. План рахунків бухгалтерського обліку.....	107
6.1. Принципи класифікації бухгалтерських рахунків.....	107
6.2. Класифікація рахунків за їхнім економічним змістом.....	108
6.3. Класифікація рахунків за призначенням і структурою.....	111
6.4. План рахунків бухгалтерського обліку.....	118
Контрольні запитання, практичні завдання, тести для самоконтролю, завдання для самостійної роботи.....	123
РОЗДІЛ 7. Форми бухгалтерського обліку.....	129
7.1. Форми бухгалтерського обліку, їх суть та історичний розвиток.....	129
7.2. Техніка облікової реєстрації.....	141
7.3. Класифікація облікових реєстрів.....	144
7.4. Способи виправлення помилок в облікових реєстрах.....	151
Контрольні запитання, практичні завдання, тести для самоконтролю, завдання для самостійної роботи.....	154
РОЗДІЛ 8. Облік господарських процесів.....	160
8.1. Облік основних засобів та нематеріальних активів.....	160
8.2. Облік запасів. Облік у виробництві.....	168
8.3. Облік грошових коштів.....	175
8.4. Облік власного капіталу та забезпечення зобов'язань.....	183
8.5. Облік доходів і витрат.....	188

Контрольні запитання, практичні завдання, тести для самоконтролю, завдання для самостійної роботи.....	197
РОЗДІЛ 9. Облік бухгалтерської звітності.....	204
9.1. Поняття та принципи побудови бухгалтерської звітності.....	204
9.2. Вимоги до складання звітності.....	209
9.3. Класифікація звітності та її користувачі.....	212
9.4. Порядок подання й оприлюднення фінансової звітності.....	215
9.5. Форми фінансової звітності.....	218
Контрольні запитання, практичні завдання, тести для самоконтролю, завдання для самостійної роботи.....	229
Додатки.....	235
Додаток 1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».....	235
Додаток 2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».....	242
Додаток 3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс».....	246
Додаток 4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати».....	252
Додаток 5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів».....	257
Додаток 6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5 «Звіт про власний капітал».....	262
Додаток 7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби».....	264
Додаток 8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи».....	272
Додаток 9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».....	278
Додаток 10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»...	282
Додаток 11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».....	286

Додаток 12. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.....	292
Список рекомендованої і використаної літератури.....	303

ВСТУП

Бухгалтерський облік нині є невід'ємною складовою економічної науки, забезпечуючи технологію отримання необхідної інформації про господарюючий суб'єкт. Основоположні принципи бухгалтерського обліку є однаковими для всіх господарюючих суб'єктів і забезпечують єдині підходи щодо ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності.

Теорія бухгалтерського обліку як навчальна дисципліна формує теоретичне підґрунтя, з якого починається оволодіння науковими знаннями в сфері бухгалтерського обліку, дає базові поняття про інформаційну систему підприємства, основні принципи реєстрації фактів господарської діяльності, розкриває поняття методу бухгалтерського обліку та його елементів (рахунків бухгалтерського обліку, подвійний запис, документація, оцінка, калькуляція, бухгалтерський баланс, інвентаризація).

Головною навчальною метою дисципліни «Бухгалтерський облік» є формування системи знань з теорії та практики ведення бухгалтерського обліку на підприємствах, а предметом – загальна теорія бухгалтерського обліку. Завдання дисципліни полягає у вивченні методів раціональної організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємствах на підставі використання прогресивних форм і національних стандартів, набуття навичок опрацювання і використання інформації в управлінні.

Структура посібника дає можливість сформувати у студентів теоретичні знання та практичні навички розв'язання конкретних завдань бухгалтерського обліку. Теоретичні та практичні завдання подаються з урахуванням останніх інструктивних документів, наведених у додатках.

Структурою посібника передбачено дев'ять тем:

1. Бухгалтерський облік, його сутність і основи організації.
2. Предмет і метод бухгалтерського обліку.
3. Бухгалтерський баланс, його зміст, значення.
4. Рахунки бухгалтерського обліку та подвійний запис.

-
5. Документація та інвентаризація як елементи методу бухгалтерського обліку.
 6. План рахунків бухгалтерського обліку.
 7. Форми ведення бухгалтерського обліку.
 8. Облік господарських процесів.
 9. Основи бухгалтерської звітності.

Кожний розділ посібника складається з двох частин: теоретичної, де висвітлюються питання методології та організації обліково-аналітичного процесу, та контрольної, де наводяться запитання, практичні завдання, тести для самоконтролю та завдання для самостійної роботи студентів.

Основне завдання посібника – допомогти студентам опанувати сукупність знань, умінь та навичок з теорії бухгалтерського обліку. Пропонований посібник базується на джерелах, поданих у списку використаної та рекомендованої літератури.

РОЗДІЛ 1. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК: ЙОГО СУТЬ І ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ

1.1. Історичні аспекти розвитку бухгалтерського обліку.

1.2. Поняття обліку та його види.

1.3. Бухгалтерський облік як наука.

1.1. ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Необхідність в обліку виникла у глибоку давнину в процесі матеріального виробництва, а господарська діяльність сприяла його поширенню. Облік розвивався відповідно до економічних запитів суспільства. Бухгалтерія як практична діяльність людини існує відтоді, коли людина почала цілеспрямовано реєструвати факти свого господарського життя. Перші наукові праці з обліку з'явилися в Італії. Перші історичні свідчення про бухгалтерію, яка велася методом подвійного запису, датовані 1340 р., – це були облікові книги генуезької комуни, які повністю збереглися до наших днів.

Перша письмова праця з бухгалтерії «Про торгівлю та досконалого купця» була написана у 1485 р. В. Котрулі. У 1494 р. виходить у світ перша друкowana книга Луки Пачолі „Сума арифметики і геометрії, вчення про пропорції, відносини”, один з розділів якої – „Трактат про рахунки і записи” був практичним посібником з вивчення бухгалтерії, яка базується на принципі подвійного запису.

1600 року в Англії створена Англо-Вестіндська компанія, що займалася торгівлею. З 1615 року в ній працював Томас Манн, праці якого з проблем зовнішньої торгівлі увійшли до золотого фонду економічної літератури. В 1794 р. видана праця англійця Е. Т. Джонса „Англійська система рахівництва”, де автор критикував бухгалтерію, що базується на принципі подвійного запису, як засіб, що сприяє фальсифікації справ на підприємстві. У XVII - XVIII століттях промислова революція в Англії дала новий поштовх розвитку обліку. Відтоді

розпочато збирання даних про затрати на виготовлення одиниці продукції, почали обліковувати капітал, знос, відносини з акціонерами, прибуток. Ці питання відображено у працях тогочасних авторів. Спроби застосування подвійного запису в промисловому обліку сягають середини XVII століття. Зокрема Дж. Додсон у 1750 р. описав техніку бухгалтерського і натурально-вартісного обліку виробництва, Р. Гамільтон у 1788 р. обґрунтував необхідність визначення результатів за кожним циклом виробництва. Основними досягненнями англійської школи є розвиток ідей амортизації, форм обліку, теорії рахунків та запровадження інституту незалежних присяжних аудиторів. У 1773 році в Единбурзі (Великобританія) з'явилися перші професійні бухгалтери.

У Франції 1896 року розроблена десяткова система класифікації рахунків. У 1903 р. Е. Леоте запропонував План рахунків, що 1909 року був запроваджений у бухгалтерську практику.

Відомий німецький вчений І. Ф. Шер розробив „балансову теорію Шера". Під впливом дедуктивного методу І. Ф. Шера бухгалтерія 20-х років XX століття поступово трансформувалась у балансний облік.

У США 1887 року створено першу американську професійну організацію бухгалтерів.

Найбільшого розвитку бухгалтерський облік як наука набув у XX столітті.

Поштовхом до розробки бухгалтерських стандартів як загальноприйнятих норм для всіх бухгалтерів став виступ на початку 20-х років американського вченого А.Ріплі, в якому він говорив про загадковість бухгалтерського обліку і майже повну практичну непридатність бухгалтерських звітів, оскільки було незрозуміло, яка методика покладена в основу обчислення відображених у звіті даних.

Перші стандарти бухгалтерського обліку опублікувала Американська асоціація бухгалтерів ще в 1936 р., але вони не мали наукового характеру і не набули поширення.

1.2. ПОНЯТТЯ ОБЛІКУ ТА ЙОГО ВИДИ

Поняття обліку є досить широким і багатограним, оскільки він пов'язаний з різноманітною господарською діяльністю людей.

Облік – це процес, який складається з операцій спостереження, сприйняття, вимірювання та реєстрації фактів, явищ природи чи суспільного життя. Якщо процес обліку здійснюється над господарськими об'єктами, то такий облік називається господарським.

Господарський облік – це облік господарської діяльності підприємства, суспільства загалом, тобто це спостереження, сприйняття, вимірювання та реєстрація господарських процесів (виготовлення продукції, надання послуг, реалізація і т.д.).

Залежно від призначення облікової інформації облік поділяють на:

- оперативний;
- статистичний;
- бухгалтерський.

Оперативний облік ведеться безпосередньо на місцях здійснення господарських операцій (облік відпрацьованого часу), у тому числі тих, які не можуть бути відображені іншими видами обліку. Дані оперативного обліку використовуються для поточного контролю і спостереження за окремими операціями на певних ділянках господарської діяльності з метою керівництва ними безпосередньо в процесі їх здійснення.

Статистичний облік вивчає і контролює масові соціально-економічні та суспільні процеси, явища природи (використання робочого часу робітниками). Дані про господарські факти і процеси статистичний облік отримує з оперативно-технічного і бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передавання інформації зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Особливості бухгалтерського обліку такі:

- безперервне, повне і послідовне відображення господарських операцій;
- обов'язкове документальне підтвердження наявності господарських засобів та здійснення господарських операцій;
- узагальнення даних у грошовому виразі;
- використання специфічних засобів та прийомів (оцінка, калькулювання, рахунки).

Бухгалтерський облік у свою чергу поділяється на *фінансовий та управлінський*.

Останніми роками у складі бухгалтерського обліку виділився податковий облік, який забезпечує користувачів інформацією для своєчасного нарахування і сплати податків та обов'язкових платежів, а також складання і подання податкової звітності (рис. 1.1.).

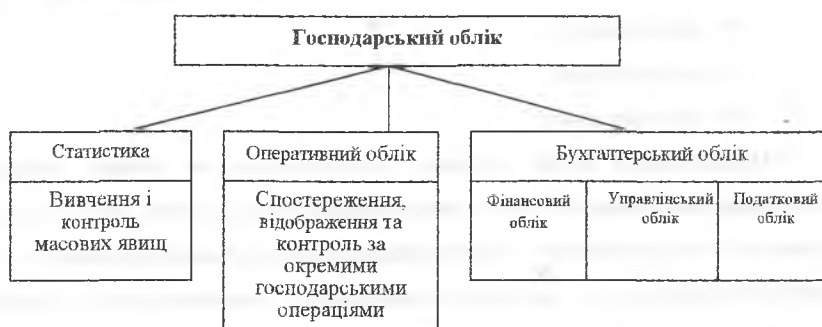


Рис. 1.1. Види господарського обліку

Фінансовий облік – це сукупність правил і процедур, які забезпечують підготовку й оприлюднення інформації про результати діяльності підприємства в цілому та його фінансовий стан відповідно до вимог законодавства і стандартів обліку. Ведення фінансового обліку є обов'язковим для всіх підприємств.

Функції фінансового обліку:

- а) суцільне, повне і безперервне відображення всіх господарських операцій за звітний період;

- б) складання встановленої фінансової (бухгалтерської) звітності;
- в) надання необхідної та достовірної інформації користувачам.

Управлінський облік – це сукупність методів та процедур, які забезпечують підготовку і надання інформації для планування, контролю та прийняття рішень на різних рівнях управління підприємством.

Податковий облік забезпечує підприємство інформацією для своєчасного нарахування і сплати податків та обов'язкових платежів, а також складання і подання податкової звітності.

1.3. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК НАУКА

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.

У процесі функціонування суб'єктів господарювання виникає потік різнобічної інформації про їх діяльність, зокрема про ті чи інші види обліку. Ринкові умови господарювання вимагають такої організації обліку, що давала б змогу користувачам інформації мати звітні дані про активи підприємства та джерела їх утворення, фінансові результати, що є одним із головних завдань бухгалтерського обліку. Стосовно до підприємства користувачів облікової інформації можна поділити на внутрішніх і зовнішніх (табл. 1.1.)

Основними завданнями бухгалтерського обліку є:

- збирання, оброблення та відображення первинних даних про господарську діяльність;
- систематизація, групування та зведення даних з метою одержання підсумкової інформації про фінансово-господарські операції підприємства;
- забезпечення внутрішніх і зовнішніх користувачів достовірною і своєчасною інформацією про господарські процеси і явища на підприємстві, та про наявність і стан майна та його джерел;

- формування інформаційної бази для планування, стимулювання, організації, регулювання, аналізу і контролю фінансово-господарської діяльності підприємства.

Таблиця 1.1.

Користувачі облікової інформації

Види користувачів	Групи користувачів	Інформаційні потреби користувачів
Внутрішні	Власники (акціонери) підприємства, наявні й потенційні інвестори	Необхідна інформація, яка дає змогу визначити, що необхідно робити, а також оцінити спроможність підприємства сплачувати дивіденди
	Управлінська служба	Необхідна інформація про витрати на виготовлення окремих видів продукції, про ефективність виконання окремих угод чи проєктів
	Робітники і службовці підприємства	Необхідна інформація щодо стабільності та прибутковості діяльності підприємства, а також забезпечення зайнятості, оплати праці та виплат соціального пакету
Зовнішні	Постачальники, банківські і небанківські кредитні та фінансові установи	Необхідна інформація щодо своєчасної сплати заборгованості за отриманими товарами, погашення позик та відсотків за позики
	Клієнти, покупці, замовники	Необхідна інформація щодо своєчасності отримання необхідних товарів
	Органи державного і міжнародного регулювання та контролю	Необхідна інформація щодо визначення податкової, бюджетної, соціальної політики держави, формування національного доходу та інші дані
	Громадські організації, профспілки	Необхідна інформація щодо розвитку місцевої економіки, вирішення соціальних проблем колективу та регіону

Зазначені групи користувачів облікової інформації мають різні потреби в її обсязі, змісті, деталізації та групуванні показників. Такі відмінності існують також у межах кожної з груп. Для того, щоб облікова інформація була корисною і надійною, як для внутрішніх так і для зовнішніх користувачів, вона повинна бути істотною, зрозумілою, достовірною і своєчасною.

Сучасний облік повинен відповідати низці вимог:

1. Раціональність та економічність побудови БО.
2. Якість та зрозумілість обліку.

3. Простота, чіткість, точність і повнота поточних і звітних даних.
4. Дійовість і достовірність поточних і звітних даних.
5. Порівнювання звітних даних останнього періоду з даними за минулі звітні періоди.

В обліку використовують різні вимірники для відображення господарських засобів і процесів, що здійснюються ні підприємстві, а також їх кількісних і якісних характеристик.

Облікові вимірники застосовуються для оцінювання ефективності господарських операцій за кількісними та вартісними критеріями. В бухгалтерському обліку використовуються три види вимірників:

1. *Натуральні* використовуються для отримання даних про господарські засоби і процеси в натуральному вираженні.
2. *Трудові* застосовуються для визначення кількості витраченої праці.
3. *Грошові* використовують для узагальнення відображення фінансових результатів.

Контрольні запитання

1. Наведіть основні етапи розвитку господарського обліку.
2. Дайте визначення бухгалтерського обліку та його мети.
3. Охарактеризуйте функції бухгалтерського обліку в системі управління.
4. Назвіть облікові вимірники та охарактеризуйте специфіку їх застосування.
5. Дайте порівняльну характеристику фінансового та управлінського обліку.
6. Назвіть та прокоментуйте класифікацію користувачів облікової інформації.
7. Пояснити зв'язок бухгалтерського обліку з іншими дисциплінами.

Практичні завдання

Завдання 1.1.

Необхідно:

- визначити групу користувачів для кожного виду інформації;
- віднести визначених користувачів до внутрішніх, або до зовнішніх.

Відповіді оформити у вигляді таблиці.

Дані для виконання:

№	Вид інформації	Внутрішні користувачі	Зовнішні користувачі
1	Прибуток підприємства		
2	Надіймість у поставках матеріалів		
3	Платоспроможність підприємства		
4	Середня заробітна плата		
5	Гроші кредиту		
6	Обсяги виробництва		
7	Здатність підприємства сплачувати відсоток за кредит		
8	Умови праці		
9	Перспективи розвитку підприємства		
10	Частина прибутку, що використовується для розвитку підприємства		
11	Удосконалення виробничого процесу		

Завдання 1.2.

Необхідно:

- на підставі даних для виконання завдання заповнити таблицю наступної форми:

№	Назва цінностей, послуг та витрат праці	Види вимірників		
		натуральні	грошові	Трудові
1	Бензин	300 л		

Дані для виконання:

Бензин – 300 л; акції – 120 грн.; відпрацьований робітниками час – 24 людино-години; вантажні автомашини – 30 шт.; дошки – 30 м²; гроші підприємства на р/р в банку – 150 грн.; запасні частини до автомашини – 380 грн.; цукор – 100 кг; відра – 20 шт.; сейфи – 8 шт.; гроші в касі підприємства – 18 грн.; фарба біла – 15 кг; послуги автотранспорту – 180 т/км.

Завдання 1.3.

Необхідно:

- на підставі даних визначити, які з перелічених користувачів належать до зовнішніх, а які до внутрішніх.

Дані для виконання:

Ділові партнери, аудиторські контори, банки, менеджери, покупці й замовники, цільові фонди, фінансові аналітики, власники, інвестори, постачальники, керівники підрозділів, податкові органи, суд, державна статистика, управлінський персонал, працівники підприємства, комісії і комітети Верховної Ради.

Тести для самоконтролю

1.1. Традиційно в Україні господарський облік поділяють на:

- а) фінансовий, податковий, управлінський;
- б) оперативний, статистичний, бухгалтерський;
- в) бухгалтерський, виробничий, управлінський;
- г) немає правильної відповіді.

1.2. Бухгалтерський облік є складовою більш широкого поняття:

- а) податковий облік;
- б) фінансовий облік;
- в) господарський облік;
- г) немає правильної відповіді.

1.3. Облік, який надає інформацію про кількісну характеристику якісно визначених масових явищ і процесів у визначених умовах часу і простору, називається:

- а) аналітичним;
- б) зведеним;
- в) статистичним;
- г) немає правильної відповіді.

1.4. У бухгалтерському обліку використовують такі вимірники:

- а) грошові;
- б) натуральні;

- в) трудові;
- г) всі зазначені вище.

1.5. Натуральні вимірники використовуються для:

- а) аналітичного (кількісного) обліку матеріальних цінностей;
- б) розрахунку погодинної заробітної плати;
- в) складання фінансової звітності;
- г) немає правильної відповіді.

1.6. Яке з наведених нижче тверджень правильне:

- а) в бухгалтерському обліку використовується виключно грошовий вимірник;
- б) грошовий вимірник у бухгалтерському обліку використовується поряд із натуральними;
- в) трудові вимірники в сучасному бухгалтерському обліку не застосовуються;
- г) за допомогою грошового вимірника узагальнюються всі господарські операції, що раніше обліковувались у натуральних і трудових вимірниках?

1.7. Для обліку кількості відпрацьованого часу використовують такі вимірники:

- а) натуральні й вартісні;
- б) умовно-натуральні;
- в) трудові;
- г) всі перелічені вище.

1.8. У якому варіанті відповіді перелічено тільки натуральні показники:

- а) гривня, копійка, метр;
- б) кілограм, умовна банка, метр;
- в) долар, людино-день, штука;

г) у жодному з наведених.

1.9. Не є обов'язковим і використовується виключно для внутрішніх потреб управління:

- а) податковий облік;
- б) управлінський облік;
- в) фінансовий облік;
- г) всі наведені вище.

1.10. Користувачів бухгалтерської інформації поділяють на:

- а) дійсних і потенційних;
- б) внутрішніх та зовнішніх;
- в) прямих та опосередкованих;
- г) постійних та випадкових.

Завдання для самостійної роботи (теми рефератів)

1. Взаємозв'язок бухгалтерського обліку як науки і практичної діяльності.
2. Обґрунтування функцій бухгалтерського обліку.
3. Характеристика ролі бухгалтерського обліку в прийнятті управлінських рішень.
4. Перспективи розвитку бухгалтерського обліку.

РОЗДІЛ 2. ПРЕДМЕТ І МЕТОД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

2.1. Предмет, об'єкти і суб'єкти бухгалтерського обліку.

2.2. Базові принципи бухгалтерського обліку.

2.3. Методичні прийоми (метод) бухгалтерського обліку, поняття та сутність. Елементи методу бухгалтерського обліку.

2.1. ПРЕДМЕТ, ОБ'ЄКТИ І СУБ'ЄКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Бухгалтерський облік, як і будь-яка інша економічна наука, має свої предмет, об'єкти, суб'єкти і метод.

Предмет – це те, на що спрямована пізнавальна, творча та практична діяльність людей.

Предмет бухгалтерського обліку в широкому розумінні – все те, що відображається в обліку, тобто господарська діяльність.

У вузькому розумінні предметом обліку виступають факти (дії, події) господарської діяльності, які трансформуються у своїй сукупності в певний стан і результати господарської діяльності.

Суб'єкт бухгалтерського обліку – це господарюючий суб'єкт в особі підприємства, організації, установи, особи та ін.

Предмет бухгалтерського обліку складається з окремих елементів, складових, які називають **об'єктами**. Під об'єктом обліку розуміють конкретний засіб (майно), джерело його утворення та їх рух у процесі відтворення.

Об'єкти, що обліковуються, за економічним змістом та призначенням можна об'єднати в три групи:

- 1) господарські засоби (майно);
- 2) джерела господарських засобів;
- 3) господарські процеси.

1) Майно підприємства — це основні й оборотні засоби, що належать підприємству, розмір яких відображають у бухгалтерському балансі. Оскільки майно відображають в активі балансу, то прийнято майно називати активами.

Активи — це ресурси, отримані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до збільшення економічних вигід у майбутньому. Вони поділяються за багатьма класифікаційними ознаками, серед яких, з погляду бухгалтерського обліку, основними є такі:

- за формами функціонування;
- за характером участі у процесі обороту;
- за ступенем ліквідності.

1.1. За формами функціонування господарські активи поділяють на:

А) матеріальні активи — це засоби підприємства, які мають матеріально-речову форму. До групи матеріальних активів підприємства включають:

- *основні засоби* — це сукупність засобів праці, які функціонують у незмінній натурально-речовій формі протягом періоду, більшого, ніж один рік від дати введення в експлуатацію;

- *незавершене будівництво* — це вартість недобудованих об'єктів, споруд, будівництво яких здійснюють для власних потреб підприємства.

- *запаси* — це активи, які утримують з метою подальшого продажу, споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, управління підприємством чи які перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу.

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

В) Фінансові активи — це група господарських засобів підприємства у формі готівкових коштів та інших фінансових інструментів, які належать підприємству.

1.2. За характером участі у процесі обороту господарські засоби (активи) поділяють на :

А) Необоротні активи — це сукупність майнових цінностей, які багаторазово беруть участь у процесі господарської діяльності підприємства. Як правило, до них належать засоби тривалістю використання більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік). До необоротних господарських засобів підприємства належать: основні засоби, капітальні інвестиції, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість, інші необоротні активи.

Б) Оборотні активи — це сукупність майнових цінностей, які обслуговують поточну господарську діяльність підприємства і повністю споживаються протягом одного операційного циклу, якщо він менший року, тому всю свою вартість одразу переносять на виготовлену з них продукцію.

1.3. За ступенем ліквідності господарські засоби (активи) підприємства поділяють на:

Ліквідність активів підприємства — це ступінь можливості конвертування їх у грошову форму з метою своєчасного забезпечення платежів підприємства за поточними фінансовими зобов'язаннями.

А) До абсолютно ліквідних (протягом місяця) активів належать кошти та їх еквіваленти.

Б) До ліквідних активів(2-3 місяці) належать поточні фінансові вкладення та дебіторська заборгованість, виробничі запаси, готова продукція, товари.

В) До малоліквідних активів (3-6 місяців) належать основні засоби, незавершене будівництво, нематеріальні активи, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість, витрати майбутніх періодів.

2. Джерела господарських засобів:

А) Власний капітал визначається вартістю майна, яка обчислюється як різниця між вартістю майна і позичковим капіталом.

Статутний капітал – загальна сума внесків вкладників для забезпечення господарської діяльності.

Пайовий капітал – сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених в товаристві для здійснення його господарської діяльності.

Додатково вкладений капітал – сума перевищення продажу акцій над їх номінальною вартістю.

Інший додатковий капітал – це сума до оцінки необоротних активів, вартість безоплатно отриманих активів, тощо.

Резервний капітал – це сума резерву, яка формується за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства в розмірах установлених засновницькими документами підприємства.

Нерозподілений прибуток – прибуток, одержаний в результаті господарської діяльності підприємства і зменшений на суму прибутку використаного у звітному році, включаючи сплату податку на прибуток.

Б) Залучений (позичковий капітал) – це частина вартості майна суб'єкта господарювання, придбаного за рахунок виникнення зобов'язань, які необхідно повернути банкам, постачальникам і т.д.

Довгострокові кредити

Довгострокові фінансові зобов'язання – це фінансові зобов'язання на придбання цінних паперів, зобов'язання з оренди.

Короткострокові кредити

Поточна кредиторська заборгованість – вільні кошти підприємства, які можна використати на будь-які потреби, доки не закінчиться термін погашення.

3. Господарські процеси.

У процесі господарської діяльності господарські засоби перебувають у постійному русі, здійснюють постійний кругообіг, змінюючи при цьому форму і вартість, тобто проходять операційний цикл.

Операційний цикл – це проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг.

Основними стадіями кругообігу господарських засобів є такі процеси:

- постачання (купівлі),
- виробництва (витрачання/зберігання),
- реалізації (продажу).

Самі **господарські процеси** в узагальненому вигляді – це взаємодія трьох складових: засобів праці (будівлі, станки, обладнання, інструменти), предметів праці (сировина, матеріали, паливо, енергія), живої праці (робоча сила).

Господарський процес як частина кругообігу господарських засобів складається з первинних елементів – **господарських операцій**. Під терміном **господарська операція** розуміють дію або подію, яка викликає зміни у структурі активів, зобов'язань та власному капіталі підприємства.

2.2. БАЗОВІ ПРИНЦИПИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р. бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні ґрунтується на таких **основних принципах**:

1. Обачність – принцип, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в БО мають запобігати недооцінці зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства.

2. Повне висвітлення – принцип, згідно з яким фінансова звітність має містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі.

3. Автономність – принцип, який означає, що кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відобразитися у фінансовій звітності підприємства.

4. **Послідовність** – принцип постійного (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики.

5. **Безперервність** – принцип, який передбачає, що оцінку активів та зобов'язань підприємства здійснюють, виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі.

6. **Нарахування та відповідність доходів і витрат** – принцип, який означає, що для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, здійсненими для отримання цих доходів.

7. **Превалювання змісту над формою** — принцип, коли операції обліковують відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.

8. **Історична (фактична) собівартість** – принцип, відповідно до якого пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво і придбання.

9. **Єдиний грошовий вимірник** – принцип вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у фінансовій звітності в єдиній грошовій оцінці.

10. **Періодичність** – принцип, що означає можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

2.3. МЕТОДИЧНІ ПРИЙОМИ (МЕТОД) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, ПОНЯТТЯ ТА СУТНІСТЬ. ЕЛЕМЕНТИ МЕТОДУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ.

Метод – це сукупність спеціальних прийомів, за допомогою яких визначають предмет. Метод бухгалтерського обліку повинен забезпечити повне, суцільне та об'єктивне відображення усіх господарських процесів, які відбуваються на підприємстві. Бухгалтерський облік вивчає свій предмет за допомогою таких методів:

- хронологічного і систематичного спостереження;

- вимірювання господарських засобів і процесів;
- реєстрації та класифікації даних з метою їх систематизації;
- узагальнення інформації з метою звітності.

Перелічені методи дають змогу формувати бухгалтерську інформацію для зовнішніх і внутрішніх користувачів. Облікові дані формуються за допомогою таких інструментів — елементів методу:

- документування;
- інвентаризація;
- оцінка;
- калькулювання;
- рахунки;
- подвійний запис;
- бухгалтерський баланс;
- бухгалтерська звітність.

1. *Документування* – спосіб первинного спостереження і відображення господарських операцій у первинних бухгалтерських документах (рахунках, накладних, чеках, ордерах тощо).

2. *Інвентаризація* – метод підтвердження достовірності даних бухгалтерського обліку. Проводиться шляхом описування, підрахунку, виміру, зважування й оцінки всіх залишків засобів і коштів у натурі, виявлення фактичної наявності й стану залишків майна підприємства і зіставлення їх з даними бухгалтерського обліку. Це метод контролю наявності та руху майна, заборгованості, роботи матеріально відповідальних осіб.

3. *Оцінка* – спосіб грошового вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку. За допомогою оцінки натуральні й трудові вимірники (характеристики) господарських засобів перераховують у вартісні. У бухгалтерському обліку оцінка об'єктів обліку ґрунтується переважно на показнику фактичних витрат на їх створення чи придбання (історичної собівартості). Майно та господарські операції оцінюють у національній валюті України шляхом підсумовування проведених витрат.

4. *Калькулювання* – це метод обчислення собівартості виготовлення продукції або виконаних робіт, наданих послуг. Суть методу полягає в тому, що обґрунтовують, визначають і розподіляють витрати, які належать до того чи іншого об'єкта калькулювання (виробу, процесу, замовлення тощо).

5. *Бухгалтерські рахунки* – спосіб поточного групування у встановленому порядку. **Рахунок** – це локальна інформаційна система для групування економічно однорідних об'єктів обліку. Рахунок відображає стан та рух засобів, їх джерел і господарських процесів.

6. *Подвійний запис* – метод відображення господарської операції на рахунках; техніка бухгалтерського обліку. Подвійний запис є продуктом кругообігу господарських засобів, відображає подвійність господарських процесів.

7. *Бухгалтерський баланс* – метод узагальнення даних через рахунки і подвійний запис. Баланс показує склад майна суб'єкта діяльності за видами (складом і використанням) і джерелами утворення на певну дату в узагальненому вартісному вимірнику. Містить дані для аналізу фінансового стану його активів та ліквідності підприємства. Бухгалтерський баланс показує залишки на рахунках, які характеризують, з одного боку, майно суб'єкта господарювання, а з другого — його власний і залучений капітал. Бухгалтерський баланс є однією з основних форм бухгалтерської звітності.

8. *Бухгалтерська звітність* – метод підсумкового узагальнення й одержання підсумкових показників за звітний період. Це впорядкована система взаємопов'язаних економічних показників господарської діяльності підприємства за звітний період. Звітність складається за певними правилами і стандартами на підставі даних рахунків бухгалтерського обліку з певною системою їх групування.

Контрольні запитання

1. Поясніть сутність предмета і методу бухгалтерського обліку.
2. Назвіть класифікацію об'єктів бухгалтерського обліку.

3. Дайте визначення активів як об'єкта бухгалтерського обліку. Їх класифікація.
4. Назвіть склад та характеристику матеріальних активів.
5. Охарактеризуйте сутність та відмінності нематеріальних та фінансових активів.
6. Розкрийте економічне значення ліквідності активів.
7. Охарактеризуйте джерела формування господарських засобів підприємства.
8. Назвіть власні джерела та їхній склад.
9. Дайте характеристику забезпеченню як складовому елементу власних джерел формування активів підприємства.
10. Розкрийте економічний зміст та класифікацію залучених джерел (зобов'язань).
11. Охарактеризуйте стадії кругообігу господарських засобів.
12. Дайте визначення операційного циклу.
13. Перелічіть основні облікові принципи згідно із законодавством України.

Практичні завдання

Завдання 2.1.

Необхідно:

- на підставі даних для виконання вправи заповнити таблицю наступної форми.

Господарський процес	Господарська операція
Придбання	
Виробництво	
Реалізація	

Дані для виконання:

1) придбано основні засоби у ТОВ «Гарант»; 2) відвантажено покупцю готову продукцію; 3) відпущено зі складу матеріали на основне виробництво; 4) виплачено зарплату робітникам основного виробництва; 5) отримано готівку в касу за реалізовану продукцію; 6) надійшли на склад запасні частини від

постачальника; 7) нараховано знос обладнання, що використовується в допоміжному виробництві.

Завдання 2.2.

Необхідно:

- на підставі даних для виконання згрупувати джерела формування господарських засобів, заповнюючи таблицю наступної форми:

Джерела власних засобів	Джерела залучених засобів

Дані для виконання:

Статутний капітал; заборгованість перед постачальником за придбані матеріальні цінності; прибуток звітного періоду; розрахунки з кредиторами; заборгованість перед заводом «Оріон» за придбане паливо; короткострокові кредити банку; додатковий капітал; заборгованість перед робітниками основного виробництва по оплаті праці; заборгованість перед органами соціального страхування; резервний капітал; нерозподілений прибуток минулих років; пайовий капітал; заборгованість перед адміністративним персоналом по зарплаті.

Завдання 2.3.

Необхідно:

- визначити, які елементи методу бухгалтерського обліку (документування та інвентаризація, оцінка і калькулювання, система рахунків і подвійний запис, баланс і звітність) застосовуються у наступних випадках:

Дані для виконання:

- на підставі накладної на склад оприбутковано готову продукцію;
- комісія визначила залишок незавершеного виробництва в цеху і склала опис;
- оприбутковано за обліковими цінами паливо, що надійшло від постачальників;

- на рахунках бухгалтерського обліку відображені наступні операції: надійшла виручка на поточний рахунок в банку, видана з каси готівка підзвітній особі, видана з каси заробітна плата працівникам фірми.
- за даними рахунку «Виробництво» визначено собівартість готового виробу.

Завдання 2.4.

Необхідно:

- розподілити статті балансу між активом і пасивом.

Дані для виконання:

Статутний капітал, запаси, дебіторська заборгованість, короткострокові кредити банків, поточні фінансові інвестиції, векселі видані, грошові кошти, будівлі, споруди, резервний капітал, цільове фінансування, векселі отримані, доходи майбутніх періодів, позика банку, прибутки, заборгованість покупців.

Завдання 2.5.

Необхідно:

- розподілити активи на оборотні й необоротні.

Дані для виконання:

Виробничі запаси, основні засоби, грошові кошти в касі підприємства, незавершене виробництво, готова продукція, довгострокова дебіторська заборгованість, малоцінні та швидкозношувані предмети, будівлі та споруди, довгострокові фінансові інвестиції, товари, тварини на вирощуванні та відгодівлі, земельні ділянки, напівфабрикати, паливо, гудвіл, транспортні засоби, короткострокові векселі одержані.

Тести для самоконтролю

2.1. Яке з наведених нижче визначень відображає суть предмета бухгалтерського обліку:

- а) стан господарських засобів, їх використання і результати, узагальнені для потреб управління;

- б) стан і використанні засобів підприємства у процесі відтворення;
- в) факти господарської діяльності з одного боку і процес відтворення з іншого;
- г) всі наведені твердження є визначеннями предмета бухгалтерського обліку.

2.2. Не є об'єктами бухгалтерського обліку:

- а) господарські засоби і їхні джерела;
- б) господарські процеси;
- в) активи, зобов'язання і капітал;
- г) немає правильної відповіді.

2.3. Які класифікації господарських засобів (майна) використовують у бухгалтерському обліку:

- а) за складом і розміщенням, за джерелами формування;
- б) за функціональною роллю у процесі відтворення;
- в) не використовують жодної;
- г) за джерелами формування.

2.4. Засоби, що беруть участь у процесі виробництва один раз, як правило змінюють свою форму, і свою вартість повністю переносять на вартість продукції, вони називаються:

- а) оборотними;
- б) основними;
- в) залученими;
- г) вилученими.

2.5. Проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг називається:

- а) операційним циклом;
- б) циклом формування капіталу;
- в) середнім терміном зберігання запасів;
- г) терміном комерційного кредиту.

2.6. *Правило, яким слід користуватися при вимірюванні, оцінці, реєстрації господарських операцій і при їх відображенні у звітності – це:*

- а) принцип бухгалтерського обліку;
- б) правило бухгалтерського обліку;
- в) припущенням бухгалтерського обліку;
- г) немає правильної відповіді.

2.7. *Відповідно до принципу повного висвітлення фінансова звітність має містити:*

- а) всю інформацію про фактичні наслідки господарських операцій;
- б) всю інформацію про фактичні наслідки господарських операцій та інших подій;
- в) всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та інших подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;
- г) всю інформацію про потенційні наслідки господарських операцій, здатних вплинути на рішення користувачів.

2.8. *Систематичне та хронологічне спостереження за фактами господарського життя здійснюється за допомогою:*

- а) документації та інвентаризації;
- б) оцінки та калькуляції;
- в) рахунків та подвійного запису;
- г) балансу та звітності.

2.9. Суть оцінки полягає:

- а) у періодичному встановленні нестач або лишків окремих видів активів;
- б) в узагальненні натуральних і трудових вимірників у грошовий;
- в) в узагальненні всіх витрат, яких зазнало підприємство у процесі виготовлення продукції;
- г) у проведенні перевірок наявного майна.

2.10. Обчислення витрат, пов'язаних із певним господарським процесом, забезпечує:

- а) калькуляція;
- б) система рахунків;
- в) суцільна документація;
- г) періодична інвентаризація.

Завдання для самостійної роботи (теми рефератів)

1. Відмінність і спільність предмета та об'єктів бухгалтерського обліку.
2. Науковий зміст методу бухгалтерського обліку.
3. Аргументація зв'язку між способами методу бухгалтерського обліку та об'єктами його предмета.
4. Шляхи розвитку методу бухгалтерського обліку.
5. Перспективи та проблеми розвитку методу та техніки прийомів бухгалтерського обліку в умовах використання обчислювальної техніки.

РОЗДІЛ 3. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС

3.1. Поняття про бухгалтерський баланс, його зміст та структура

3.2. Вплив господарських операцій на зміни в балансі

3.3. Порядок читання та аналіз балансу

3.1. ПОНЯТТЯ ПРО БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС, ЙОГО ЗМІСТ ТА СТРУКТУРА

Термін «баланс» у бухгалтерському обліку використовується у трьох значеннях:

— як форма звітності – таблиця, в якій майно підприємства відображається у грошовій формі на певну дату за ознаками: господарського управління – актив; права власності – пасив;

— як підсумок кожної сторони таблиці як визначення їх рівності;

— як метод групування й відображення в грошовій оцінці на певну дату активів, зобов'язань та власного капіталу, результати якого відображаються у формі звітності «Баланс».

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 № 87 (далі П(С)БО 2), дає таке визначення: «Баланс — це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає його *активи, зобов'язання та власний капітал* у грошовому виразі на певну дату».

Це визначення включає три терміни: «*активи*», «*зобов'язання*», «*власний капітал*», які характеризують складові частини балансу. Для правильного складання балансу дуже важливим є розуміння цих термінів.

Бухгалтерський баланс будують у вигляді двосторонньої таблиці. У лівій частині балансу, що називається активом, показують склад і розміщення активів підприємства, а в правій, що називається пасивом, - капітал, забезпечення та зобов'язання підприємства.

Схематично бухгалтерський баланс можна зобразити так (див. табл. 3.1.)

Таблиця 3.1.

Баланс

Актив		Пасив	
Склад і розміщення активів підприємства	Сума	Капітал, забезпечення та зобов'язання підприємства	Сума

Актив і пасив балансу складаються з окремих статей, кожна з яких відображає величину певного економічно однорідного виду майна або його джерел.

Статті балансу, в свою чергу, об'єднуються в економічно однорідні групи майна та джерел його утворення – розділи. У бухгалтерському балансі підприємства виділено три розділи активу і п'ять розділів пасиву (табл. 3.2.)

Таблиця 3.2.

Баланс

Актив	Сума	Пасив	Сума
I. Необоротні активи		I. Власний капітал	
II. Оборотні активи		II. Забезпечення наступних витрат і платежів	
III. Витрати майбутніх періодів		III. Довгострокові зобов'язання	
		IV. Поточні зобов'язання	
		V. Витрати майбутніх періодів	
Баланс		Баланс	

У I розділі активу балансу «Необоротні активи» об'єднано статті: нематеріальні активи, основні засоби за первісною та залишковою вартістю (остання включається до валюти балансу), довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи.

До II розділу активу балансу «Оборотні активи» належать: виробничі запаси, незавершене виробництво, готова продукція, товари, векселі одержані, дебітори, грошові кошти і їх еквіваленти.

У III розділі активу балансу «Витрати майбутніх періодів» подають інформацію про витрати майбутніх періодів. Це витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних періодів.

У I розділі пасиву балансу «Власний капітал» відображають статутний капітал, пайовий капітал, додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток.

У II розділі пасиву балансу «Забезпечення наступних витрат і платежів» подають інформацію про нараховані у звітному періоді майбутні витрати та платежі, величину яких на дату складання балансу можна визначити тільки шляхом попередніх (прогнозних) оцінок, а також залишки коштів цільового фінансування і цільових надходжень, отриманих з бюджету та інших джерел. До цього розділу належать забезпечення виплат відпусток, гарантійних зобов'язань, додаткове пенсійне забезпечення, фінансування.

У III розділі пасиву балансу «Довгострокові зобов'язання» подають інформацію про залучені кошти банків, шляхом випуску підприємством облігацій на довгостроковій основі з нарахуванням відсотків. Це зобов'язання, які будуть погашені в строк більше одного року.

У IV розділі пасиву балансу «Поточні зобов'язання» відображають зобов'язання, які будуть погашені протягом 12 місяців, починаючи з дати балансу. Це зобов'язання за одержаними кредитами банку, виданими підприємством векселями, кредиторською заборгованістю за товари, роботи і послуги, поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом, зі страхування, оплати праці тощо.

У V розділі пасиву балансу «Доходи майбутніх періодів» відображаються доходи, отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до наступних звітних періодів. До доходів майбутніх періодів відносять, зокрема, доходи у вигляді одержаних авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи (авансові орендні платежі), передплату на газети, журнали, періодичні та довідкові видання, виручку за

вантажні перевезення, виручку від продажу квитків транспортних і театральних видовищних підприємств, абонентну плату за користування засобами зв'язку тощо.

У загальному вигляді баланс підприємства відображається наступним рівнянням:

$$\text{АКТИВИ} = \text{КАПІТАЛ} + \text{ЗОБОВ'ЯЗАННЯ}$$

Таким чином у балансі підсумок активів повинен дорівнювати сумі пасивів. Цей підсумок називається валютою балансу.

3.2. ВПЛИВ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ НА ЗМІНИ В БАЛАНСІ

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

Залежно від характеру цього впливу господарські операції поділяються на 4 типи.

Для їх розгляду використаємо такі умовні позначення:

A — актив балансу,

П — пасив балансу,

Z — загальна сума змін.

I тип.

Приклад: на поточний рахунок надійшли гроші від дебітора в сумі 10 000 грн.

Результат: сума коштів на поточному рахунку збільшилася на 10 000 грн; дебіторська заборгованість зменшилась на 10 000 грн.

$$A + Z - Z = П$$

Зміни відбуваються лише в структурі активу балансу (одна стаття збільшується, друга — зменшується), загальна сума активу залишається без змін.

До операцій цього типу належать:

- відпуск матеріалів у виробництво;
- надходження грошових коштів з поточного рахунку в касу;
- видача коштів із каси підзвітним особам;
- надходження дебіторської заборгованості від дебіторів у касу або на поточний рахунок підприємства;
- оприбуткування готової продукції із виробництва тощо.

II тип.

Приклад: через відсутність вільних коштів зобов'язання перед постачальником за отримані товари (кредиторська заборгованість) в сумі 50 000 грн. була оплачена за рахунок кредиту банку.

Результат: поточні зобов'язання перед банком збільшилися на 50 000 грн.; кредиторська заборгованість перед постачальником зменшилась на 50 000 грн.

$$A = \Pi + Z - Z$$

Зміни відбуваються лише в структурі пасиву балансу (одна стаття збільшується, друга — зменшується), загальна сума пасиву залишається без змін.

До цього типу операцій належать:

- збільшення за рахунок прибутку статутного, резервного, додаткового капіталів;
- погашення заборгованості постачальникам за рахунок отриманих кредитів банку;
- утримання із заробітної праці працівників підприємства податку з доходів фізичних осіб, що підлягає перерахуванню до бюджету тощо.

III тип.

Приклад: підприємство придбало основні засоби — автомобіль на суму 20 000 грн., але гроші за нього ще не сплатило.

Результат: основні засоби збільшилися на 20 000 грн.; заборгованість перед продавцем автомобіля збільшилася на 20 000 грн. На цю ж суму збільшилась і валюта балансу.

$$A + Z = П + Z$$

Відбулося збільшення статей активу і пасиву балансу.

До операцій цього типу можна віднести:

- зарахування позики, наданої банком, на поточний рахунок підприємства;
- оприбуткування виробничих запасів, товарів від постачальників з одночасним відображенням кредиторської заборгованості по ним;
- нарахування заробітної плати робітникам з одночасним збільшенням витрат виробництва тощо.

IV тип.

Приклад: з поточного рахунка у банку погашена заборгованість перед бюджетом з податку на прибуток в сумі 1000 грн.

Результат: грошові кошти на поточному рахунку зменшилися на 1000 грн, заборгованість перед бюджетом зменшилася на 1000 грн. На цю ж суму зменшилась і валюта балансу.

$$A - Z = П - Z$$

Відбулося зменшення статей активу і пасиву балансу.

До операцій цього типу належать:

- погашення кредитів банків;
- погашення заборгованості з поточного рахунку за матеріали;
- перерахування до бюджету податків та інших платежів, тощо.

Отже, підсумки активу і пасиву балансу змінюються тільки у тому випадку, коли господарська операція стосується одночасно і капіталу в обороті, і капіталу за джерелами формування, тобто у разі надходження господарських засобів або їх вибуття (операції III та IV типів). Операції ж, що зумовлюють тільки рух капіталу в активі (I тип) або зміни його джерел у пасиві балансу (II тип), на підсумок балансу не впливають. Рівність підсумків активу і пасиву балансу зберігається після будь-якої операції.

3.3. ПОРЯДОК ЧИТАННЯ ТА АНАЛІЗ БАЛАНСУ

Бухгалтерський баланс – це не тільки метод узагальнення інформації про стан та склад господарських засобів підприємства і джерел їх формування, а й форма фінансової звітності, яка містить важливу інформацію про фінансовий стан підприємства. Тому необхідно вміти не тільки складати баланс, а й розуміти його, вміти його читати з метою економічного аналізу. Вміння читати баланс – це економічне і правове розуміння змісту кожної його статті, способу її оцінки та взаємозв'язку з іншими статтями.

Читати баланс повинні вміти керівники, власники, працівники економічних, фінансових і бухгалтерських служб підприємства, менеджери, акціонери, кредитори з метою прийняття управлінських рішень.

Бухгалтерський баланс у загальних рисах можна представити за такою схемою (див. рис. 3.1.).

А	К
	З

Рис. 3.1. Загальна схема бухгалтерського балансу

Зліва зображено активи підприємства (А), справа — власний капітал (К) і зобов'язання (З).

За цими даними можна скласти такі аналітичні співвідношення:

$$A = \Pi; \quad A = K + Z; \quad K = A - Z$$

Кожне з них має свої певні характеристики.

Так, перше співвідношення, або балансове рівняння, $A = \Pi$ є необхідною умовою розгляду балансу як за формою, так і за змістом. Власне з цього розпочинається ознайомлення з бухгалтерським балансом.

Друге співвідношення $A = K + Z$ умовно можна назвати структурним, оскільки засвідчує, з одного боку, склад майна – основні, оборотні засоби, тобто величину засобів вкладених у господарську діяльність, а з іншого – хто і

в якій формі брав участь у створенні (формуванні) майна підприємства (власний капітал, кредити банків, кредиторська заборгованість постачальникам тощо). Зміна частки власних і залучених засобів буде свідчити про ступінь фінансової залежності підприємства від власників, акціонерів та кредиторів. За структурою бухгалтерського балансу можна визначити належність підприємства до певної галузі (виду) економічної діяльності (промисловості, сільського господарства, торгівлі, банківської, бюджетної діяльності тощо); організаційно-правових форм господарювання (приватне, колективне, комунальне, державне підприємство, господарське товариство тощо), за економічним призначенням продукту (продукція, виконані роботи, надані послуги).

Третє співвідношення $K = A - Z$ завжди характеризує вартість чистих активів, тобто майна, яке остаточно, після вирахування зобов'язань, є власністю підприємства і може бути об'єктом розподілу між засновниками чи акціонерами при ліквідації підприємства чи його закритті.

Як відомо з попереднього, баланс – це моментний показник зафіксованих на певну дату активів і пасивів підприємства. Причому у звітній формі балансу є дві дати: на початок звітного періоду і на кінець звітного періоду. Ця обставина дає можливість зіставляти показники балансу як у цілому, так і складові активу і пасиву в часі, визначати динаміку активів, зміни частки окремих статей чи розділів балансу, тобто структурні зрушення.

Однак при аналітичному вивченні бухгалтерського балансу слід пам'ятати його моментну природу і враховувати цю обставину, формулюючи висновки. Щоб висновки були коректними, з такої ситуації можна легко вийти, якщо в аналітичних розрахунках використовувати середні величини: середньоарифметичну просту або середню хронологічну, обчислені за даними на початок і кінець звітного періоду, на кінець кожного кварталу чи місяця.

За даними бухгалтерського балансу можна отримати важливі фінансово-аналітичні характеристики підприємства, а саме: оцінку ліквідності

підприємства, оцінку фінансової залежності від зовнішніх джерел та ефективності використання активів підприємства.

Оцінка ліквідності активів підприємства в загальних рисах здійснюється шляхом розрахунку показників, де в чисельнику наводять дані активів за ступенем їх ліквідності (кошти та їх еквіваленти, оборотні активи, необоротні активи), а у знаменнику – дані про поточні зобов'язання підприємства.

Оцінка фінансової стійкості (залежності) підприємства здійснюється шляхом зіставлення основних розділів пасиву балансу: власного капіталу і залучених коштів (довгострокових і поточних), тобто знаходження співвідношення між джерелами власних і залучених засобів. Допоміжним є показник частки власного капіталу в активах підприємства.

Крім цих характеристик бухгалтерський баланс дає змогу розрахувати вартість власних оборотних активів, що необхідно для здійснення контролю їх використання, та показник ефективності використання активів, що дає оцінку результатам господарської діяльності підприємства.

Таким чином, бухгалтерський баланс є не тільки важливим методом узагальнення даних про господарські засоби підприємства і джерела їх формування, а й джерелом економічної інформації про кількісні та якісні параметри господарської діяльності підприємства, необхідні для оцінки, економічного аналізу і прийняття управлінських рішень.

Контрольні запитання

1. Розкрийте сутність та економічне значення балансового методу.
2. Дайте характеристику будови бухгалтерського балансу.
3. Охарактеризуйте загальні вимоги до розкриття статей балансу на основі П(С)БО 2 "Баланс".
4. Охарактеризуйте структуру активу балансу.
5. Розкрийте зміст розділів "Необоротні активи" та "Витрати майбутніх періодів".
6. Охарактеризуйте сутність та складові елементи розділу "Оборотні активи".

7. Охарактеризуйте структуру пасиву балансу.
8. Охарактеризуйте зміст розділу "Власний капітал".
9. Розкрийте суть довгострокових і поточних зобов'язань.
10. Назвіть типи господарських операцій та охарактеризуйте їх вплив на баланс.
11. Обґрунтуйте важливість правильного читання балансу в сучасних умовах господарювання.
12. Назвіть систему показників, які розраховуються за даними балансу.

Практичні завдання

Завдання 3.1.

Необхідно:

- на підставі наведених нижче даних скласти баланс підприємства.

Дані для виконання:

- 1) Поточний рахунок – 9500 грн.;
- 2) виробничі запаси – 19 400 грн.;
- 3) основні засоби – 113 820 грн.;
- 4) прибуток – 3900 грн.;
- 5) статутний капітал – 135 000 грн.;
- 6) розрахунки з оплати праці – 3700 грн.;
- 7) розрахунки з дебіторами – 130 грн.;
- 8) розрахунки з підзвітними особами – 20 грн.;
- 9) розрахунки з кредиторами – 270 грн.

Завдання 3.2.

Необхідно:

- визначити вплив кожної з наведених операцій на бухгалтерський баланс та вказати тип операцій

Дані для виконання:

- перераховано з поточного рахунку постачальнику аванс за товари – 7000 грн.;
- оприбутковано товари від постачальника – 5500 грн.;
- зараховано на поточний рахунок короткостроковий кредит банку – 21000 грн.;

- зараховано на поточний рахунок від покупця в погашення дебіторської заборгованості за відвантажені раніше товари – 6300 грн.;
- перераховано з поточного рахунку у часткове погашення кредиту – 5000 грн.;
- відпущено у виробництво сировина – 1800 грн.;
- отримано з банку в касу – 1000 грн.;
- переведено 1200 грн. короткострокових кредитів у довгострокові;
- погашено кредиторську заборгованість постачальнику 1300 грн.

Завдання 3.3.

Необхідно:

- скласти початковий і кінцевий баланс, а також визначити вплив кожної з наведених операцій на бухгалтерський баланс та вказати тип операцій.

Дані для виконання:

1) У бухгалтерському балансі підприємства станом на 31 березня поточного року відображено такі статті: статутний капітал – 18 800 грн.; позика банку – 2000 грн.; кредитори – 1700 грн.; прилади – 3500 грн.; транспортні засоби – 4200 грн.; товари – 4950 грн.; дебітори – 3280 грн.; поточний рахунок в банку – 6450 грн.; готівка в касі – 120 грн.

2) Протягом квітня поточного року підприємство здійснило такі операції:

- зараховано на поточний рахунок кошти від дебіторів у погашення заборгованості – 3000 грн.;
- придбано запасні частини – 600 грн.;
- погашено з поточного рахунку заборгованість перед кредиторами – 1000 грн.;
- видано з каси готівку підзвітній особі – 100 грн.;
- з поточного рахунку кошти надійшли в касу підприємства – 200 грн.;
- отримано позику банку – 4000 грн.;
- нараховано заробітну плату робітникам основного виробництва – 1000 грн.;

- повернуто залишок невикористаних підзвітних сум – 20 грн.;
- повернуто позику банку – 2000 грн..

Завдання 3.4.

Необхідно:

- визначити валюту балансу на кінець звітного періоду за умови, що на підприємстві відбулися наступні господарські операції

Дані для виконання:

На початок звітного періоду валюта балансу складає – 220500 грн.

Протягом квітня поточного року підприємство здійснило такі операції:

- перераховано з поточного рахунку постачальникам за товари – 24000 грн.;
- оприбутковано товари від постачальника – 28000 грн.;
- зараховано на поточний рахунок короткостроковий кредит банку – 35000 грн.;
- зараховано на поточний рахунок від покупців в погашення дебіторської заборгованості за відвантажені раніше товари – 6500 грн.;
- нарахована зарплата робітникам виробництва – 23000 грн.;
- перераховано з поточного рахунку у часткове погашення кредиту – 20000 грн.;
- перераховано з поточного рахунку постачальникам за товари - ?

Тести для самоконтролю

3.1. Баланс відображає інформацію:

- а) станом на певну дату;
- б) за певний період;
- в) станом на певну дату і за період;
- г) немає правильної відповіді.

3.2. Частина балансу, в якій відображають господарські засоби, називається:

- а) розділом пасиву балансу;
- б) статтею зобов'язань;
- в) активом;
- г) пасивом.

3.3. Автомобілі, придбані автосалоном для продажу, відображаються в статті:

- а) основні засоби;
- б) виробничі запаси;
- в) товари;
- г) нематеріальні активи.

3.4. Банківська позика, яку буде погашено через 18 місяців, відображається у складі:

- а) забезпечень наступних витрат та платежів;
- б) довгострокових зобов'язань;
- в) поточних зобов'язань;
- г) власного капіталу.

3.5. Які зміни в балансі відбудуться внаслідок такої операції: «Отримані матеріали від постачальників, які будуть оплачені пізніше»:

- а) зміни відбудуться лише в активі;
- б) зміни відбудуться лише в пасиві;
- в) зросте підсумок балансу;
- г) зменшиться підсумок балансу.

3.6. Які зміни в балансі відбудуться внаслідок такої операції: «Погашений кредит банку»:

- а) зміни відбудуться лише в активі;
- б) зміни відбудуться лише в пасиві;
- в) зросте підсумок балансу;
- г) зменшиться підсумок балансу.

3.7. Нарахування дивідендів акціонерам приведе до таких змін у балансі:

- а) відбудуться протилежні зміни двох статей в активі;
- б) відбудуться протилежні зміни двох статей у пасиві;
- в) зросте підсумок балансу;
- г) зменшиться підсумок балансу.

3.8. Випуск готової продукції з виробництва приведе до таких змін у балансі:

- а) відбудуться протилежні зміни двох статей в активі;
- б) відбудуться протилежні зміни двох статей в пасиві;
- в) зросте підсумок балансу;
- г) зменшиться підсумок балансу.

3.9. Яка з операцій приведе до зміни підсумків балансу:

- а) здійснено внесок у статутний капітал готівкою;
- б) відпущено у виробництво матеріали;
- в) здійснено відрахування до резервного капіталу;
- г) отримано матеріали, які були раніше оплачені.

3.10. Яка з операцій не викличе зміни підсумків балансу:

- а) здійснено дооцінку основних засобів;
- б) погашено кредит банку;
- в) отримано цільове фінансування з бюджету;
- г) проведено попередню оплату за товари?

Завдання для самостійної роботи (теми рефератів)

1. Необхідність балансу як елементу методу бухгалтерського обліку.
2. Порівняльний аналіз структури балансу у вітчизняній та світовій практиці.
3. Аналіз впливу різних типів господарських операцій на величину і структуру балансу.
4. Перспективи розвитку теорії бухгалтерського балансу як елементу методу бухгалтерського обліку.

РОЗДІЛ 4. РАХУНКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ПОДВІЙНИЙ ЗАПИС

- 4.1. Бухгалтерські рахунки, їх зміст та будова**
- 4.2. Активні та пасивні рахунки, їх будова**
- 4.3. Синтетичні й аналітичні рахунки, їх взаємозв'язок**
- 4.4. Подвійне відображення операцій по рахунках, його сутність та контрольне значення**
- 4.5. Узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку**

4.1. БУХГАЛТЕРСЬКІ РАХУНКИ, ЇХ ЗМІСТ ТА БУДОВА

Бухгалтерський баланс надає важливу інформацію про наявні ресурси підприємства. Проте для оперативного керівництва необхідна постійна інформація про зміни цих ресурсів та їх джерел, які відбуваються в процесі господарської діяльності. Для цього потрібно відображати кожну операцію в певній послідовності. Відображення господарських операцій безпосередньо у бухгалтерському балансі практично недоцільне, оскільки після кожної з них довелось би складати новий баланс. Крім того, баланс не може забезпечити одержання узагальненої інформації про обсяг змін по кожній групі засобів, або їх джерел. І, нарешті, баланс відображає стан засобів господарства тільки у грошовому вимірнику, облік же матеріальних цінностей потребує ще і натуральних вимірників. Тому поточний облік змін засобів та їх джерел в процесі господарської діяльності забезпечується за допомогою системи рахунків.

Рахунки бухгалтерського обліку є способом групування господарських операцій за економічно однорідними ознаками з метою систематичного контролю за наявністю і змінами засобів та їх джерел в процесі господарської діяльності.

Систематизація і групування господарських операцій на рахунках забезпечує безперервну інформацію про їх здійснення і результати діяльності, необхідну для оперативного керівництва, контролю й аналізу. Для цього для кожної економічно однорідної групи засобів, їх джерел, господарських процесів і результатів діяльності відкриваються окремі рахунки («Основні засоби», «Каса», «Виробництво», «Товари», «Статутний капітал» тощо).

Залежно від характеру об'єктів, які обліковуються записи на рахунках можуть здійснюватися у різних вимірниках (натуральних, трудових), але з обов'язковим використанням грошового вимірника з метою узагальнення різномірних засобів і процесів. Зміст, призначення і будова рахунків зумовлені об'єктами, що на них обліковуються, і завданнями обліку.

Господарські операції, незалежно від їхнього економічного змісту, завжди спричиняють збільшення або зменшення певних видів засобів або джерел їх формування. Так, наприклад, рух грошових коштів характеризується надходженням їх у касу (збільшення) або виплатою їх із каси (зменшення); рух матеріалів - це надходження на склади підприємства (збільшення) або витрачання для потреб виробництва (зменшення); заборгованість (наприклад, постачальникам) також характеризується її збільшенням або зменшенням (при погашенні боргу) тощо.

Збільшення і зменшення господарських засобів та їхніх джерел в результаті господарських операцій відображається на рахунках окремо. Тому рахунки бухгалтерського обліку прийнято зображати у вигляді двосторонньої таблиці, ліву сторону якої позначають умовним терміном «дебет» (від лат. debet, що означає «бути винним»), а праву - «кредит» (від лат. credit, що означає «вірити»). Назву рахунка пишуть посередині таблиці. Схематично будову рахунка можна показати так:

Рахунок (назва рахунка)	
Дебет	Кредит

Рис. 4.1. Схема рахунку бухгалтерського обліку

Для повного уявлення про об'єкт, який обліковується на кожному рахунку перш за все записують початковий стан засобів або їх джерел, що називається **початковим залишком або початковим сальдо** (італ. saldo – розрахунок, залишок). Після цього на рахунках відображають господарські операції, тобто зміни засобів та їх джерел. При цьому збільшення об'єкта записують на одній стороні рахунка, а зменшення - на іншій. Сума записів господарських операцій за дебетом або кредитом рахунку за певний період без початкового сальдо називається **оборотом**. Маючи інформацію про початковий залишок об'єкта та зміни протягом звітного періоду, визначають його залишок на кінець звітного періоду.

4.2. АКТИВНІ ТА ПАСИВНІ РАХУНКИ, ЇХ БУДОВА

Бухгалтерський баланс, як відомо, поділяється на дві частини: актив, у якому відображають наявні господарські засоби, і пасив, - де показують джерела їх формування. Відповідно до цього і всі рахунки бухгалтерського обліку поділяють на активні і пасивні. **Активні рахунки** призначені для обліку наявності і змін засобів господарства, **пасивні** – для обліку наявності і змін джерел засобів. При відкритті рахунків в них записують початкові залишки (сальдо) на підставі даних статей балансу. Оскільки господарські засоби розміщені в балансі у лівій частині – активі, то і залишки засобів на активних рахунках записують також у лівій частині – на дебеті. Джерела господарських засобів відображаються у балансі в правій частині (пасиві), отже, і залишки джерел засобів на пасивних рахунках також записують на правій стороні рахунка - на кредиті. *Активні рахунки завжди мають дебетове сальдо, пасивні - кредитове.* У цьому полягає один із взаємозв'язків між балансом і рахунками. Для кращого розуміння наведемо схему взаємозв'язку між балансом і рахунками.

БАЛАНС

Актив		Сума	Пасив		Сума
Основні засоби	700 000		Статутний капітал	800 000	
Матеріали	160 000		Прибуток	94 000	
Рахунки в банках	40 000		Кредити банків	6 000	

Активні рахунки			Пасивні рахунки		
Д-т	рах. "Основні засоби"	К-т	Д-т	рах. "Статутний капітал"	К-т
Сальдо	700 000		Сальдо	800 000	
Д-т	рах. "Матеріал"	К-т	Д-т	рах. "Прибуток"	К-т
Сальдо	160 000		Сальдо	94 000	
Д-т	рах. "Поточний рахунок"	К-т	Д-т	рах. "Кредити банків"	К-т
Сальдо	40 000		Сальдо	6 000	

Рис. 4.2. Схема розкладу балансу на рахунки

Із наведеної схеми видно, що на кожний вид записів, відображений в балансі активною статтею, відкривається активний рахунок, на якому початковий залишок (сальдо) записують в дебеті. Для обліку кожного джерела засобів, відображеного в балансі пасивною статтею, відкривають пасивний рахунок, початковий залишок (сальдо) на якому записують на кредиті. При цьому сума всіх дебетових залишків активних рахунків відображає загальну вартість господарських засобів і дорівнює підсумку активу балансу. Відповідно сума кредитових залишків пасивних рахунків відображає загальну суму джерел засобів і дорівнює підсумку пасиву балансу. Отже, загальна сума всіх дебетових залишків активних рахунків дорівнює сумі кредитових залишків пасивних рахунків (оскільки підсумок активу балансу дорівнює підсумку пасиву).

Для забезпечення контролю за господарською діяльністю підприємства важливо мати відомості не тільки про залишки засобів та їхніх джерел, а й про обсяг господарських операцій за звітний період, тобто величину здійснених оборотів (наприклад, обсяг затрат на виробництво, випуск продукції, реалізацію

тощо). Тому періодично, як правило, в кінці місяця, підраховують підсумки записів операцій на дебеті і кредиті рахунків.

Підсумок дебетових записів на рахунку називається **дебетовим оборотом**, а підсумок кредитових записів – **кредитовим**. Дебетові і кредитові обороти рахунків показують рух окремих видів засобів, їхніх джерел, господарських процесів за певний час. Для більшої наочності дебетовий і кредитовий обороти розміщують на рахунку під рискою в одному рядку один проти одного. Якщо немає записів, на місці, де треба зазначити суму обороту, ставлять риску.

Після запису операцій на рахунках треба визначити стан засобів та їхніх джерел на кінець звітного періоду, тобто встановити кінцеві залишки (сальдо) на рахунках. Кінцевий залишок (сальдо) визначають виходячи з початкового залишку (сальдо) й оборотів рахунка.

На *активних рахунках* на дебеті відображають залишок господарських засобів на початок місяця і збільшення їх, а на кредиті – зменшення засобів.

Для визначення залишку на кінець звітного періоду на активному рахунку до суми початкового дебетового залишку додають суму дебетового обороту (збільшення засобів) і від знайденої суми віднімають суму кредитового обороту (зменшення засобів).

В активних рахунках кінцевий залишок, як і початковий, може бути тільки дебетовим. Він показує наявність відповідного виду засобів на Звітну дату. При цьому в активних рахунках може бути:

1) дебет більший за кредит (тобто сума початкового дебетового залишку і дебетового обороту більша за суму кредитового обороту). Тоді різниця між ними показує кінцевий дебетовий залишок (наявність засобів) на кінець звітного періоду;

2) дебет дорівнює кредиту (тобто сума початкового дебетового залишку і дебетового обороту дорівнює сумі кредитового обороту). У цьому разі кінцевого залишку не буде і рахунок вважається закритим (відповідного виду господарських засобів на кінець звітного періоду немає).

Схематично будову активного рахунка представимо на рис. 4.3.:

Активний рахунок

Дебет	Кредит
Сальдо – залишок засобів на початок місяця	Оборот – зменшення засобів (-)
Оборот – збільшення засобів (+)	
Сальдо – дебетове	

Рис. 4.3. Будова активного рахунку

Приклад: На 1 лютого 201_ року у касі підприємства було 5000 грн. Протягом місяця у касу надійшли кошти у сумі 30000 грн., за той же період з каси витрачено 34000 грн.

Рахунок «Каса»

Дебет	Кредит
Сальдо – залишок коштів у касі – 5 000	Оборот – видаток коштів із каси (-) 34 000
Оборот – надходження коштів у касу (+) 30 000	
Сальдо – залишок коштів у касі – 1 000	

Рис. 4.4. Схема записів на активному рахунку

У даному прикладі на активному рахунку «Каса» по дебету записано залишок коштів у касі на початок звітної періоду 5 000 грн., а також надходження, тобто збільшення коштів у касі на 30 000 грн.; всього коштів у касі було 35 000 грн. (5000 + 30000). Видаток коштів із каси (зменшення) у сумі 34 000 грн записано на кредит рахунка «Каса». Залишок коштів у касі на кінець звітної періоду - 1000 грн. (35000-34000).

На пасивних рахунках на кредиті, відображають залишок господарських засобів на початок звітної періоду і збільшення їх, а на дебеті – зменшення джерел засобів. Для визначення залишку на кінець звітної періоду на пасивному рахунку необхідно до початкового кредитового сальдо додати суму кредитового обороту (збільшення) і від одержаної суми відняти суму дебетового обороту (зменшення).

На пасивних рахунках кінцевий залишок, як і початковий, може бути

тільки кредитовим. Він свідчить про наявність певного виду джерел утворення засобів на звітну дату.

На пасивних рахунках може бути:

1) кредит більший за дебет (тобто сума початкового кредитового залишку і кредитового обороту більша за суму дебетового обороту). В цьому разі різниця між ними показує кінцевий кредитовий залишок певного виду джерел засобів на кінець звітного періоду;

2) кредит дорівнює дебету (тобто сума початкового кредитового залишку і кредитового обороту дорівнює сумі дебетового обороту). В цьому разі кінцевого залишку не буде і рахунок вважається закритим (певного виду джерел засобів на кінець звітного періоду немає).

Схематично будову активного рахунка представимо на рис. 4.5.:

Пасивний рахунок	
Дебет	Кредит
Сальдо – залишок джерел засобів	Оборот – зменшення джерел засобів (-)
Оборот – збільшення джерел засобів (+)	
Сальдо – кредитове	

Рис. 4.5. Будова пасивного рахунку

Приклад: На 1 січня 201_ року статут підприємства складав 800000 грн. Протягом звітного періоду статут був збільшений на 160000 грн., за той же період зменшено на 120000 грн.

Рахунок «Статутний капітал»

Дебет	Кредит
Оборот – зменшення капіталу (-) 120000	Сальдо – 800 000
	Оборот – збільшення капіталу (+) 160 000
	Сальдо – 840 000

Рис. 4.6. Схема записів на пасивному рахунку

З прикладу видно, що на пасивному рахунку «Статутний капітал» на

кредиті показана початкова сума статутного капіталу (800 000) і його збільшення (160 000), тобто загальна сума статутного капіталу становила 960 000 грн. (800 000 + 160 000). Зменшення статутного капіталу (на 120 000) відображено на дебеті рахунка. Залишок статутного капіталу на кінець звітного періоду дорівнює 840 000 грн. (800 000 + 160 000 - 120 000).

Ознайомившись з будовою рахунків, бачимо, що дебет і кредит активних і пасивних рахунків мають різне значення. Так, на дебеті активного рахунка записують збільшення засобів господарства, а пасивного рахунка – зменшення джерел засобів; на кредиті пасивного рахунка записують збільшення джерел засобів, активного – зменшення господарських засобів. Активні рахунки мають залишок тільки дебетовий (оскільки не можна використати засобів більше, ніж їх надійшло); пасивні рахунки – тільки кредитовий (оскільки джерела засобів обмежуються наявними господарськими засобами).

У системі рахунків бухгалтерського обліку використовується невелика група *активно-пасивних рахунків*, на яких одночасно обліковують засоби господарства і їхні джерела, а відповідно, вони поєднують ознаки активних і пасивних рахунків (наприклад, рахунок «Нерозділений прибуток (непокриті збитки)»). В практиці обліку активно-пасивні рахунки мають обмежене застосування. В кінцевому результаті записи на рахунках підпорядковані одному порядку, який розглянуто на прикладах активних і пасивних рахунків.

Отже, на відміну від балансу, який характеризує стан господарських засобів та їхніх джерел на звітну дату, у системі рахунків ці засоби і джерела відображаються і контролюються безперервним виявленням у них змін, що відбуваються у результаті господарських операцій. Тому система рахунків у їхньому взаємозв'язку створює передумови для балансового узагальнення ресурсів підприємства за їх складом і розміщенням та джерелами формування на відповідну дату.

4.3. СИНТЕТИЧНІ Й АНАЛІТИЧНІ РАХУНКИ, ЇХ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК

Групування засобів, їх джерел і господарських процесів здійснюється на рахунках з більшим або меншим ступенем деталізації. Рахунки бухгалтерського обліку, які відкривають на підставі статей балансу для обліку господарських засобів та їх джерел, містять узагальнені (синтетичні) показники у грошовій оцінці. Зокрема, на рахунку «Основні засоби» відображають наявність і рух всіх основних засобів; підприємства (будівлі, споруди, машини, устаткування тощо); на рахунку «Матеріали» – наявність і рух всіх предметів праці даної групи; на рахунку «Постачальники» – загальну суму заборгованості всім постачальникам за одержані матеріальні цінності, а також зміни цієї заборгованості і т. д. Такі рахунки прийнято називати *синтетичними* (від лат. *synthesis*, що означає зведення, об'єднання в єдине ціле окремих частин (елементів)).

Отже, **синтетичними** називають рахунки, призначені для обліку економічно однорідних груп засобів, їх джерел, господарських процесів і результатів діяльності у грошовому вимірнику.

Облік, що здійснюється за допомогою синтетичних рахунків, називається синтетичним обліком. Цей облік необхідний для одержання узагальненої інформації про діяльність господарства, аналізу цієї діяльності і планування. Проте для оперативного керівництва господарством і контролю за збереженням і раціональним використанням ресурсів замало тільки узагальненої інформації, потрібна детальніша інформація про наявність і зміни кожного виду засобів, джерел, здійснення певних господарських процесів. Так, потрібна інформація як про загальну вартість виробничих запасів та їх використання, так і про запаси конкретних видів матеріальних цінностей за їх найменуваннями, сортами, розмірами тощо; в обліку розрахунків по оплаті праці, крім узагальненої інформації, потрібні відомості про розрахунки з кожним окремим працівником і т. д. Таку інформацію одержують за допомогою *аналітичних* (від лат. *analysis* – розкладання цілого на складові частини (елементи)) рахунків.

Аналітичними називають рахунки, призначені для обліку наявності і змін конкретних видів засобів, їх джерел і господарських процесів.

Облік, що здійснюється за допомогою аналітичних рахунків, називається аналітичним обліком.

Кількість аналітичних рахунків по відповідному синтетичному рахунку визначається кожним підприємством залежно від наявності об'єктів, що підлягають обліку. В аналітичному обліку, поряд з грошовим, використовують натуральні й трудові вимірники.

Синтетичні й аналітичні рахунки тісно взаємопов'язані між собою, оскільки на них на підставі одних і тих же документів відображаються одні і ті ж господарські операції, але з різним ступенем деталізації; на синтетичному рахунку – загальною сумою, а на аналітичних рахунках до нього - частковими сумами. Коли дебетується або кредитується синтетичний рахунок, то одночасно дебетуються і кредитуються відповідні аналітичні рахунки до нього. Звідси, обороти і залишки аналітичних рахунків в підсумку повинні дорівнювати оборотам і залишку синтетичного рахунка, який їх об'єднує. Відсутність такої рівності свідчить про наявність помилок у бухгалтерських записях, які треба знайти і негайно виправити.:

Правильність облікових записів на аналітичних рахунках періодично перевіряється за допомогою інвентаризації, що забезпечує достовірність показників про їх залишки.

Рахунки аналітичного обліку можуть об'єднуватися безпосередньо відповідним синтетичним рахунком (наприклад, рахунки «Виробництво», «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками», «Розрахунки з підзвітними особами» та ін.). Проте в окремих випадках виникає необхідність у додатковому групуванні однорідних аналітичних рахунків в межах синтетичного і рахунка для отримання узагальнених показників (по групі аналітичних рахунків), необхідних для управління, складання балансу та інших форм звітності. Таке групування здійснюється за допомогою субрахунків. Так, по синтетичному рахунку «Товари» аналітичні рахунки групують за

субрахунками: «Товари на складі», «Товари в торгівлі», «Товари на комісії», «Тара під товарами»; по рахунку «Каса» - за субрахунками: «Каса в національній валюті», «Каса в іноземній валюті» тощо. Подальшою деталізацією субрахунків є аналітичні рахунки, які відображають наявність і зміни окремих об'єктів за найменуваннями, розмірами, сортами, місцем знаходження (зберіганням, експлуатацією), матеріально відповідальними особами тощо.

Отже, субрахунки об'єднують відповідні групи аналітичних рахунків і, в свою чергу, узагальнюються синтетичним рахунком.

4.4. ПОДВІЙНЕ ВІДОБРАЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ ПО РАХУНКАХ, ЙОГО СУТНІСТЬ ТА КОНТРОЛЬНЕ ЗНАЧЕННЯ

У результаті господарських операцій відбуваються подвійні і рівновеликі зміни засобів господарства та джерел їх формування. Так, придбаваючи матеріали, підприємство одночасно витрачає грошові кошти. В результаті цих операцій відбувається взаємопов'язана, двобічна зміна у складі господарських засобів: збільшення виробничих запасів і зменшення грошових коштів на цю ж суму. В процесі використання матеріалів для виготовлення продукції відбувається збільшення витрат виробництва і одночасно зменшення запасів матеріалів на складах. Реалізація готової продукції (товарів) призводить одночасно до збільшення грошових коштів підприємства і зменшення товарних запасів і т. д.

Взаємопов'язані подвійні зміни у складі господарських засобів та їх джерелах в процесі діяльності підприємства зумовлюють необхідність відображення господарських операцій на рахунках **способом подвійного запису**, суть якого полягає у тому, що кожна господарську операцію в одній і тій же сумі записують двічі: на дебеті одного рахунка і кредиті другого.

Приклад: Одержано в касу з поточного рахунка в банку грошові кошти в сумі 50000 грн.

Ця операція зумовлює взаємозв'язок двох рахунків: «Каса» і «Поточний рахунок». Обидва рахунки – активні. Оскільки на активних рахунках збільшення господарських засобів відображається на дебеті, то операція повинна бути записана на дебет рахунка «Каса». На поточному рахунку в банку грошові кошти, відповідно, зменшилися на цю ж суму (50000грн.). Зменшення засобів на активних рахунках відображається на кредиті. Тому операцію треба одночасно відобразити на кредиті рахунка «Поточний рахунок». Схематично відображення на рахунках цієї операції матиме такий вигляд:

«Каса»		«Поточний рахунок»	
Дт	Кт	Дт	Кт
50000 (+)			50000 (-)

Рис. 4.7. Схема записів господарської операції на рахунках

Як видно з наведеного прикладу, зроблений запис на рахунках відображає дві події, що виникли внаслідок здійсненої господарської операції: збільшення грошових коштів у касі підприємства і одночасно зменшення їх на цю ж суму на поточному рахунку.

Перш ніж відобразити господарську операцію на відповідних рахунках подвійним записом, на підставі первинних (або згрупованих) документів складають **бухгалтерську проводку**, під якою розуміють зазначення рахунка, який дебетується, і рахунка який кредитується, а також суму відображуваної в обліку господарської операції.

Бухгалтерська проводка (у наведеному прикладі) буде записана так:

Д-т рах. «Каса»

К-т рах. «Поточний рахунок» 50000 грн.

Кожна господарська операція внаслідок подвійного запису викликає взаємозв'язок між певними рахунками. Цей взаємозв'язок полягає у тому, що дебет одного рахунка Поєднується з кредитом іншого, характеризуючи зміни, які відбуваються у складі засобів або їхніх джерелах внаслідок господарської операції.

Взаємозв'язок рахунків, що виникає в результаті відображення на них господарських операцій подвійним записом, називається кореспонденцією рахунків, а самі рахунки – **кореспондуючими**.

У наведеному прикладі такими рахунками є рахунки «Каса» і «Поточний рахунок». Кореспонденція рахунків дає змогу визначити основний зміст господарської операції.

Залежно від кількості кореспондуючих рахунків розрізняють прості і складні бухгалтерські проводки (записи).

Простою називають таку бухгалтерську проводку, за якої один рахунок дебетується, а другий на цю ж суму кредитується, тобто коли кореспондують тільки два рахунки. Розглянута у нашому прикладі бухгалтерська проводка – проста.

Складною називають таку бухгалтерську проводку, за якої кілька рахунків дебетується, а на загальну суму записів по дебету кредитується один рахунок, або навпаки, кілька рахунків – кредитується, а на загальну суму записів по кредиту дебетують один рахунок, тобто коли кореспондують між собою більше ніж два рахунки.

Розглянемо господарську операцію, що зумовлює необхідність складної бухгалтерської проводки.

Приклад: Витрачено у виробництві на виготовлення продукції: сировини і матеріалів 660 000 грн.; палива 140 000 грн..

Ця операція зумовила зменшення виробничих запасів, отже активні рахунки, на яких вони обліковуються, «Матеріали» і «Паливо» потрібно на відповідні суми кредитувати. З іншого боку, затрати виробництва, на загальну суму здійснених витрат матеріальних цінностей збільшилися. Отже, активний рахунок «Виробництво» треба дебетувати на суму 800 000 грн.

Бухгалтерська проводка по операції буде такою:

Д-т рах. «Виробництво» 800 000 грн.

К-т рах. «Матеріали» 660 000 грн.

К-т рах. «Паливо» 140 000 грн.

У системі рахунків цей запис буде відображено так:

рах. «Матеріали»		рах. «Виробництво»	
Дт	Кт	Дт	Кт
	660 000		
Дт	рах. «Паливо»	800 000	
	Кт		
	140 000		

Рис. 4.8. Схема записів господарської операції на рахунках

Складні бухгалтерські проводки не порушують правила подвійного запису, оскільки як у простих, так і в складних проводках зберігається взаємопов'язане відображення господарських операцій на дебеті і кредиті рахунків та рівність дебетових і кредитових підсумків. Так, у наведеному прикладі суми, записані на кредиті двох рахунків (660 000 + 140 000), дорівнюють сумі, записаній на дебеті одного рахунка (800 000). Крім того, кожен складну проводку можна розкласти на кілька простих. У наведеному прикладі це виглядатиме так:

1. Д-т рах. «Виробництво»

К-т рах. «Матеріали» 660 000 грн.

2. Д-т рах. «Виробництво»

К-т рах. «Паливо» 140 000 грн.

Застосування складних проводок значно зменшує кількість облікових записів, робить їх більш наочними.

У практиці бухгалтерського обліку забороняється складати такі проводки, в яких по одній господарській операції кілька рахунків дебетується і одночасно кілька рахунків кредитується. Такі бухгалтерські проводки утруднюють встановлення взаємозв'язку рахунків і визначення за кореспонденцією між ними економічного змісту відображеної господарської операції, а це послаблює контроль за правильністю облікових записів. Тільки чітка кореспонденція між рахунками забезпечує наочність, ясність і доступність обліку, підвищує його контрольні функції.

Отже, **подвійний запис** є способом відображення господарських операцій на кореспондуючих рахунках, при якому кожна операція записується на дебеті одного і кредиті другого рахунка в одній і тій же сумі.

З розглянутих прикладів можна зробити такі висновки про суть і значення подвійного запису:

- спосіб подвійного запису зумовлений змістом самих господарських операцій, які викликають взаємопов'язані подвійні зміни у складі засобів та їх джерел в процесі господарської діяльності;

- при відображенні кожної господарської операції способом подвійного запису обов'язково кореспондують два рахунки, один з яких дебетують, а другий кредитують на одну і ту ж суму;

- якщо господарська операція відображається складною проводкою, то загальна сума записів на одній стороні кількох рахунків повинна дорівнювати загальній сумі, записаній на протилежній стороні кореспондуючого з ними рахунка;

- оскільки кожна господарська операція в одній і тій же сумі відображається на дебеті одного і кредиті іншого рахунка, то підсумок записів по дебету всіх рахунків має дорівнювати підсумку записів по кредиту рахунків. Відсутність такої рівності свідчить про помилки в облікових записах.

Таким чином, подвійний запис забезпечує контроль за правильністю облікових записів шляхом звірки рівності загальних підсумків дебетових і кредитових оборотів, а також залишків на рахунках.

У формі двосторонніх змін в системі рахунків відображається рух господарських засобів та їх джерел. Подвійний запис дозволяє з'ясувати, внаслідок яких операцій відбулися зміни певного виду засобів або їх джерел, звідки господарські засоби надійшли і куди вони були використані. Це дає змогу за допомогою системи рахунків як способу поточного бухгалтерського обліку одержувати безперервну інформацію про хід і результати господарської діяльності для потреб планування, оперативного керівництва, контролю й аналізу.

Правильна кореспонденція рахунків має велике значення для організації бухгалтерського обліку, оскільки вона вносить певний порядок в систему облікових записів. Тому встановленням кореспонденції між рахунками (складанням бухгалтерських проводок) займаються державні керівні органи, зокрема Міністерство фінансів України. Розроблені ним в нормативних документах типові кореспонденції рахунків по всіх можливих господарських операціях забезпечують єдиний порядок обліку в господарюючих суб'єктах всіх галузей і форм власності.

4.5. УЗАГАЛЬНЕННЯ ДАНИХ ПОТОЧНОГО БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Для узагальнення господарських операцій, відображених на рахунках, з метою отримання інформації про наявність і зміни ресурсів підприємства та джерел формування їх, а також для перевірки правильності облікових записів і складання якісної звітності дані поточного бухгалтерського обліку за звітний період необхідно узагальнювати. Для цього складають **оборотні відомості**, які є способом узагальнення оборотів і залишків рахунків за звітний місяць, а також засобом, взаємозв'язку між балансом і рахунками.

Оборотні відомості складають як по синтетичних рахунках, так і по аналітичних. В них показують обороти по дебету і кредиту рахунків, а також залишки на початок і кінець звітного місяця.

Оборотна відомість по синтетичних рахунках будується у вигляді багатогранної таблиці, у першій графі якої записують назву рахунків, а в наступних графах – дебетові і кредитові залишки на рахунках на початок місяця, обороти по дебету і кредиту кожного рахунка за місяць, а також залишки на рахунках на 1-ше число наступного за звітним місяця. В кінці оборотної відомості по кожній із граф визначають підсумки (див. табл. 4.1.).

Оборотна відомість по синтетичних рахунках за січень 20__ р.

Назва рахунків	Сальдо на 1 січня		Обороти за місяць		Сальдо на 1 лютого	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Основні засоби	712000	-	168 000	-	880 000	-
Матеріали	36000	-	144000	100 000	80 000	-
Виробництво	4000	-	100 000	-	104 000	-
Каса	2000	-	28000	-	30000	-
Поточний рахунок	98 000	-	-	78 000	20 000	-
Статутний капітал	-	817 000	-	168 000	-	985000
Кредити банків	-	20 000	20000	15000	-	15 000
Постачальники	-	15 000	45 000	144 000	-	114000
Разом	852 000	852 000	505 000	505 000	1 114000	1 114000

Як видно, оборотна відомість узагальнює дані поточного синтетичного обліку, даючи зведену інформацію про зміни господарських засобів та їх джерел за звітний місяць, а також їх наявність на початок і кінець місяця.

Оборотна відомість по синтетичних рахунках має велике контрольне значення для перевірки правильності і повноти облікових записів на рахунках, що ґрунтується на одержанні в ній трьох пар рівних між собою підсумків: рівність підсумків по дебету і кредиту рахунків на початок місяця; рівність підсумків оборотів по дебету і кредиту рахунків за місяць; рівність підсумків залишків по дебету і кредиту рахунків на кінець місяця.

Рівність підсумків першої пари граф, тобто дебетових і кредитових залишків на рахунках на початок місяця, зумовлена рівністю підсумків активу і пасиву балансу, який є підставою для запису початкових залишків на активних і пасивних рахунках.

Рівність підсумків другої пари граф, тобто оборотів по дебету і кредиту рахунків, зумовлена подвійним записом операцій, згідно з яким кожна операція в однаковій сумі записується по дебету і кредиту різних рахунків.

Третя рівність (тобто підсумки залишків по дебету і кредиту рахунків на кінець місяця) зумовлена двома попередніми рівностями: якщо початкові залишки на рахунках рівні між собою, а також рівні суми оборотів, то і залишки

активних і пасивних рахунків на кінець місяця в підсумку повинні бути рівні між собою.

Порушення цих рівностей свідчить про помилки, допущені в облікових записах або при складанні самої оборотної відомості

За допомогою оборотної відомості по синтетичних рахунках можуть бути виявлені в облікових записах помилки, зумовлені порушенням правила подвійного запису: якщо сума операції записана на дебеті одного рахунка, а на кредиті іншого пропущена (або навпаки), або коли на дебеті рахунка дана операція записана в одній сумі, а на кредиті другого рахунка – в іншій. В цих випадках буде порушена рівність підсумків оборотів за місяць по дебету і кредиту рахунків в оборотній відомості, а також рівність залишків на них на наступну звітну дату.

Якщо ж господарська операція записана на рахунок в неправильній кореспонденції або в неправильній, але в однаковій сумі, або була зовсім пропущена чи, навпаки, записана двічі, тобто коли помилка виходить за межі порушення правила подвійного запису, то 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 з підсумком реєстраційного журналу, в якому в хронологічному порядку зареєстровані господарські операції, здійснені за звітний місяць. При правильних облікових записах на рахунках підсумок реєстраційного журналу (хронологічний облік) має дорівнювати підсумкам оборотів по дебету і кредиту рахунків в оборотній відомості. Помилки, зумовлені порушенням встановленої кореспонденції рахунків, виявляють на підставі первинних документів, що послужили підставою для складання бухгалтерських проводок, записаних на рахунках.

Оборотну відомість по синтетичних рахунках використовують для складання бухгалтерського балансу на наступну звітну дату (на 1-ше число наступного за звітним місяця). Кінцеві 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 активі, а рахунки, що мають кредитові залишки, - в пасиві балансу.

Проте треба зауважити, що складання балансу – це 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 перед складанням балансу перевіряють і уточнюють. Тому оборотну відомість по синтетичних рахунках називають ще перевірочним балансом.

Показники оборотної відомості по синтетичних рахунках використовують також для аналізу й оцінки загальних змін господарських ресурсів та їх джерел. Так, з наведеної оборотної відомості видно, що господарські засоби за звітний місяць збільшилися на 262 000 грн. (1 114 000 - 852 000), у тому числі за рахунок збільшення основних засобів на 168 000 грн. (880 000 - 712 000), матеріальних запасів - на 44 000 грн. (80 000 - 36 000), затрат на незавершене виробництво -- на 100 000 грн. (104 000 - 4 000); збільшився також залишок грошових коштів у касі на 28 000 грн. (30 000 - 2 000) при одночасному їх зменшенні на поточному рахунку в банку - на 78 000 грн. (98 000 - 20 000). Зміни в господарських засобах зумовили зміни і в джерелах їх формування: збільшився статутний капітал на 168 000 грн. (985 000-817 000), а також заборгованість постачальникам - на 99 000 грн. (114 000 - 15 000), при одночасному зменшенні заборгованості банку по короткострокових кредитах - на 5 000 грн. (20 000 - 15 000).

Отже, оборотна відомість по синтетичних рахунках є способом узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку з метою перевірки повноти і правильності облікових записів і складання балансу, а також: отримання узагальненої інформації про наявність і зміни господарських ресурсів та джерел їх формування, необхідної для управління діяльністю господарства.

Розглянута оборотна відомість дає загальну інформацію про стан і зміни

господарських засобів та джерел їх формування, але недостатньо розкриває економічний зміст оборотів: звідки надійшли товарно-матеріальні цінності або грошові кошти, за рахунок яких джерел або де вони були використані. Цей недолік оборотної відомості можна усунути, побудувавши її за **шаховою формою**.

За будовою шахова оборотна відомість нагадує шахову дошку. Всі рахунки на ній записують двічі: один раз назви рахунків розміщують у лівій частині таблиці по вертикалі (як і в простій оборотній відомості), а другий – ці самі рахунки і в такій самій послідовності записують по горизонталі – у верхній частині таблиці.

Суми оборотів по кожному рахунку записують на перетині кореспондуючих рахунків, що дебетуються (по вертикалі), і рахунків, що кредитуються (по горизонталі). Так, наведена у таблиці сума 168 000 грн., записана на перетині рядка рахунка «Основні засоби» і графі рахунка «Статутний капітал», відображає збільшення основних засобів підприємства і внаслідок цього - збільшення статутного капіталу; сума, що стоїть на перетині рядка рахунка «Матеріали» (144 000) і графі рахунка «Постачальники», показує надходження матеріалів у господарство від постачальників і збільшення в результаті цієї операції заборгованості перед ними. В такому ж порядку аналізують зміст господарських оборотів по кожному кореспондуючому рахунку.

Шахову оборотну відомість складають за даними записів на рахунках, які при відповідних формах бухгалтерського обліку мають спеціальну будову. Це забезпечує можливість скласти шахову оборотну відомість без додаткових вибірок оборотів по окремих рахунках.

Таблиця 4.2.

Шахова оборотна відомість

Кредит Дебет	Сальдо на 1.01		Рах. "Основні засоби"	Рах. "Матеріали"	Рах. "Виробництво"	Рах. "Каса"	Рах. "Поточний рахунок"	Рах. "Статутний капітал"	Рах. "Кредити банків"	Рах. "Постачальники"	Оборот по кредиту	Сальдо на 1.02	
	Дебет	Кредит										Дебет	Кредит
Рах. "Основні засоби"	712	-	-	-	-	-	-	168000	-	-	168000	880000	-
Рах. "Матеріали"	36000	-	-	-	-	-	-	-	-	144000	144000	80000	-
Рах. "Виробництво"	4000	-	-	10000	-	-	-	-	-	-	100000	104000	-
Рах. "Каса"	2000	-	-	-	-	-	28000	-	-	-	28000	30000	-
Рах. "Поточний рахунок"	98000	-	-	-	-	-	-	-	-	-	28000	30000	-
Рах. "Статутний капітал"	-	817000	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	985000
Рах. "Кредити банків"	-	20000	-	-	-	-	20000	-	-	-	20000	-	15000
Рах. "Постачальники"	-	15000	-	-	-	-	30000	-	15000	-	45000	-	114000
Оборот по кредиту	x	x	x	100000	-	-	78000	168000	15000	144000	505000	x	x
Сальдо на 1.02	652000	652000	x	x	x	x	x	x	x	x	x	1114000	1114000

Основною перевагою шахової оборотної відомості є наявність в ній кореспондуючих рахунків, що дає змогу аналізувати господарські обороти і використовувати облікову інформацію для оперативного керівництва і контролю. Так, за даними шахової оборотної відомості визначають не тільки суму грошових коштів, витрачених з поточного рахунка (78 000), а й на які потреби використані ці кошти (видано в касу 28 000, перераховано в погашення кредитів банку - 20 000, постачальникам - 30 000).

Шахову оборотну відомість використовують також і для перевірки правильності кореспондуючих рахунків. Так, якби в ній сума обороту була записана на перетині дебету рахунка «Каса» і кредиту рахунка «Основні засоби», то така помилка була б відразу виявлена. Проте, якщо обліковий запис зроблено неправильний, але практично допустимий, то шахова оборотна відомість не забезпечує виявлення такої помилки.

Незважаючи на певні переваги шахової оборотної відомості перед простою відомістю, застосування її в практиці бухгалтерського обліку обмежене, оскільки при великій кількості рахунків вона громіздка, утруднюється її наочність і аналітичність. В той же час шаховий принцип будови і однократні шахові записи оборотів широко використовуються при будові облікових регістрів, зокрема при журнально-ордерній формі бухгалтерського обліку.

Крім оборотних відомостей по рахунках синтетичного обліку (простої і шахової форми) підприємства складають також оборотні відомості по аналітичних рахунках. Техніка складання оборотних відомостей по аналітичних рахунках така сама, як і по синтетичних рахунках. Тільки по синтетичних рахунках щомісячно складають одну оборотну відомість, а по аналітичних рахунках – по кожній групі рахунків, що ведуться до відповідного синтетичного рахунка.

Оборотні відомості по аналітичних рахунках за змістом можуть відрізнятися між собою, що зумовлено особливостями на рахунках об'єктів. Так, аналітичний облік товарно-матеріальних цінностей ведеться як в натуральних, так і в грошовому вимірниках, тому в оборотних відомостях по

аналітичних рахунках таких цінностей передбачені графи для запису їх кількості, ціни і вартості. Для початкового і кінцевого залишків в оборотних відомостях по таких рахунках відводять тільки одну графу, оскільки кредитового залишку на матеріальних рахунках не може бути.

Аналітичний облік розрахунків і джерел засобів ведуть тільки у грошовому вимірнику, тому в оборотних відомостях по таких рахунках передбачені графи лише для грошового вимірника.

На відміну від оборотної відомості по синтетичних рахунках оборотні відомості по рахунках аналітичного обліку не мають трьох пар рівних між собою підсумків. Це пояснюється тим, що кожен оборотну відомість по рахунках аналітичного обліку складають тільки по одному синтетичному рахунку (табл.4.3.).

Таблиця 4.3.

Оборотна відомість по аналітичних рахунках до синтетичного рахунка «Матеріали» за січень 20__ р.

Назва аналітичних рахунків	Одиниця виміру	Ціна, грн.	Залишок на 1.01		Оборот за місяць				Залишок на 1.02	
			Кількість	сума	надходження		видаток		Кількість	сума
					Кількість	сума	Кількість	сума		
Сталь сортова	т	150	100	15000	800	120000	600	90000	300	45000
Латунний прокат	т	200	55	11000	120	24000	50	10000	125	35000
Разом	х	х	х	36000	х	144000	х	100000	х	80000

В оборотній відомості по аналітичних рахунках початкові і кінцеві залишки залежно від того, якими є рахунки - активними чи пасивними, будуть дебетовими або кредитовими. Оскільки записи на синтетичних і аналітичних рахунках роблять паралельно на підставі одних і тих же документів, то при правильних облікових записах підсумки оборотів і залишків в оборотній відомості по аналітичних рахунках повинні дорівнювати сумам оборотів і

залишку відповідного синтетичного рахунка. Порушення цієї рівності свідчить про наявність помилок в облікових записах.

Показники оборотної відомості по рахунках аналітичного обліку свідчать про рух (надходження, видаток) і залишки матеріальних цінностей кожного виду. Підсумки оборотної відомості по цій групі аналітичних рахунків порівнюють з оборотами і залишками синтетичного рахунка «Матеріали». Порушення підсумків по синтетичному рахунку і відкритих до нього аналітичних рахунках в оборотній відомості свідчить про наявність таких помилок:

- операцію відображено на синтетичному рахунку, але пропущено в аналітичному обліку (або навпаки);
- на синтетичному рахунку по господарській операції записано одну суму, а на аналітичних рахунках - іншу.

Проте, якщо операція відображена не на тих аналітичних рахунках, але в групі синтетичного рахунка, що їх об'єднує, то помилку зазначеним вище способом виявити не можна. Рівність підсумків рахунків аналітичного обліку і відповідного їм синтетичного рахунка у цьому випадку не порушується. Такі помилки виявляють у процесі поточного обліку (поява кредитового сальдо на матеріальному рахунку, якого не може бути, тощо) за допомогою документів, що послужили підставою для записів, інвентаризації.

Отже, підсумки оборотів і залишків по аналітичних рахунках повинні дорівнювати оборотам по дебету і кредиту, а також залишку синтетичного рахунка, який їх об'єднує.

Оборотні відомості по аналітичних рахунках використовують також для одержання детальної інформації про рух і залишки окремих видів засобів та їх джерел, необхідної для контролю й оперативного керівництва. Аналіз цієї інформації дає змогу встановити, скільки і яких саме матеріальних цінностей надійшло у господарство, скільки використано, чи відповідають їх залишки встановленим нормативним запасам; у якому становищі перебувають розрахунки з окремими дебіторами і кредиторами та ін. На підставі одержаної

інформації приймають управлінські рішення, спрямовані на усунення недоліків, покращання роботи підприємства.

Отже, **оборотні відомості по аналітичних рахунках** є способом узагальнення даних аналітичного обліку з метою перевірки правильності облікових записів і одержання інформації, необхідної для оперативного керівництва.

При значній кількості товарно-матеріальних цінностей більш доцільно складати **сальдові відомості**. Вони відкриваються на рік і по кожному виду цінностей містять дані (в натуральних і грошовому вимірниках) про їх залишки на 1-ше число кожного місяця. Показники ж оборотів відсутні. Це значно спрощує їх складання. Контроль же за, правильністю облікових записів при цьому не погіршується, оскільки звірка натуральних і вартісних залишків на рахунках дає ті самі результати, що і звіряння показників оборотних відомостей (див. табл.4.4.).

Таблиця 4.3.

**Сальдова відомість по аналітичних рахунках до синтетичного рахунка
«Матеріали» на 20__ р.**

Найменування матеріалів	Од. вим.	Ціна, грн.	Залишок на 1 січня		Залишок на 1 лютого		Залишок на 1 березня		і т.д.
			кільк.	сума	кільк.	сума	кільк.	сума	
Сталь сортова	т	150	100	15000	300	45000	200	30000	
Латунний прокат	т	200	55	11000	125	35000	60	12000	
Разом	х	х	х	36000	х	80000	х	420000	

Сальдові відомості широко використовуються при оперативно-бухгалтерському (сальдовому) методі обліку товарно-матеріальних цінностей.

При окремих формах бухгалтерського обліку (наприклад, журнально-ордерній) поширення набуває такий порядок обліку, при якому відповідає необхідність у складанні оборотних відомостей по аналітичних рахунках. Це досягається суміщенням по ряду рахунків синтетичного й аналітичного обліку в одному регістрі, що дає змогу мати всі необхідні показники одночасно.

Перевірка показників проводиться безпосередньо при підрахуванні підсумків в обліковому регістрі за звітний місяць. Завдяки цьому економиться час на ведення обліку, підвищується достовірність його показників.

Контрольні запитання

1. Доведіть доцільність використання системи рахунків у бухгалтерському обліку.
2. Дайте визначення такому елементу методу бухгалтерського обліку як рахунки.
3. Назвіть елементи побудови рахунка.
4. Назвіть порядок визначення сальдо на рахунках бухгалтерського обліку.
5. Класифікуйте бухгалтерські рахунки залежно від обліку активів чи джерел їх утворення.
6. Поясніть економічну суть та значення подвійного запису.
7. Охарактеризуйте бухгалтерську проводку як певну модель взаємопов'язаних рахунків.
8. Дайте характеристику синтетичним і аналітичним рахункам.
9. Охарактеризуйте призначення синтетичного та аналітичного обліку.
10. Розкрийте взаємозв'язок між синтетичним та аналітичним обліком.
11. Обґрунтуйте необхідність використання Журналу реєстрації господарських операцій і оборотної відомості.
12. Назвіть основи побудови оборотної відомості за синтетичними рахунками.
13. Визначте сутність шахового принципу побудови оборотних відомостей.

Практичні завдання

Завдання 4.1.

Необхідно:

- серед перелічених рахунків вибрати активні й пасивні.

Дані для виконання:

«Основні засоби», «Витрати на збут», «Короткострокові позики», «Знос основних засобів», «Статутний капітал», «Розрахунки з постачальниками», «Каса», «Виробничі запаси», «Відстрочені податкові активи», «Розрахунки за виданими авансами», «Розрахунки за податками», «Розрахунки з підзвітними особами», «Доходи майбутніх періодів», «Додатковий капітал», «Витрати майбутніх періодів», «Розрахунки за одержаними авансами».

Завдання 4.2.

Необхідно:

- побудувати рахунок, відобразити початкове сальдо, проведені операції та кінцеве сальдо.

Дані для виконання:

Початкове сальдо за рахунком «Виробничі запаси» становить 50 грн. За звітний період було оприбутковано на склад запаси вартістю 200 грн. Відпущено у виробництво запаси на суму 230 грн.

Завдання 4.3.

Необхідно:

- для наведених господарських операцій зазначити кореспондуючі рахунки.

Дані для виконання:

Господарські операції, які відбулися на підприємстві у звітний період:

- придбано вантажний автомобіль за готівку;
- для виплати заробітної плати надійшла готівка в касу;
- виплачено заробітну плату працівникам;
- оприбутковано від постачальників матеріали;
- видано готівку підзвітній особі;
- одержано безоплатно малоцінні та швидкозношувані матеріали;
- нараховано заробітну плату робітникам основного виробництва.

Завдання 4.4.

Необхідно:

- на підставі балансу (табл.4.4.) на 31 серпня поточного року і журналу реєстрації господарських операцій за вересень (табл.4.5.):

1. відкрити рахунки;
2. відобразити господарські операції методом подвійного запису;
3. розрахувати обороти по дебету та кредиту рахунків;
4. визначити кінцеве сальдо;
5. скласти оборотну та шахову оборотну відомості.

Дані для виконання:

Таблиця 4.4.

Баланс підприємства на 31 серпня поточного року, грн.

Актив		Пасив	
Статті	Сума	Статті	Сума
Основні засоби	1600	Статутний капітал	4360
Знос основних засобів	(150)	Нерозподілений прибуток	150
Нематеріальні активи	200	Резервний капітал	200
Сировина та матеріали	450	Короткострокові кредити банку	125
МПП	110	Розрахунки з вітчизняними постачальниками	180
Виробництво	170	Заборгованість до бюджету по податкам	156
Готова продукція	206	Заборгованість у Пенсійний фонд	49
Дебіторська заборгованість	310	Розрахунки по оплаті праці	310
Розрахунки з покупцями	550	Розрахунки з різними кредиторами	80
Поточні рахунки в банку	2012		
Каса	62		
Заборгованість підзвітних осіб	90		
Баланс	5610	Баланс	5610

Таблиця 4.5.

Журнал реєстрації господарських операцій за вересень поточного року, грн.

№	Господарська операція	Сума	Дт	Кт
1	2	3	4	5
1	Оплачено зарплату з каси працівникам підприємства	20,00		
2	Нараховано зарплату працівникам виробництва	2000,00		

Продовження таблиці 4.5.

3	Отримано грошові кошти з розрахункового рахунку в касу на виплату зарплати	1000,00		
1	2	3	4	5
4	Виплачено зарплату	1000,00		
5	Отримано матеріали від постачальника	1500,00		
6	Оплачено постачальникам з розрахункового рахунку	400,00		
7	Повернуто грошові кошти в касу від підзвітних осіб	90,00		

Тести для самоконтролю

4.1. Ліва сторона рахунка має назву:

- а) плюс;
- б) дебет;
- в) кредит;
- г) немає правильної відповіді.

4.2. Наявність на певний момент часу засобів, коштів і джерел – це:

- а) оборот;
- б) залишок;
- в) сума;
- г) немає правильної відповіді.

4.3. Підсумки записів у правій частині рахунка називають:

- а) дебетовим оборотом;
- б) кредитовим оборотом;
- в) початковим сальдо;
- г) кінцевим сальдо.

4.4. Сальдо в активних рахунках записується:

- а) у дебеті;

- б) у кредиті;
- в) як у дебеті, так і в кредиті;
- г) немає правильної відповіді.

4.5. Рахунки, які відображають джерела господарських засобів, є:

- а) активними;
- б) пасивними;
- в) позабалансовими;
- г) результатними.

4.6. Пасивні рахунки призначені для обліку:

- а) капіталу;
- б) дебіторської заборгованості;
- в) обліку майна;
- г) обліку основних засобів.

4.7. Активні рахунки призначені для обліку:

- а) заборгованості підприємства перед підзвітними особами;
- б) кредиторської заборгованості;
- в) дебіторської заборгованості;
- г) капіталу.

4.8. Для визначення кінцевого сальдо за активним рахунком необхідно:

- а) до початкового дебетового сальдо додати кредитовий оборот і відняти дебетовий;
- б) до початкового дебетового сальдо додати дебетовий оборот і відняти кредитовий;
- в) від початкового дебетового залишку відняти кредитовий оборот і відняти дебетовий;
- г) немає правильної відповіді.

4.9. У пасивних рахунках для визначення кінцевого сальдо необхідно:

а) $C_k = KO + C_n - ДО$;

б) $C_k = KO - ДО - C_n$;

в) $C_k = ДО + C_n - KO$;

г) немає правильної відповіді.

4.10. Подвійним записом називають відображення кожної господарської операції дебіти:

а) в активі й пасиві балансу;

б) за дебетом одного і кредитом іншого рахунка;

в) за дебетом і кредитом одного рахунка;

г) за дебетом одного і дебетом іншого рахунка.

Завдання для самостійної роботи (теми рефератів)

1. Пояснення незастосування подвійного запису в позабалансових рахунках.

2. Переваги і недоліки оборотної відомості на паперових та електронних носіях інформації.

3. Шляхи удосконалення системи рахунків.

4. Перспективи розвитку видів оборотної відомості.

РОЗДІЛ 5. ПЕРВИННЕ СПОСТЕРЕЖЕННЯ, ДОКУМЕНТАЦІЯ ТА ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ

5.1. Первинне спостереження в обліку і його документальне відображення

5.2. Види бухгалтерських документів, їх класифікація

5.3. Документообіг і зберігання документів

5.4. Інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку

5.1. ПЕРВИННЕ СПОСТЕРЕЖЕННЯ В ОБЛІКУ І ЙОГО ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ВІДОБРАЖЕННЯ

Особливістю бухгалтерського обліку є суцільне і безперервне спостереження за всіма господарськими операціями, що здійснюються на підприємстві. Це досягається за допомогою документації.

Документація (документ з лат. – доведення, свідчення) – це сукупність документів, за допомогою яких оформляють господарські операції в господарствах або інакше кажучи спосіб оформлення господарських операцій документами. Документація є важливим елементом бухгалтерського обліку : вона служить для первинного спостереження за господарськими операціями і є обов'язковою умовою для відображення їх в обліку.

Основними законами, що стоять перед бухгалтерською службою будь-якої організації, є:

- формування повної і достовірної інформації про господарські процеси і фінансові результати діяльності організації, необхідної для оперативного управління, а також для її використання інвесторами, кредиторами, податковими і фінансовими органами, банками і іншими зацікавленими особами;

- забезпечення контролю за наявністю і рухом майна, використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів відповідно до затверджених норм, нормативів і кошторисів;
- своєчасне попередження негативних явищ у фінансово-господарській діяльності, виявлення і мобілізація внутрішньогосподарчих резервів.

Виконання цих завдань безпосередньо залежить від повноти і своєчасності віддзеркалення на рахунках бухгалтерського обліку господарських операцій, здійснюваних організацією в процесі своєї діяльності, що у свою чергу є наслідком документального оформлення досконалих операцій. Від правильності його виконання залежить достовірність облікової інформації, бухгалтерією організації її користувачам, що надається. Тому в організаціях процесу документування господарських операцій повинна приділятися велика увага з боку не тільки працівників бухгалтерських служб, але і працівників інших структурних підрозділів, оскільки ефективність ведення бухгалтерського обліку в організаціях залежить від правильної організації роботи з документами, що є письмовим підтвердженням факту здійснення господарських операцій (їх юридична достовірність).

Що стосується документування господарських операцій з точки зору законодавства, то вимоги щодо складання документів регламентуються Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України № 88 від 24 травня 1995 р., за даними нормативними актами всі документи приймаються до обліку тільки в разі їхньої правильності, тобто повинні бути складені лише по формам первинної документації.

Від якості оформлення документів значною мірою залежить повнота і достовірність показників обліку і звітності. Тому до документів ставляться вимоги: своєчасність складання, достовірність показників, правильність оформлення.

Правильно оформлений документ повинен містити всі показники, потрібні для забезпечення повної інформації про виконану операцію. Ці показники

називають реквізитами (від лат. requisitum – потрібне, необхідне), і вони обов'язкові при складанні будь-якого документа.

Кількість і зміст реквізитів визначаються характером операції і призначенням документа. Так, реквізити документа, що оформляє, наприклад, виробіток робітника і належну йому оплату праці, відрізняються від реквізитів накладної або лімітно-забірної картки, тобто документів, якими оформляють відпуск товарно-матеріальних цінностей. Проте кожен документ незалежно від характеру оформленої ним господарської операції повинен містити обов'язкові реквізити, які є загальними для будь-якої операції.

Обов'язковими реквізитами кожного документа є:

- назва підприємства, від імені якого складено документ;
- назва документа, його номер, код форми;
- дата складання документа (число, місяць, рік);
- зміст господарської операції та її вимірники (натуральні, трудові, грошовий);
- підписи посадових осіб, відповідальних за здійснення операції й правильність її оформлення.

Якщо документ не має будь-якого з обов'язкових реквізитів, він втрачає свою юридичну (доказову) силу і не може бути підставою для облікових записів. Так, якщо в акті на нестачу товарно-матеріальних цінностей, що виникла з вини транспортної організації при перевезенні вантажу, не буде належних підписів, то транспортна організація може відмовитися від відшкодування нестачі і підприємство зазнає збитків, оскільки акт не матиме доказової сили і судовий орган не візьме цей документ до виконання. Підприємство зазнає збитків також і в тому випадку, коли документ складено несвоєчасно, хоч і оформлено правильно.

Відповідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку первинні документи повинні бути складені в момент здійснення кожної господарської операції або, якщо це неможливо, безпосередньо після її завершення. Документи складають на бланках типових

форм, затверджених Міністерством фінансів і Держкомстатом України, або на бланках спеціалізованих форм, затверджених міністерствами і відомствами України, а також виготовлених самостійно, які повинні мати обов'язкові реквізити типових або спеціалізованих форм (табл. 5.1).

Таблиця 5.1.

Перелік типових форм, що їх використовують для первинної документації господарських явищ і процесів на підприємствах України

Код форми 1	Назва форми 2
1) Облік особового складу підприємства	
Ф № П-1	Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу
Ф № П-2	Особова картка
Ф № П-5	Наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу
Ф № П-6	Наказ (розпорядження) про надання відпустки
Ф № П-8	Наказ (розпорядження) про припинення трудової угоди
Ф № П-13	Табель обліку використання робочого часу
2) Облік нарахування та виплати заробітної плати	
Ф № П-49	Розрахунково-платіжна відомість
Ф № П-51	Розрахункова відомість
Ф № П-54	Особовий рахунок
3) Облік касових операцій	
Ф № КО-1	Прибутковий касовий ордер
Ф № КО-2	Видатковий касовий ордер
Ф № КО-3	Журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових документів
Ф № КО-4	Касова книга
4) Облік розрахунків із підзвітними особами	
Ф № 807	Авансовий звіт
5) Облік банківських операцій	
Ф № 869	Рахунок-фактура
код 040 1001	Платіжна вимога
код 040 1002	Платіжне доручення
код 040 1003	Зведене платіжне доручення
код 040 1004	Заява про відмову від акцепту
код 040 1007	Реєстр чеків
код 040 1008	Зведена вимога
6) Облік матеріалів	
Ф № М-1	Журнал обліку вантажів, що надійшли
Ф № М-2	Доручення
Ф № М-2а	Акт списання бланків доручень
Ф № М-3	Журнал реєстрації виданих доручень
Ф № М-4	Прибутковий ордер
Ф № М-7	Акт приймання матеріалів

Продовження таблиці 5.1.

1	2
Ф № М-8	Лімітно-забірна картка (на одне найменування матеріалу та багаторазовий відпуск)
Ф № М-9	Лімітно-забірна картка (для багаторазового відпуску двох—п'яти найменувань матеріалів)
Ф № М-10	Акт-вимога на заміну (доплатковий відпуск) матеріалів
Ф № М-11	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
Ф № М-12	Картка складського обліку матеріалів
Ф № М-13	Реєстр приймання-здачі документів
Ф № М-14	Відомість обліку залишків матеріалів на складі
Ф № М-15	Акт про прийняття устаткування
Ф № М-15а	Акт прийняття-передавання устаткування до монтажу
Ф № М-16	Матеріальний ярлик
Ф № М-17	Акт № про виявлені дефекти устаткування
Ф № М-18	Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від визначених норм запасу
Ф № М-19	Матеріальний звіт
Ф № М-21	Інвентаризаційний опис
Ф № М-22	Акт № на списання матеріалів відкритого зберігання
Ф № М-23	Акт № про витрату давальницьких матеріалів
Ф № М-26	Картка обліку устаткування для встановлення
Ф № М-28	Лімітно-забірна картка № для будівельних організацій
Ф № М-28а	Лімітно-забірна картка №
7) Облік малоцінних і швидкозношуваних предметів	
Ф № МШ-1	Відомість про поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів
Ф № МШ-2	Картка обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів
Ф № МШ-4	Акт вибуття малоцінних і швидкозношуваних предметів
Ф № МШ-5	Акт на списання інструментів (пристосувань) та обмін їх на придбані для використання
Ф № МШ-6	Особиста картка спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристосувань
Ф № МШ-7	Відомість обліку (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристосувань
Ф № МШ-8	Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів
8) Облік основних засобів	
Ф № 03-1	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів
Ф № 03-2	Акти приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів
Ф № 03-3	Акт на списання основних засобів
Ф № 03-4	Акт на списання автотранспортних засобів
Ф № 03-5	Акт № про встановлення, пуск та демонтаж будівельної техніки
Ф № 03-6	Інвентарна картка обліку основних засобів
Ф № 03-7	Опис інвентарних карток обліку основних засобів
Ф № 03-8	Картка обліку руху основних засобів
Ф № 03-9	Інвентарний список основних засобів
Ф № 03-14	Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)

Документи повинні мати форму, зручну для використання як при ручному опрацюванні, так і при опрацюванні на обчислювальних машинах. Для цього реквізити документів розміщують в певному порядку: множене і множник, ділене і дільник – в суміжних графах, а поряд з ними – графа для запису результатів обчислення; виділяють і беруть в жирну рамку ті показники, які використовують при опрацюванні на обчислювальних машинах.

Документи прийнято складати на бланках, виготовлених друкарським способом, з надрукованим текстом і графленням, з таким розрахунком, щоб від руки або на друкарській машинці заповнити тільки ті показники, які характеризують відповідну операцію. Раціональна будова документів сприяє правильному оформленню господарських операцій і відображенню їх в обліку. Сама форма документа мов би підказує, яку інформацію слід подати, оформляючи операцію. Отже, форма документа має бути простою, зрозумілою, зручною для подальшого опрацювання і водночас з усією повнотою характеризувати відповідну операцію, задовольняючи при цьому вимоги не тільки бухгалтерського, а й оперативного і статистичного обліку.

Велике значення у виконанні цих вимог має уніфікація і стандартизація документів. Під уніфікацією документів розуміють розробку єдиних форм документів для оформлення однотипних господарських операцій на підприємствах і в організаціях різних галузей і форм власності. Так, уніфіковано всі банківські і касові документи, бланки авансових звітів, товарно-транспортних накладних, лімітно-забірних карток, розрахунково-платіжних відомостей та інших документів. Уніфікація документів, забезпечує можливість зосереджувати в одному документі інформацію, потрібну для всіх видів обліку, полегшує її опрацювання на обчислювальних машинах, створює умови для централізованого виготовлення бланків документів масовими тиражами, що здешевлює їх вартість.

Під стандартизацією документів розуміють встановлення для бланків однотипних документів однакового, найбільш раціонального розміру і форми з завчасним визначенням розміщення відповідних реквізитів. Друкування

стандартних бланків документів великими тиражами дає значну економію паперу, здешевлює їх виготовлення.

Документи повинні складатися чітко, розбірливо, без підчисток, забруднень та інших дефектів, які б викликали сумнів щодо дійсності документа і правильності господарської операції. Вільні рядки в документах повинні прокреслюватися.

Документи, складені з порушенням встановлених правил, не мають юридичної (доказової) сили. В касових і банківських документах ніякі виправлення, навіть застережеш, не допускаються.

Документи, пов'язані з оформленням грошових операцій (грошові чеки, векселі тощо), складають на спеціальних бланках, які виготовляють таким чином, щоб у них не можна було зробити ніяких виправлень (наприклад, друкують бланки таких документів на папері з водяними знаками тощо), їх називають бланками суворого обліку і за зберіганням та використанням їх встановлюють контроль. Якщо при складанні документа на такому бланку допущено помилку, через що бланк було зіпсовано, то він погашається перекреслюванням або надрізуванням і зберігається для наступної перевірки використання бланків цих документів. Замість зіпсованого виписують новий, правильний документ.

За достовірність інформації, що міститься у документі, і якісне його складання несуть відповідальність особи, які підписали документ.

5.2. ВИДИ БУХГАЛТЕРСЬКИХ ДОКУМЕНТІВ, ЇХ КЛАСИФІКАЦІЯ

Для оформлення різноманітних господарських операцій, що здійснюються на підприємствах, використовують різні за своєю формою і змістом документи. Правильному складанню і використанню документів в обліку допомагає їх класифікація – поділ на групи за певними відмітними ознаками.

За призначенням документи поділяють на: розпорядчі, виправдні (виконавчі), бухгалтерського оформлення і комбіновані.

Розпорядчими називають документи, які містять розпорядження (наказ, завдання) на здійснення господарської операції. До них належать чеки на одержання грошових коштів у банку, платіжні доручення банку на перерахування коштів, довіреності на отримання матеріальних цінностей та ін. Проте, розпорядчі документи не підтверджують факту здійснення операції, а тому не служать підставою для відображення їх в обліку.

Виправдними (виконавчими) називають документи, які підтверджують факт здійснення господарської операції (тобто містять дані про її виконання), а тому служать обґрунтуванням для облікових записів. До них належать виписки банку з поточного або іншого рахунка підприємства, акти, квитанції, авансові звіти та ін. Для виконавців (банків, матеріально відповідальних осіб тощо) вони є виправданням у використанні коштів або матеріальних цінностей.

Документи бухгалтерського оформлення складаються самими працівниками бухгалтерії на підставі відповідних виправдних документів або даних поточного обліку для технічної підготовки облікових записів. До таких документів належать меморіальні ордери, бухгалтерські довідки, розрахунки (наприклад, відомості нарахування амортизації основних засобів, розподілу загальнопромислових витрат, звітні калькуляції та ін.). Документи бухгалтерського оформлення самостійного значення не мають, вони не відображають безпосередньо господарської операції; їхнє призначення полягає в технічній підготовці облікових записів.

У практиці обліку на підприємствах документи розпорядчі, виправдні і бухгалтерського оформлення окремо застосовуються рідко. Найчастіше застосовують документи, які поєднують у собі ознаки всіх трьох видів документів. Документи, які за своїм призначенням виконують функції двох і навіть трьох документів (розпорядчих, виконавчих і бухгалтерського оформлення), називають комбінованими. До них належать прибуткові і видаткові касові ордери, лімітно-забірні карти, наряди на виконання робіт та ін.

Використання комбінованих документів сприяє повноті і наочності операцій, спрощує і поліпшує використання документів у процесі їх опрацювання, зменшує кількість самих документів.

За порядком складання документи поділяють на первинні і зведені. **Первинні документи** складають в момент здійснення господарської операції (прибуткові і видаткові касові ордери, накладні на здачу продукції на склад, акти на приймання робіт та ін.). **Зведені документи** складають на підставі однорідних первинних документів шляхом групування і узагальнення їхніх показників (звіти касира, авансові звіти, відомості розподілу Заробітної плати та ін.). Такі документи мають велике значення для систематизації і скорочення обсягу облікових записів.

За способом охоплення операцій документи поділяють на разові і накопичувальні. **Разові документи** використовують для оформлення однієї або кількох операцій, які записують до документа одночасно. Відразу після складання разові документи можуть бути підставою для бухгалтерських записів. До разових належать більшість первинних документів (чеки, касові ордери, вимоги, накладні, акти тощо), а також значна кількість зведених документів (звіти касира, виписка банку з рахунка підприємства та ін.). Відмітною особливістю цих документів є одноразове їх використання для початкової реєстрації господарських операцій.

Накопичувальні документи використовуються для оформлення однорідних господарських операцій, які систематично повторюються і накопичуються в міру їх здійснення протягом певного періоду - тижня, декади, місяця (лімітно-забірні карти, відомості випуску готової продукції із виробництва, багатоденні наряди та ін.). На відміну від разових накопичувальні документи використовуються для облікових записів тільки після того, як в них записано останню операцію і підведено підсумок всіх записів. Далі наведено лімітно-забірну карту (накопичувальний документ).

За місцем складання документи поділяють на внутрішні (що складаються на самому підприємстві) і зовнішні (що надходить від інших підприємств і

організацій), а за способом складання – на документи, що складаються вручну, і документи, що складаються за допомогою обчислювальної техніки. Розглянуту класифікацію документів можна узагальнити схемою на рис. 5.1. :

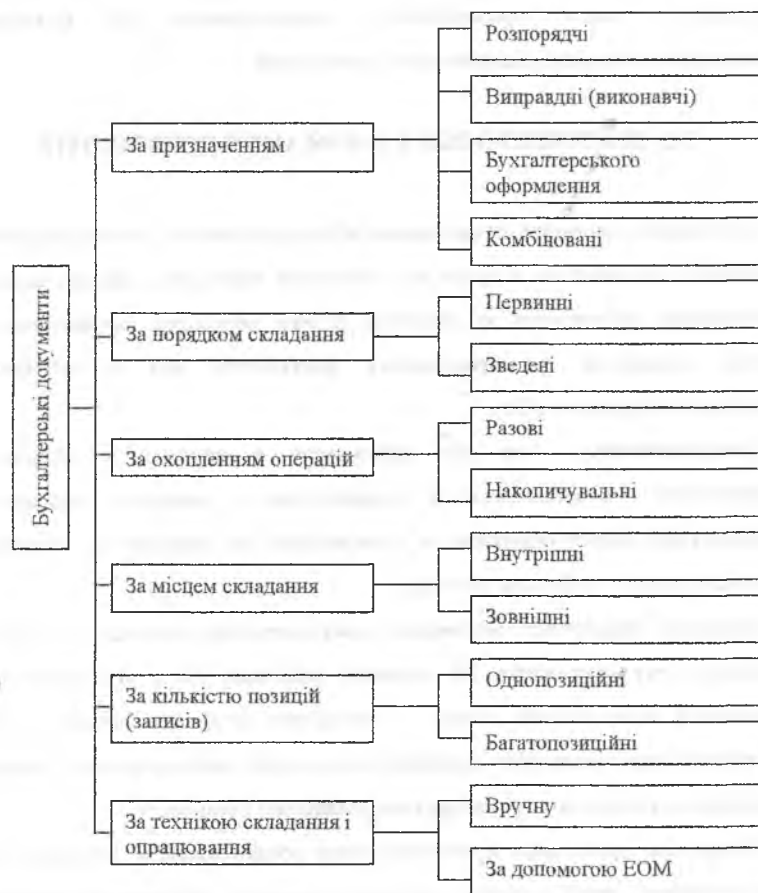


Рис. 5.1. Класифікація бухгалтерських документів

Із загальної характеристики документів видно, що кожен документ належить водночас до різних класифікаційних груп. Так, акт приймання-передачі основних засобів є матеріальним документом і разом з тим виконавчим, первинним, разовим і внутрішнім; рахунок-фактура

постачальника – виправдний, разовий, зовнішній; видатковий касовий ордер – комбінований, первинний, разовий і внутрішній та ін.

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

5.3. ДОКУМЕНТООБІГ І ЗБЕРІГАННЯ ДОКУМЕНТІВ

Документи з моменту їх складання або одержання від інших підприємств і організацій до передачі в архів на зберігання проходять певний шлях. Для забезпечення своєчасного та якісного обліку необхідно організувати таку систему складання й опрацювання документів, яка б забезпечувала прискорення документообігу.

Документообіг – це рух документів в процесі їх оперативного використання і бухгалтерського опрацювання з моменту складання або одержання від інших підприємств і організацій до передачі на зберігання в архів після запису в облікові реєстри.

Завдання правильної організації документообігу полягає у тому, щоб прискорити рух документів. На кожному робочому місці документ повинен знаходитися мінімальний строк і проходити якомога менше інстанцій. Прискорення документообігу покращує якість облікової інформації і забезпечує достовірність показників господарсько-фінансової діяльності.

Правильна організація бухгалтерського обліку вимагає складання плану документообігу, який повинен визначати порядок оформлення документів, надходження їх до бухгалтерії, опрацювання, використання для записів в облікові реєстри та передачі до архіву. Для забезпечення рівномірного руху документів без затримок і накопичення на окремих місцях по кожному виду документів розробляють графік документообігу, в якому передбачається послідовність проходження документів, робота, що виконується кожною

ланкою, вказуються конкретні виконавці, відповідальні за дотримання встановленого порядку і строків оформлення та опрацювання документів.

Графік документообігу оформляється у вигляді схеми або переліку робіт по складанню, перевірці і опрацюванню документів, які виконуються кожним підрозділом підприємства, а також усіма виконавцями з визначенням їх взаємозв'язку і строків виконання робіт. Кожному виконавцю видається виписка з графіка, в якій наводиться перелік документів, що відносяться до функціональних обов'язків виконавця, строки їх подання і підрозділи підприємства, в які передаються ці документи.

Документообіг і графік документообігу на кожному підприємстві розробляється головним бухгалтером і затверджується керівником. Вимоги головного бухгалтера щодо порядку складання і подання до бухгалтерії або на обчислювальну установку та опрацювання документів є обов'язковими для всіх підрозділів і служб підприємства. Чітка система документообігу прискорює оформлення і проходження документів, підвищує відповідальність працівників всіх рівнів, що мають справу з документами, за своєчасність їх складання, використання й опрацювання.

Відсутність належного порядку в оформленні й опрацюванні документів є однією з причин відставання обліку, складання звітності, неефективності використання облікової інформації для управління господарською діяльністю і контролю.

Первинні документи, що пройшли опрацювання, бухгалтерські звіти і баланси підлягають обов'язковій передачі до архіву під відповідальність головного бухгалтера або назначеної ним особи. Організація правильного зберігання документів має велике значення. Документи, як відомо, служать підставою для відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку. З часом може виникнути необхідність перевірки правильності самого обліку, законності здійснення господарських операцій, надання необхідних документів податковим, фінансовим, ревізійним, судово-слідчим органам для

обґрунтування доказів та ін. За даними документів видають відповідні довідки окремим особам.

Тому архів повинен бути організований так, щоб було забезпечено збереження документів і можливість швидкого їх знаходження.

Для цього первинні документи звітної місяця, що відносяться до відповідного облікового регістру, комплектуються в хронологічному порядку, нумеруються, переплітаються і супроводжуються відповідною довідкою для архіву.

Касові документи, авансові звіти, виписки банку з усіма доданими до них документами, інші грошові документи, а також документи по операціях з цінними паперами повинні бути підібрані в порядку зростаючих з початку року номерів і переплетеш. Окремо переплітаються бухгалтерські звіти.

На папках з документами (що називаються справами) вказується найменування підприємства або організації, порядковий номер (код) синтетичного рахунка, номери документів (з № _ до № _ включно), кількість документів та до якого звітної періоду вони належать (рік, місяць).

Документи зберігаються в закритих шафах або спеціально відведеному приміщенні за встановленим порядком. Бланки суворого обліку повинні зберігатися в сейфах або металевих шафах, що забезпечують їх збереження. Всі прийняті на зберігання справи реєструються в архівній книзі, що полегшує знаходження документа у випадку необхідності.

Архіви розрізняють поточні і постійні. Поточний архів організовується безпосередньо в бухгалтерії для зберігання документів звітної року, оскільки облікові працівники вимушені часто звертатися до нього для одержання різних довідок. Для поточного архіву відводять спеціальні шафи, ключі від яких знаходяться в особи, відповідальної за зберігання архіву. Постійний архів розміщується у спеціально обладнаному приміщенні і призначений для зберігання не тільки бухгалтерських документів і звітності, а й справ інших підрозділів і служб підприємства.

Документи з поточного архіву в постійній передаються після закінчення звітного року. Справи бухгалтерського обліку видаються з архіву тільки за дозволом головного бухгалтера. В окремих випадках за рішенням відповідних органів, прийнятим в межах їх повноважень, передбачених законодавством (судово-слідчих, ревізійних, податкових органів) і з дозволу керівника підприємства з бухгалтерського архіву можуть видаватися (вилучатися) окремі документи і навіть справи. У цьому випадку замість вилученого документа в папку вкладають його копію і реєстр вилучених документів з зазначенням підстави і дати вилучення, а в архівній книзі роблять відповідні помітки. Вилучення документів оформляється протоколом (актом), копія якого вручається під розписку посадовій особі, що відповідає за архів.

Якщо вилучаються справи з недооформленими документами (не пронумерованими, непереплетеними), то за дозволом і в присутності представників органів, що проводять вилучення, посадові особи можуть дооформити ці справи (пронумерувати документи, зробити опис, прошнурувати, завірити своїм підписом і печаткою).

Органи, що вилучили документи, за письмовою заявою підприємства забезпечують можливість зробити виписку або копію відповідних документів для видачі необхідних довідок. При поверненні вилучених документів посадова особа приймає їх під розписку і разом з рішенням про повернення підшиває у ті ж справи, з яких документи були вилучені і в яких знаходиться постанова про вилучення, реєстр і копії таких документів.

У випадках пропажі або знищення документів, облікових реєстрів і звітів керівник підприємства повинен письмово повідомити про це правоохоронні органи. Для встановлення переліку відсутніх документів призначеною комісією за участю представників судово-слідчих органів, охорони і пожежного нагляду встановлюються причини пропажі документів. Результати роботи комісії оформляються актом, копія якого надсилається органу, в управлінні якого знаходиться підприємство, податковому і місцевому фінансовому органу в 10-денний строк.

Терміни зберігання бухгалтерських документів, затверджені наказом Головного архівного управління при Кабінеті Міністрів України від 31.03.97 № 11-а.

Після закінчення встановлених строків документи, що мають особливо важливе значення, передаються на зберігання місцевому архіву, а інші документи за погодженням з Головним архівним управлінням підлягають знищенню або здаються у макулатуру, про що спеціальною комісією складається акт і робляться відповідні відмітки в архівній книзі.

В разі виникнення ситуації вилучення первинних облікових документів податковими органами, необхідна наявність мотивуючої ухвали посадової особи. Вилучення документів в обов'язковому порядку проводиться у присутності понятих осіб і оформляється протоколом виїмки, копія якого вручається під розписку керівникові або головному бухгалтерові організації. Вилучені документи перераховуються і описуються в протоколі або в описах, що додаються до нього, з точною вказівкою найменування і кількості документів, що вилучаються.

При використанні автоматизації в бухгалтерському обліку можна відмовитися від ряду первинних документів у вигляді паперових носіїв. Але документи, що стосуються руху грошових коштів, і документи, в яких потрібний підпис, повинні бути паперовими.

Інформація, яка знаходить віддзеркалення в облікових документах, повинна бути достовірною, якісною, ефективною, тобто формуватися з найменшими витратами праці і часу.

5.4. ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ ЯК ЕЛЕМЕНТ МЕТОДУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Інвентаризація — це перевірка і документальне підтвердження наявності і стану, оцінка активів і зобов'язань (майно, вкладення підприємства до

статутних фондів інших підприємств, розрахунки з дебіторами і кредиторами) підприємства.

Інвентаризація є одним з елементів бухгалтерського обліку і виступає як обов'язкове доповнення до поточної документації господарських операцій.

Здійснюється інвентаризація шляхом перевірки в натурі наявності майна (господарських засобів) підприємства (зважуванням, переліком, обміром тощо) і порівняння одержаних результатів з даними бухгалтерського обліку. Це дає змогу встановити розходження між даними обліку і фактичною наявністю засобів, тобто лишки або нестачі (якщо вони мали місце), які оформляють відповідними документами і відображають в обліку.

Періодичне проведення інвентаризації є не лише засобом уточнення показників обліку, а й засобом боротьби із зловживаннями матеріально відповідальних осіб, а також упорядкування складського господарства, оскільки при її проведенні одночасно перевіряють стан складських приміщень, правильність зберігання матеріальних цінностей, справність ваговимірних приладів.

Інвентаризація фінансових розрахунків допомагає уточненню розрахункових відносин з дебіторами і кредиторами, зміцненню розрахунково-фінансової дисципліни.

Залежно від повноти охоплення перевіркою засобів господарства розрізняють інвентаризацію повну і часткову.

Повна інвентаризація передбачає суцільну перевірку всього майна підприємства і стану розрахункових відносин. **Часткова інвентаризація** – охоплює окремі види засобів (грошових коштів у касі, готової продукції на складах тощо). Повна інвентаризація проводиться, як правило, перед складанням річного звіту, а також у випадках, передбачених чинним законодавством (при зміні матеріально відповідальних осіб, приватизації державних підприємств тощо). Вона дає найбільш повну інформацію, проте не завжди доцільна, оскільки трудомістка і відволікає значну кількість працівників від основної роботи.

За характером інвентаризації поділяють на планові і позапланові. **Планова інвентаризація** проводиться за завчасно складеним планом відповідно до розробленого графіка її проведення (наприклад, перед складанням річного звіту). **Позапланова інвентаризація** проводиться за розпорядженням керівника господарства (за вимогою перевіряючого органу, у випадках пожежі, стихійного лиха тощо). Найбільш ефективними є раптові часткові інвентаризації, оскільки вони підвищують відповідальність матеріально відповідальних осіб у своєчасному оприбуткуванні і списанні матеріальних цінностей, правильності їх зберігання, запобігають зловживанням.

Інвентаризація проводиться в обов'язковому порядку:

1. При зміні власника або реорганізації підприємства (установи);
2. При ліквідації підприємства (установи);
3. Перед складанням річної звітності;
4. При зміні керівника підприємства (установи) або іншої матеріально відповідальної особи;
5. При зміні матеріально відповідальних осіб (на день прийома-передачі справ);
6. При встановленні фактів розкрадання, пограбування або зловживання, а також псування цінностей;
7. Після пожежі або стихійних лих;
8. За рішенням контролюючих, судових і інших уповноважених на це органів.

Порядок і строки проведення інвентаризації на підприємствах і в організаціях всіх форм власності регламентуються Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів та розрахунків, затвердженою наказом Мінфіну України від 11 серпня 1994р. №69.

Згідно даної Інструкції, відповідальність за організацію інвентаризації несе керівник підприємства, який повинен створити необхідні умови для її

проведення в стислі терміни, визначити об'єкти, кількість і терміни проведення інвентаризації, крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим. До переліку умов, які повинен створити керівник для результативного проведення інвентаризації, можна віднести : обмеження на період інвентаризації кількості прибутково-видаткових операцій, що проводяться на об'єкті інвентаризації; надання в розпорядження комісії необхідної техніки і відповідних працівників для проведення підготовчих робіт (угруповання, сортування, переміщення, укладання, обмір, переважування та ін.).

Для проведення інвентаризаційної роботи письмовим наказом керівника на підприємстві створюється постійно діюча інвентаризаційна комісія у складі керівника структурного підрозділу, головного бухгалтера (старшого бухгалтера на правах головного) або його заступника (якщо таких немає – іншого працівника бухгалтерії). Комісію очолює керівник підприємства або його заступник (наприклад головний інженер).

Під час створення інвентаризаційної комісії керівникові слід пам'ятати, що до завдань, які ставляться перед її членами, належить оцінка активів та зобов'язань підприємства, а це:

- 1) визначення ринкової вартості будь-якого облікового об'єкта;
- 2) визначення технічного стану основних засобів та прийняття рішення про доцільність їх подальшого використання; визначення потреби в проведенні ремонтів технічних засобів та ефективності проведення незакінчених ремонтів;
- 3) аналіз стану дебіторської та кредиторської заборгованості підприємства та знаходження шляхів прискорення розрахунків;
- 4) здійснення оцінки первинної вартості інвестицій та їх оцінка на дату балансу тощо.

Керівник підприємства має право розпустити комісію, накласти на її членів адміністративні або матеріальні покарання, а в разі встановлення фактів подання навмисне неправдивої інформації, в результаті чого підприємству було завдано значних збитків, звернутися до органів правосуддя.

Інвентаризація проводиться, як правило, на 1-ше число місяця. Це полегшує наступне порівняння її результатів з показниками обліку. Якщо інвентаризація окремих цінностей не може бути закінчена за один день, її можна починати до і закінчувати після 1-го числа, а дані інвентаризації коригувати станом на 1-ше число.

До початку інвентаризації матеріальні цінності на складах повинні бути згруповані, розсортовані та розкладені за найменуваннями, сортами і розмірами в порядку, зручному для підрахунку. Це значно прискорює проведення їх інвентаризації.

Працівники бухгалтерії до початку інвентаризації повинні закінчити опрацювання всіх документів по надходженню і видатку матеріальних цінностей, визначити залишки на рахунках на день інвентаризації.

Матеріально відповідальні особи до початку інвентаризації дають розписки у тому, що всі прибуткові і видаткові документи здані ними до бухгалтерії і що ніяких неоприбуткованих або не списаних на видаток цінностей у них немає. Після цього деякі документи до уваги не приймаються.

Інвентаризація матеріальних цінностей проводиться за місцями їх зберігання в присутності матеріально відповідальних осіб. Наявність залишків матеріальних цінностей визначається шляхом підрахунку, зважування, обміру. При інвентаризації матеріальних цінностей, що зберігаються в непошкодженій тарі постачальників, дозволяється, в порядку винятку, їхню кількість встановлювати за документами (з обов'язковою вибірковою перевіркою в натурі правильності документальних даних), про що в інвентаризаційному опису роблять відповідні відмітки. Дані інвентаризації кожного виду матеріальних цінностей заносять в інвентаризаційні описи, які складаються в двох примірниках за місцями зберігання матеріальних цінностей і матеріально відповідальними особами. Після закінчення інвентаризації описи підписуються всіма членами комісії. Матеріально відповідальні особи на кожному опису ставлять свій підпис під текстом такого змісту: «Всі цінності, поіменовані в даному опису, комісією перевірені в моїй присутності і внесені в опис, у зв'язку

з чим претензій до інвентаризаційної комісії не маю. Цінності, вказані в опису, знаходяться на моєму відповідальному зберіганні.»

Один примірник опису залишається у матеріально відповідальній особі, другий - передається до бухгалтерії. Цінності, що не належать підприємству, але знаходяться у нього в користуванні або на відповідальному зберіганні, записують в окремий інвентаризаційний опис. На виявлені інвентаризаційною комісією зіпсовані матеріальні цінності складають акти, в яких вказують причини й осіб, що допустили псування цінностей.

При перевірці наявності грошових коштів у касі приймається до уваги тільки фактична наявність готівки. Ніякі документи або розписки в залишок готівки у касі не включаються. При виявленні нестачі або лишків грошових коштів в акті вказують їх суму і причини виникнення. Виявлена в касі готівка коштів, не виправдана прибутковими касовими ордерами, вважається лишком і підлягає зарахуванню в дохід підприємства; нестача коштів – підлягає стягненню з касира.

Перевірка стану розрахункових відносин з іншими підприємствами й організаціями здійснюється за документами. Підприємства обмінюються контокорентними виписками, тобто виписками з особових рахунків дебіторів і кредиторів. Виписки надсилаються підприємствами-кредиторами підприємствам-дебіторам, які повинні в 10-денний строк підтвердити заборгованість або повідомити свої заперечення. Таким чином на рахунках розрахунків з дебіторами і кредиторами мають відобразитися тільки погоджені суми. В окремих випадках, коли до кінця звітного періоду розбіжності не усунені або залишилися нез'ясованими, розрахунки з дебіторами і кредиторами відображаються кожною стороною у своєму балансі в сумах, що значаться в записах поточного обліку і визнаються нею правильними. В необхідних випадках справи по неурегульованих сумах заборгованості передаються до судових органів.

Суми заборгованості по розрахунках з банками, податковими та фінансовими органами мають відображатися у балансі тільки в погоджених сумах.

Неурегульовані суми заборгованості, суми заборгованості, по яких минули строки позовної давності, а також виявлена при інвентаризації безнадійна дебіторська заборгованість записуються в окремий інвентаризаційний опис із зазначенням причин їх виникнення і винних у цьому осіб.

Головний бухгалтер або особа, юридична або фізична, відповідальна за ведення бухгалтерського обліку, повинні забезпечити дотримання норм законодавства і правил її проведення. Матеріали інвентаризації і рішення інвентаризаційної комісії з регулювання розбіжностей затверджуються керівником підприємства з включенням результатів в звіт за період, в якому завершена інвентаризація, а також в річний звіт, і висловлюються в примітках до фінансової звітності.

Розходження фактичної наявності матеріальних цінностей та коштів з бухгалтерськими й даними, встановлені при проведенні інвентаризації та інших перевірок, регулюються підприємством в такому порядку:

1) Основні засоби, ТМЦ, цінні папери, кошти та інше майно, що виявилось у надлишку, підлягають оприбуткуванню та зарахуванню відповідно на результати фінансово-господарської діяльності, з наступним встановленням причин виникнення надлишку і винних у цьому осіб.

2) Убуток цінностей у межах затверджених норм списується за рішенням керівника підприємства відповідно до витрат виробництва. Норми природного убутку можуть застосовуватись лише в разі виявлення фактичних нестач.

3) Понаднормові втрати і нестачі ТМЦ, включаючи готову продукцію, в тих випадках, коли винуватців не встановлено або у стягненні з винних осіб відмовлено судом, зараховуються на збитки. У документах, якими оформляються списання втрат і понаднормові нестачі, мають бути зазначені вжиті заходи щодо недопущення таких нестач у майбутньому.

До протоколу заносяться всі виявлені факти порушень чинного законодавства, встановленого порядку зберігання товарно-матеріальних цінностей, правил ведення обліку; встановлені нестачі, лишки, виявлені і доведені факти перевитрат, крадіжок майна, грошових коштів тощо; розроблені та проголосовані заходи щодо порядку врегулювання виявлених розходжень за конкретними об'єктами інвентаризації (залік за рахунок пересортиці, списання за рахунок прибутків підприємства або віднесення на винних осіб); затверджені заходи щодо їх недопущення в майбутньому; вказуються прийняті види покарання конкретних фізичних осіб, причетних до цих порушень (зловживань); рішення про направлення матеріалів на винних у крадіжках і зловживаннях осіб (фізичних або юридичних) до судово-слідчих органів.

До протоколу додаються всі документи інвентаризації, а також відомість результатів інвентаризації, складена бухгалтером на основі зданих до бухгалтерії матеріалів за проведеною інвентаризацією.

Матеріали інвентаризаційної комісії мають бути у 5-денний термін розглянуті і затверджені керівником підприємства. Усі прийняті рішення набирають юридичної сили і стають обов'язковими для виконання всіма працівниками підприємства після затвердження протоколу засідання комісії керівником підприємства.

Затверджені результати інвентаризації відображаються в бухгалтерському обліку підприємства в тому місяці, в якому закінчена інвентаризація, але не пізніше грудня звітного року.

Контрольні запитання

1. Охарактеризуйте документ як джерело первинної інформації.
2. Розкрийте роль документування та документації в управлінні діяльністю підприємства.
3. Назвіть вимоги до змісту документів.
4. Поясніть методику виправлення помилок в бухгалтерських документах.
5. Розкрийте сутність і значення уніфікації та стандартизації документів.

6. Дайте класифікацію документів за місцем їх складання.
7. Дайте класифікацію документів за їх призначенням.
8. Дайте характеристику первинних та зведених документів.
9. Класифікуйте документи за способом їх використання.
10. Класифікуйте документів за їх змістом.
11. Розкрийте сутність та завдання документообігу на підприємстві.
12. Наведіть порядок перевірки вхідних документів.
13. Охарактеризуйте етапи бухгалтерської обробки документації.
14. Розкрийте порядок організації архіву на підприємстві.
15. Охарактеризуйте інвентаризацію стосовно системи бухгалтерського обліку: передумови виникнення, сутність та завдання.
17. Назвіть порядок і строки проведення інвентаризації.

Практичні завдання

Завдання 5.1.

Необхідно:

- поділити наведені документи на розпорядчі, виконавчі, бухгалтерського оформлення та комбіновані.

Дані для виконання:

Розрахунок податку на прибуток, довіреність на отримання матеріальних цінностей, акт приймання матеріалів, наказ про призначення комісії у справі втрачених документів, акт на списання інвентарю, гарантійний лист про оплату, договір купівлі-продажу, наказ про прийняття працівника на роботу, прибутковий касовий ордер, акт приймання-передачі основних засобів, вимога на отримання матеріалів, відомість нарахування зносу основних засобів, платіжне доручення, авансовий звіт, відомість нарахування заробітної плати, розпорядження про оплату виконаних сумісниками робіт.

Завдання 5.2.

Необхідно:

- визначити, якими первинними документами оформляють такі господарські операції.

Дані для виконання:

- одержано в касу готівку для виплати заробітної плати;
- придбано підзвітною особою матеріали;
- нараховано заробітну плату працівникам підприємства;
- виплачено заробітну плату працівникам;
- видано з каси в підзвіт готівку П.М. Іванову на господарські потреби;
- зараховано на поточний рахунок виручку від реалізації товарів;
- одержано товари від фірми «Колос».

Завдання 5.3.

Необхідно:

- поділити реквізити на обов'язкові й необов'язкові.

Дані для виконання:

Назва документа, форми; назва підприємства, від імені якого складено документ; дата і місце складання; номер поточного рахунка підприємства, від імені якого складено документ в ОПЕРУ банку; форма власності підприємства; ідентифікаційний код підприємства; юридична адреса підприємства; відтиск печатки; особистий підпис особи, яка брала участь у здійсненні господарської операції; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції, правильність її оформлення; зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції.

Тести для самоконтролю

5.1. Які з перелічених реквізитів первинних документів є змінними:

- а) найменування підприємства;

- б) номер поточного рахунка підприємства;
- в) порядковий номер документа;
- г) немає правильної відповіді.

5.2. Чи допускаються виправлення в первинних документах:

- а) не допускаються;
- б) допускаються, крім виправлень у касових і банківських документах;
- в) допускаються;
- г) залежить від того, хто їх робить.

5.3. Створення типових бланків документів для оформлення однорідних господарських операцій називається:

- а) стандартизацією;
- б) уніфікацією;
- в) контуванням;
- г) гармонізацією.

5.4. За призначенням документи поділяються на:

- а) первинні й зведені;
- б) розпорядчі й виконавчі;
- в) внутрішні й зовнішні;
- г) аналітичні та синтетичні.

5.5. До первинних документів належать:

- а) документи, які складають на момент здійснення господарської операції;
- б) документи, що складаються на підприємстві відповідно до здійснених операцій;
- в) документи з низьким рівнем стандартизації;
- г) документи в електронному вигляді.

5.6. Коли мають складатися первинні документи:

- а) під час проведення господарської операції;
- б) перед закінченням звітного періоду;
- в) перед перевіркою контролюючих органів;
- г) на прохання керівника.

5.7. За місцем складання документи є:

- а) міжгалузеві та спеціалізовані;
- б) внутрішні та зовнішні;
- в) службові та особові;
- г) немає правильної відповіді.

5.8. Яке визначення інвентаризації найточніше:

- а) інвентаризація – це спосіб періодичної перевірки господарських процесів;
- б) інвентаризація являє собою перевірку наявності й стану засобів і грошових коштів підприємства;
- в) інвентаризація – це спосіб упорядкування складського господарства і порядку зберігання майна;
- г) немає правильної відповіді.

5.9. Проведення інвентаризації є обов'язковим:

- а) перед виплатою дивідендів;
- б) у разі зміни керівника підприємства;
- в) перед модернізацією виробництва;
- г) при підвищенні курсу гривні.

5.10. Об'єкти інвентаризації — це:

- а) активи, зобов'язання;
- б) власний капітал;

- в) майно, зобов'язання;
- г) немає правильної відповіді.

Завдання для самостійної роботи (теми рефератів)

1. Місце первинного обліку серед елементів методу бухгалтерського обліку.
2. Обґрунтувати вимоги до оформлення бухгалтерських документів в умовах комп'ютеризації обліково-аналітичних робіт.
3. Організація документообігу на підприємстві.
4. Аргументація вимоги обов'язкового проведення інвентаризації у випадках, передбачених законодавством.

РОЗДІЛ 6. ПЛАН РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

6.1. Принципи класифікації бухгалтерських рахунків

6.2. Класифікація рахунків за їхнім економічним змістом

6.3. Класифікація рахунків за призначенням і структурою

6.4. План рахунків бухгалтерського обліку

6.1. ПРИНЦИПИ КЛАСИФІКАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКИХ РАХУНКІВ

Різноманітні завдання господарського керівництва та контролю потребують своєчасної і всебічної інформації про склад засобів підприємства і джерел їх формування, господарські процеси і фінансові результати діяльності. Це зумовлює необхідність використання в бухгалтерському обліку значної кількості різних за своїм змістом рахунків. Для більш глибокого та правильного розуміння і обґрунтованого використання в обліку рахунків необхідно знати їх економічний зміст, призначення та структуру, а це потребує науково обґрунтованої класифікації рахунків.

Під класифікацією рахунків розуміють їх групування за певними однорідними ознаками.

Класифікація рахунків допомагає вивченню змісту і будови рахунків. Знаючи загальні, найбільш суттєві і відмітні ознаки окремих груп рахунків, легше визначити, для чого призначений та як використовується той або інший рахунок у бухгалтерському обліку.

Класифікація рахунків бухгалтерського обліку має відповідати таким принципам:

- повноти (господарські засоби та джерела їх утворення, господарські процеси та результати діяльності мають повною мірою відобразитися на рахунках);
- ідентифікації діяльності (рахунки бухгалтерського обліку відображають стан та рух активів, власного капіталу і зобов'язань підприємства й особливості його діяльності);

➤ істотності (рахунки бухгалтерського обліку розміщують за ступенем впливу на обсяг і структуру активів і джерел, стадій кругообігу капіталу та результатів діяльності);

➤ мобільності (рахунки бухгалтерського обліку за умови набуття певних ознак легко можуть бути віднесені до тих чи інших груп, моделей об'єднання чи поділу).

Рахунки бухгалтерського обліку класифікують за двома основними ознаками: за економічним змістом та за призначенням і структурою.

Класифікація рахунків за економічним змістом встановлює, що саме обліковується на даному рахунку, які конкретно об'єкти відображаються на ньому залежно від їх економічного змісту в процесі господарської діяльності. Ця класифікація дає можливість визначити систему рахунків, що підлягають використанню на підприємствах тієї або іншої галузі.

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

Обидві класифікації рахунків науково обґрунтовані, тісно взаємопов'язані і доповнюють одна одну.

6.2. КЛАСИФІКАЦІЯ РАХУНКІВ ЗА ЇХНІМ ЕКОНОМІЧНИМ ЗМІСТОМ

Класифікація рахунків за економічним змістом відповідає змісту предмета бухгалтерського обліку і зумовлена класифікацією об'єктів обліку, тобто господарських засобів, їх джерел і процесів.

Звідси за економічним змістом рахунки бухгалтерського обліку поділяють на такі групи:

- рахунки обліку господарських засобів (активів) підприємства;
- рахунки господарських процесів;
- рахунки обліку джерел формування господарських засобів;

- позабалансові рахунки.

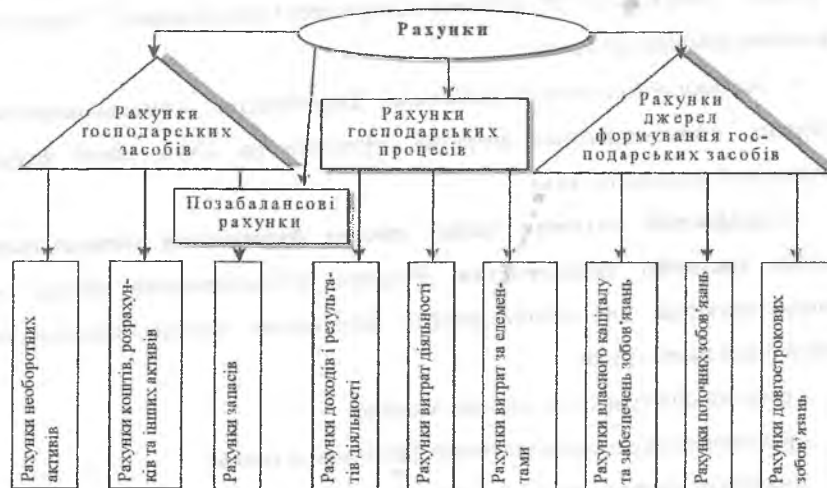


Рис. 6.1. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку за економічним змістом

Класифікація рахунків обліку господарських засобів (активів) підприємств і процесів. Залежно від функціональної участі в процесі діяльності господарські засоби (активи) підприємства, як відомо, поділяються на необоротні активи і оборотні активи. Для обліку необоротних активів, їх наявності, руху, зносу в процесі діяльності і відновлення використовують *рахунки обліку необоротних активів*: "Основні засоби", "Інші необоротні активи", "Нематеріальні активи", "Знос необоротних активів", "Капітальні інвестиції" та ін.

Для обліку наявності і руху оборотних активів використовують рахунки таких груп (класів):

- *рахунки обліку запасів*: "Виробничі запаси", "Малоцінні і швидкозношувані предмети", "Напівфабрикати", "Готова продукція", "Товари" та ін.;

- *рахунки обліку коштів, розрахунків та інших активів:* "Каса", "Рахунки в банках", "Інші кошти", "Розрахунки з покупцями і замовниками", "Розрахунки з різними дебіторами" та ін.;

- *рахунки обліку витрат діяльності:* "Виробництво", «Загальновиробничі витрати», «Адміністративні витрати», «Витрати на збут», «Інші витрати операційної діяльності» та ін.

Класифікація рахунків обліку джерел формування господарських засобів (активів) підприємства. Рахунки бухгалтерського обліку, які використовуються для обліку джерел формування активів підприємства, поділяються на дві групи:

- рахунки обліку джерел власних засобів;
- рахунки обліку джерел залучених (позикових) коштів.

Для обліку джерел власних засобів підприємства використовують:

- *рахунки обліку власного капіталу:* «Статутний капітал», «Пайовий капітал», «Додатковий капітал», «Резервний капітал», «Нерозподілений прибуток» та ін.;

- *рахунки обліку доходів і результатів діяльності:* «Доходи від реалізації», «Дохід від участі в капіталі», «Інші фінансові доходи», «Доходи майбутніх періодів» та ін.

Для обліку джерел залучених (позикових) коштів використовують:

- *рахунки обліку довгострокових зобов'язань:* «Довгострокові позики», «Довгострокові векселі видані», «Довгострокові зобов'язання по облігаціях», «Інші довгострокові зобов'язання» та ін.;

- *рахунки обліку поточних зобов'язань:* «Короткострокові позики», «Короткострокові векселі видані», «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками», «Розрахунки по оплаті праці», «Розрахунки по страхуванню», «Розрахунки по податках і платежах» та ін.

Таким чином, класифікація рахунків за економічним змістом, показуючи, на яких рахунках має вестися облік тих або інших об'єктів бухгалтерського обліку, розкриває економічний зміст окремих рахунків. Таке групування дає змогу визначити систему рахунків, необхідних для обліку необоротних і

оборотних активів, джерел їх формування, господарських процесів і результатів діяльності підприємств різних галузей та форм власності.

Класифікація рахунків за економічним змістом покладена в основу будови національного Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Отже, рахунки, призначені для обліку активів, об'єднані з рахунками, призначеними для обліку господарських процесів. Це пояснюється тим, що за допомогою необоротних і оборотних активів підприємства забезпечують здійснення господарських процесів, а тому при класифікації активи групують залежно від того, в якому процесі вони функціонують. Господарські процеси взаємопов'язані між собою: процес виробничого споживання здійснюється одночасно з процесом виробництва; процес виробництва супроводжується процесом реалізації, виникненням розрахункових відносин; надходженням грошових коштів на підприємство тощо. Тому при класифікації рахунків за економічним змістом не завжди можна виділити у самостійні групи супровідні процеси, оскільки їх облік ведеться на тих самих рахунках, що й основні процеси.

6.3. КЛАСИФІКАЦІЯ РАХУНКІВ ЗА ПРИЗНАЧЕННЯМ І СТРУКТУРОЮ

За призначенням і структурою рахунки бухгалтерського обліку групуються залежно від їх обліково-технічних якостей, тобто як саме обліковуються ті або інші засоби, їх джерела та господарські процеси на рахунках, що відображається на дебеті, кредиті рахунка, що характеризує залишок відповідного рахунка. Таке групування дозволяє визначити порядок обліку господарських операцій на рахунках, забезпечує чітку уяву про показники діяльності підприємства (рис. 6.2.).

Рахунки бухгалтерського обліку за призначенням і структурою поділяються на такі групи:

- рахунки основні;
- регулюючі;
- операційні;
- фінансово-результатні;
- забалансові.

Основні рахунки у бухгалтерському обліку використовуються для контролю за наявністю і змінами господарських засобів та джерел їх утворення. Вони називаються основними тому, що об'єкти, які на них обліковуються, тобто господарські засоби та їх джерела, є основою господарської діяльності, і в своїй сукупності характеризують майнове становище підприємства. Ці рахунки за своїми показниками (залишками) служать основою для складання бухгалтерського балансу. Основні рахунки поділяються на:

- матеріальні;
- грошові;
- власного капіталу;
- розрахункові.

Матеріальні рахунки призначені для обліку наявності і руху (надходження, використання) матеріальних ресурсів підприємства. До них належать рахунки: "Основні засоби", "Нематеріальні активи", "Виробничі запаси", "Малоцінні і швидкозношувані предмети", "Готова продукція", "Товари" та ін.

Рахунки грошових коштів призначені для обліку і контролю за наявністю і рухом грошових коштів та грошових документів підприємства. До них належать рахунки: "Каса", "Рахунки в банках", "Інші кошти".

Рахунки власного капіталу призначені для обліку джерел власних господарських засобів (активів). Вони показують форми їх створення і цільове призначення, а також зміни в процесі діяльності. До цієї групи належать рахунки: "Статутний капітал", "Пайовий капітал", "Додатковий капітал", "Резервний капітал", "Цільове фінансування і цільові надходження" та ін.

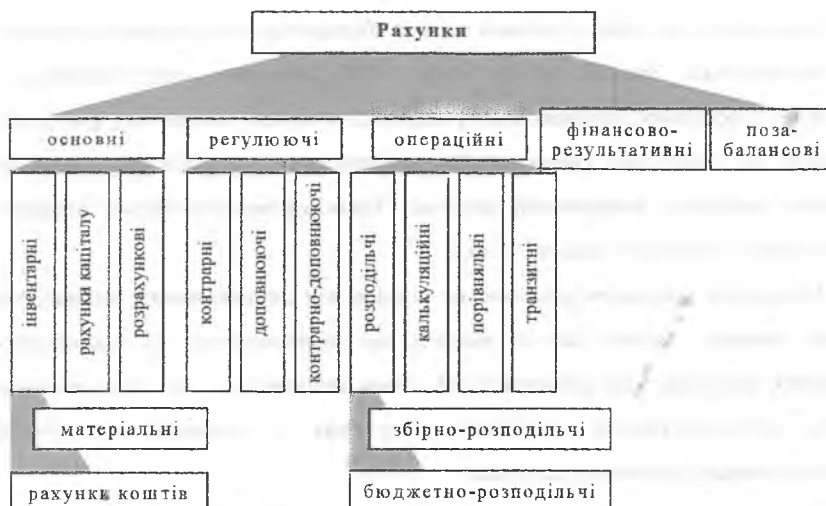


Рис. 6.2. Класифікація рахунків за призначенням і структурою

Регулюючі рахунки призначені для регулювання (уточнення) оцінки господарських засобів або джерел їх формування, які обліковуються на основних рахунках. Використовуються ці рахунки у тих випадках, коли по окремих об'єктах обліку необхідно одержати додаткову інформацію, потрібну для управління (наприклад, про первинну і залишкову вартість основних засобів). Регулюючими можуть бути як синтетичні рахунки, так і аналітичні, а також субрахунки. Проте науково обгрунтований принцип регулювання, який забезпечує потрібну для управління інформацію про об'єкти, що обліковуються, від цього не втрачає свого значення.

Самостійного значення регулюючі рахунки не мають, тому кожен з них розглядається тільки разом з тим рахунком, який він регулює. Залежно від того, збільшують чи зменшують регулюючі рахунки залишок рахунка, що регулюється, вони поділяються на:

- доповнюючі,
- контрарні
- контрарно-доповнюючі.

Доповнюючі регулюючі рахунки завжди збільшують суму залишку рахунка, що регулюється. Застосовуються вони в тих випадках, коли матеріальні цінності на основних рахунках відображаються в оцінці, меншій від фактичної вартості їх придбання (заготівлі). До доповнюючих регулюючих активних рахунків належить аналітичний рахунок "Транспортно-заготівельні витрати" (до рахунка "Виробничі запаси" та ін.).

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

Контрактивні регулюючі рахунки призначені для уточнення оцінки залишку на окремих рахунках матеріальних цінностей у тих випадках, коли ці цінності відображені в сумі, яка перевищує їх фактичну (реальну) вартість. Фактичну вартість об'єкта у цьому випадку визначають вирахуванням із суми його залишку суми, відображеної на пасивному (контрактивному) регулюючому рахунку.

До регулюючих контрактивних рахунків (субрахунків) належать:

- рахунок "Знос необоротних активів" (субрахунок "Знос основних засобів", "Знос інших необоротних матеріальних активів", "Знос нематеріальних активів") відповідно до рахунків: "Основні засоби", "Інші необоротні матеріальні активи", "Нематеріальні активи";

- субрахунок "Торгова націнка" до субрахунка "Товари в торгівлі" (рахунка "Товари");

- рахунок "Резерв сумнівних боргів" – до рахунка "Розрахунки з покупцями і замовниками".

Регулюючі контрпасивні рахунки призначені для уточнення суми залишків окремих джерел засобів, облік яких ведеться на пасивних рахунках.

До регулюючих контрпасивних рахунків (субрахунків) належать:

- субрахунок "Прибуток, використаний у звітному періоді" до субрахунка "Прибуток нерозподілений" (рахунка "Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)");

- рахунки "Неоплачений капітал", "Вилучений капітал" до рахунка "Статутний капітал".

Контрарно-доповнюючі регулюючі рахунки поєднують ознаки контрарних і доповнюючих рахунків. До них належить, наприклад, аналітичний рахунок "Відхилення фактичної собівартості готової продукції від планової", який пов'язаний з рахунком "Готова продукція" і має характер регулюючого доповнюючого активного рахунка (у випадку перевитрати) або контрактивного (при досягненні економії).

Операційні рахунки призначені для обліку витрат, доходів і результатів діяльності підприємства. Ці рахунки мають велике значення, оскільки забезпечують інформацію про витрати і доходи по операційній діяльності та визначення фінансових результатів від цієї діяльності.

На відміну від матеріального, на операційному рахунку відображається рух не одного, а всіх видів ресурсів, що беруть участь у здійсненні того або іншого господарського процесу.

За призначенням і структурою операційні рахунки поділяються на групи:

- збірно-розподільчі;
- бюджетно-розподільчі;
- калькуляційні;
- номінальні;
- порівняльні.

Збірно-розподільчі рахунки призначені для обліку (попереднього збирання) накладних витрат, пов'язаних з організацією, обслуговуванням, управлінням цехами та іншими виробничими підрозділами основного і допоміжного виробництва з метою наступного розподілу їх між відповідними об'єктами. Необхідність використання збірно-розподільчих рахунків зумовлена тим, що зазначені витрати в момент їх здійснення неможливо прямо віднести на ті або

інші об'єкти (наприклад, витрати по обслуговуванню виробництва й управлінню та ін.). Тому такі витрати протягом звітної періоду попередньо відображають (збирають) на дебеті збірно-розподільчих рахунків, а наприкінці місяця списують з кредиту цих рахунків на дебет рахунка "Виробництво" і розподіляють між об'єктами калькулювання пропорційно встановленому базису. За допомогою цих рахунків, крім того, здійснюється контроль за відповідністю фактичних витрат затвердженому кошторису, дотриманням норм витрат. Після списання облічених затрат збірно-розподільчі рахунки закриваються, залишку не мають, а тому в балансі не відображаються.

Бюджетно-розподільчі рахунки використовуються для розмежування витрат і доходів між суміжними звітними періодами (місяцями, кварталами, роками) з метою рівномірного включення у затрати виробництва (обігу) або відображення в обліку одержаних доходів. Використання цих рахунків дає змогу визначити витрати і доходи саме того періоду, якого вони стосуються, незалежно від часу фактичного витрачання коштів або отримання доходів.

Бюджетно-розподільчі рахунки можуть бути активними і пасивними. До активних належить рахунок "Витрати майбутніх періодів", до пасивних - "Доходи майбутніх періодів".

Калькуляційні рахунки призначені для обліку сукупності витрат, пов'язаних з виробничим процесом, і визначення фактичної собівартості виготовленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг). Оскільки за даними цих рахунків складають калькуляцію (визначають собівартість), то самі рахунки одержали назву калькуляційних. Якість складання калькуляції значною мірою залежить від правильності обліку виробничих затрат на калькуляційних рахунках. До калькуляційних належать рахунки: "Виробництво", "Капітальні інвестиції" (субрахунки "Капітальне будівництво", "Придбання (виготовлення) основних засобів", "Формування основного стада" тощо).

До *номінальних* належить рахунок "Собівартість реалізації" (призначений для узагальнення інформації про собівартість реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг), а також рахунки, призначені для обліку операційних витрат, які

не включаються до собівартості: "Адміністративні витрати", "Витрати на збут" "Інші витрати операційної діяльності" До номінальних (тимчасових) рахунків належать також рахунки, призначені для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства, а також від надзвичайних подій: "Доходи від реалізації", "Інший операційний дохід", "Дохід від участі в капіталі", "Інші фінансові доходи", "Надзвичайні доходи" (призначений для обліку відшкодованих збитків від надзвичайних подій та інших надзвичайних доходів). Доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності, відображені протягом звітного періоду на кредиті зазначених рахунків, наприкінці звітного періоду списуються (за вирахуванням непрямих податків) на фінансові результати. Таким чином, номінальні рахунки призначені для узагальнення інформації про витрати і доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності підприємства і наприкінці звітного періоду закриваються списанням оборотів на фінансові результати.

Порівняльні рахунки призначені для обліку відповідних господарських процесів і виявлення результатів по них. До порівняльних належать рахунки "Фінансові результати" і "Втрати від браку".

Фінансово-результатні рахунки призначені для узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства за звітний період. До них належить активно-пасивний рахунок "Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)". На дебеті цього рахунка відображають збитки, на кредиті – прибутки.

Забалансові рахунки призначені для обліку активів, які не належать даному підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні або на зберіганні. До них належать орендовані необоротні активи, активи на відповідальному зберіганні, списані активи, гарантії та забезпечення надані і отримані та ін. Всі ці активи обліковуються на балансі тих господарств, яким вони належать. Підприємство, яке прийняло ці активи в тимчасове користування або на зберігання, обліковує їх на забалансових рахунках. При складанні балансу залишки цих рахунків показують за підсумком балансу. Інакше при зведенні балансів окремих підприємств по галузях або всьому

народному господарству ці активи були б враховані двічі: один раз на балансі того господарства, якому вони належать, а другий – на балансі господарства, де вони тимчасово перебувають. Це призвело б до перебільшення справжньої величини засобів у народному господарстві.

На забалансових рахунках обліковують, крім того, бланки суворого обліку (чекові книжки, акції, векселі тощо), умовні права і зобов'язання (застави, гарантії, зобов'язання тощо), списану на збитки заборгованість неплатоспроможних дебіторів (для спостереження за можливістю її відшкодування винними особами протягом трьох років) та інші об'єкти, які не вимагають подвійного запису.

До групи забалансових належать рахунки: «Орендовані необоротні активи», «Активи на відповідальному зберіганні», «Контрактні зобов'язання», «Гарантії та забезпечення одержані», «Списані активи», «Обладнання, прийняте для монтажу», «Бланки суворого обліку» та ін.

Відмітною особливістю забалансових рахунків є те, що вони не кореспондують ні між собою, ні з балансовими рахунками, правило подвійного запису на них не поширюється; господарські операції на забалансових рахунках відображаються одинарним записом: тільки по дебету або тільки по кредиту відповідного рахунка.

Розглянута класифікація рахунків за їх економічним змістом та за призначенням і структурою сприяє кращому розумінню місця кожного рахунка, яке він займає в системі бухгалтерського обліку.

6.4. ПЛАН РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Важливе значення для одержання різнобічної інформації, необхідної для управління і контролю, має застосування науково обґрунтованого плану рахунків.

Під **планом рахунків** розуміють систематизований перелік рахунків, який визначає організацію всієї системи бухгалтерського обліку на підприємствах, в

організаціях і установах з метою одержання інформації, необхідної для управління і контролю.

Відповідно до постанови Кабінету Міністрів України "Про затвердження програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів" Міністерством фінансів України розроблений і затверджений (наказом від 30.11.99 № 291) План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Він є обов'язковим для всіх підприємств і організацій України (крім банків і бюджетних установ).

Рахунки в Плані за економічним змістом згруповані у дев'ять класів: 1 "Необоротні активи", 2 "Запаси", 3 "Грошові кошти, розрахунки та інші активи", 4 "Власний капітал і забезпечення зобов'язань", 5 "Довгострокові зобов'язання", 6 "Поточні зобов'язання", 7 "Доходи і результати діяльності", 8 "Витрати за елементами", 9 "Витрати діяльності".

В окремий клас (нульовий) виділено забалансові рахунки.

Структура Плану рахунків зорієнтована на потреби складання фінансової звітності. Тому в Плані розмежовано балансові рахунки, які об'єднані в класи з розділами активу (1, 2 і 3 класи), пасиву балансу (4, 5, 6 класи) і номінальні рахунки, призначені для обліку затрат, доходів і фінансових результатів діяльності підприємства (7, 8 і 9 класи). Таким чином, показники розділів балансу заповнюються за даними рахунків 1-6 класів, а показники Звіту про фінансові результати - за даними рахунків 7 - 9 класів (див. табл. 6.1.).

Таблиця 6.1.

Узгодженість плану рахунків зі структурою фінансових звітів

План рахунків		Фінансовий звіт
Клас	Назва класу	БАЛАНС
1	2	3
1	Необоротні активи	Розділ 1 активу
2	Запаси	Розділ 2 активу
3	Кошти, розрахунки та інші активи	Розділи 2 і 3 активу
4	Власний капітал та забезпечення зобов'язань	Розділи 1 і 2 пасиву

Продовження таблиці 6.1.

1	2	3
5	Довгострокові зобов'язання	Розділ 3 пасиву
6	Поточні зобов'язання	Розділи 4 і 5 пасиву
7	Доходи і результати діяльності	Звіт про фінансові результати
8	Витрати за елементами	Звіт про фінансові результати
9	Витрати діяльності	Звіт про фінансові результати
0	Позабалансові рахунки	Примітки

До синтетичних рахунків, які потребують більшої деталізації об'єктів, що обліковуються, Планом рахунків передбачені *субрахунки*, які визначають напрямки подальшої деталізації обліку, показують, в якому розрізі треба групувати показники рахунків аналітичного обліку в межах того або іншого синтетичного рахунка, щоб мати інформацію, необхідну для управління, складання балансу та інших форм звітності.

Кожному синтетичному рахунку і субрахунку, крім назви, присвоєно *номер (код)*, тобто умовне цифрове позначення. Використання кодів рахунків значно прискорює і скорочує облікову роботу, а також є необхідною умовою при автоматизованому опрацюванні облікової інформації на обчислювальних машинах.

У Плані рахунків використано *децимальну систему* нумерації (кодування) рахунків. Це значить, що максимально можлива кількість синтетичних рахунків в Плані – не більше 99, а кількість субрахунків до відповідних синтетичних рахунків – не більше 9. За кожним класом закріплено певну серію номерів (кодів) рахунків з урахуванням деякого резерву вільних номерів (на випадок, якщо виникне потреба в додаткових синтетичних рахунках).

Номери (коди) синтетичних рахунків – двозначні. Субрахункам присвоєно порядкові номери (коди) в межах відповідного синтетичного рахунка. Номер (код) кожного субрахунка складається з номера синтетичного рахунка і порядкового номера самого субрахунка. При цьому перша цифра номера (коду) субрахунка означає номер класу, друга – номер синтетичного рахунка, третя – номер субрахунка.

Наприклад, код 103 означає: 1 – клас «Необоротні активи», 0 – номер синтетичного рахунка «Основні засоби», 3 – номер субрахунка «Будівлі і споруди»; код 201 означає: 2 – номер класу «Запаси», 0 – номер синтетичного рахунка «Виробничі запаси», 1 – номер субрахунка «Сировина і матеріали» і т.д.

Економічний зміст і призначення окремих класів рахунків.

Рахунки класу 1 «Необоротні активи» призначені для обліку довгострокових інвестицій підприємства в матеріальні, нематеріальні і фінансові активи. До них належать рахунки: 10 «Основні засоби», 12 «Нематеріальні активи», 13 «Знос необоротних активів», 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», 15 «Капітальні інвестиції» та ін.

Рахунки класу 2 «Запаси» призначені для обліку оборотних матеріальних активів, що знаходяться в різних операційних циклах підприємства (запаси, виробництво, готова продукція). До них належать рахунки: 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети», 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція», 28 «Товари» та ін.

Рахунки класу 3 «Грошові кошти, розрахунки та інші активи» призначені для обліку оборотних фінансових активів (грошових коштів, фінансових інвестицій, коштів у розрахунках), а також витрат майбутніх періодів. До них належать рахунки: 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках», 33 «Інші кошти», 36 «Резерв сумнівних боргів», 39 «Витрати майбутніх періодів» та ін.

Рахунки класу 4 «Власний капітал і забезпечення зобов'язань» за своїм змістом об'єднуються в дві групи рахунків. Перша група рахунків (40 – 46) призначена для обліку величини власного капіталу підприємства (рахунки 40 «Статутний капітал», 41 «Пайовий капітал», 42 «Додатковий капітал», 43 «Резервний капітал», 44 «Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)» та ін.). Друга група рахунків (47 – 49) призначена для обліку джерел фінансування майбутніх витрат і платежів (рахунки 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»).

Рахунки класу 5 «Довгострокові зобов'язання» призначені для обліку зобов'язань, які виникають у підприємства протягом операційного циклу діяльності підприємства (постачання, виробництва, реалізації тощо) строком погашення більше 12 місяців після дати балансу. До них належать рахунки: 50 «Довгострокові позики», 51 «Довгострокові векселі видані», 52 «Довгострокові зобов'язання з оренди», 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» та ін.

Рахунки класу 6 «Поточні зобов'язання» призначені для обліку зобов'язань, які будуть погашені у звичайному порядку операційної діяльності підприємства протягом 12 місяців від дати балансу. До них належать рахунки: 60 «Короткострокові позики», 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками», 64 «Розрахунки по податках і платежах», 65 «Розрахунки по страхуванню», 66 «Розрахунки по оплаті праці» та ін.

Рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності» і класу 9 «Витрати діяльності» призначені для складання Звіту про фінансові результати. Тому для кожної статті Звіту передбачено окремий рахунок: 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 72 «Дохід від участі в капіталі», 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» та ін.

Рахунки класу 8 «Витрати за елементами» призначені для відображення витрат за елементами: 80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати» та ін. Підприємства можуть одночасно використовувати рахунки класів 8 і 9, що дасть змогу системно одержувати інформацію, необхідну для заповнення відповідного розділу Звіту про фінансові результати, а потім перегрупувати ці витрати за видами діяльності і центрами відповідальності.

Суб'єкти малого підприємництва можуть не використовувати *рахунки класу 9 «Витрати діяльності»*, а обліковувати відповідні витрати тільки за елементами, які одночасно з доходами, відображеними на рахунках класу 7 «Доходи і результати діяльності», списувати безпосередньо на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунки класу 0 «Забалансові рахунки» призначені для обліку активів, які не належать підприємству, а також умовних зобов'язань, одержаних і виданих забезпечень. До них належать рахунки: 01 «Орендовані необоротні активи», 02 «Активи на відповідальному зберіганні», 05 «Гарантії і забезпечення видані», 06 «Гарантії і забезпечення одержані», 08 «Бланки суворого обліку» та ін.

Для забезпечення правильного використання рахунків при відображенні господарських операцій одночасно з прийняттям Плану рахунків Міністерством фінансів України розроблено і затверджено інструкцію щодо його застосування. В ній наведена характеристика економічного змісту, призначення і структури кожного рахунка, типова кореспонденція рахунків, а також даються вказівки щодо порядку організації аналітичного обліку.

Коротке ознайомлення з групуванням рахунків у введеному Плані рахунків бухгалтерського обліку показує, що в ньому враховано економічний зміст рахунків і їх призначення, виходячи з кругообігу господарських засобів. Поєднання цих ознак надає науковій обґрунтованості групуванню рахунків, напрямкам організації всієї системи обліку на підприємствах і в організаціях, складанню фінансової звітності.

План рахунків та інструкція щодо його застосування є важливим засобом державного управління бухгалтерським обліком на підприємствах і в організаціях усіх галузей і форм власності, його упорядкування і раціоналізації, забезпечення єдиного порядку відображення господарських операцій в системі рахунків, можливість узагальнювати показники обліку при складанні балансу та інших форм звітності. Нова концепція національного Плану рахунків зорієнтована на перспективу розвитку ринкової економіки, ефективність використання інформаційних систем з метою забезпечення всіх рівнів управління і зовнішніх споживачів необхідною обліковою інформацією.

Контрольні запитання

1. Назвіть принципи класифікації рахунків бухгалтерського обліку.
2. Класифікуйте рахунки за економічним змістом.

3. Класифікуйте рахунки за призначенням і структурою.
4. Охарактеризуйте призначення та склад рахунків господарських засобів та джерел господарських засобів.
5. Розкрийте економічний зміст рахунків господарських процесів.
6. Дайте характеристику складу основних рахунків.
7. Назвіть особливості застосування регулюючих рахунків.
8. Назвіть призначення, склад та особливості обліку операційних рахунків.
9. Дайте характеристику результативним рахункам.
10. Особливості обліку на позабалансових рахунках.
11. Назвіть методологічні основи діючого в Україні Плану рахунків бухгалтерського обліку.
12. Дайте характеристику Плану рахунків бухгалтерського обліку.
13. Охарактеризуйте інструкцію про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку як одного із засобів державного регулювання бухгалтерського обліку.

Практичні завдання

Завдання 6.1.

Необхідно:

- на підставі наведених господарських операцій визначити кореспонденцію рахунків.

Дані для виконання:

- оприбутковано на склад матеріали від постачальників;
- зі складу відпущено матеріали у виробництво;
- надійшли на поточний рахунок кошти від покупців;
- оприбутковано на склад готову продукцію;
- з поточного рахунка оплачено рахунок постачальнику;
- внесок у статутний фонд основними засобами.

Завдання 6.2.

Необхідно:

- на підставі наведених господарських операцій визначити кореспонденцію рахунків.

Дані для виконання:

- на поточний рахунок зараховано позику банку;
- списано малоцінні та швидкозношувані предмети на потреби виробництва;
- повернуто з виробництва на склад матеріали;
- списано загальновиробничі витрати на витрати основного виробництва;
- списано собівартість реалізованої продукції на фінансові результати.

Завдання 6.3.

Необхідно:

- на підставі кореспонденції рахунків визначити зміст господарських операцій.

Дані для виконання:

- 1) Д-т 30 — К-т 31; 4) Д-т 24 — К-т 23; 7) Д-т 31 — К-т 36;
- 2) Д-т 30 — К-т 37; 5) Д-т 10 — К-т 46; 8) Д-т 91 — К-т 20;
- 3) Д-т 23 — К-т 20; 6) Д-т 92 — К-т 13; 9) Д-т 92 — К-т 66.

Завдання 6.4.

Необхідно:

- на підставі кореспонденції рахунків визначити зміст господарських операцій.

Дані для виконання:

- 1) Д-т 20 — К-т 46; 4) Д-т 31 — К-т 60; 7) Д-т 23 — К-т 68;
- 2) Д-т 20 — К-т 42; 5) Д-т 91 — К-т 22; 8) Д-т 43 — К-т 44;
- 3) Д-т 31 — К-т 30; 6) Д-т 92 — К-т 65; 9) Д-т 44 — К-т 79.

Тести для самоконтролю

6.1. Залежно від обсягів інформації і рівня узагальнення рахунки поділяють:

- а) активні й пасивні;
- б) закриті й відкриті;
- в) синтетичні й аналітичні;
- г) немає правильної відповіді.

6.2. Як класифікують рахунки бухгалтерського обліку відповідно до балансу:

- а) аналітичні, синтетичні, субрахунки;
- б) активні, пасивні, позабалансові;
- в) постійні й тимчасові;
- г) немає правильної відповіді.

6.3. До якого елементу класифікації належать аналітичні рахунки:

- а) класифікація у відношенні до балансу;
- б) класифікація за ступенем деталізації інформації;
- в) класифікація щодо інших рахунків;
- г) немає правильної відповіді.

6.4. При класифікації за економічним змістом рахунки поділяють на:

- а) регулюючі, основні, господарських процесів та їх результатів;
- б) рахунки засобів, джерел їх утворення, господарських процесів та їх результатів;
- в) рахунки засобів, джерел їх утворення, операційні;
- г) всі відповіді правильні.

6.5. При класифікації за структурою рахунки поділяють на:

- а) основні, операційні, збірно-розподільчі, фінансово-результатні;

- б) основні, регулюючі, калькуляційні;
- в) основні, регулюючі, операційні, результатні позабалансові;
- г) немає правильної відповіді.

6.6. Особливість відображення операцій на позабалансових рахунках полягає в:

- а) необхідності складання особливих документів;
- б) подвійному записі;
- в) обліку списаних активів;
- г) немає правильної відповіді.

6.7. Основні рахунки бухгалтерського обліку застосовуються:

- а) самостійно;
- б) тільки разом з уточнюючим їх рахунком;
- в) залежно від об'єкта, що обліковується на рахунку: або самостійно або з регулюючим рахунком;
- г) немає правильної відповіді.

6.8. Групи рахунків, призначені для обліку витрат за елементами, називають:

- а) позабалансовими;
- б) транзитними;
- в) операційними;
- г) капітальними.

6.9. План рахунків бухгалтерського обліку призначений для:

- а) задоволення інформаційних потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів;
- б) ідентифікації рахунків з показниками та статтями фінансової звітності;
- в) агрегування інформації окремих рахунків та субрахунків;
- г) всі відповіді правильні.

6.10. Діючий План рахунків складається з:

- а) 10 класів та 80 рахунків;
- б) 9 класів та 80 рахунків;
- в) 10 класів та 70 рахунків;
- г) немає правильної відповіді.

Завдання для самостійної роботи (теми рефератів)

1. У чому полягає різниця між операційно-результатними та фінансово-результатними рахунками?
2. Обґрунтування різниці між контраktivними і контрпассивними рахунками.
3. Необхідність розробки та використання окремих Планів рахунків для різних секторів економіки.
4. Шляхи удосконалення та перспективи розвитку Плану рахунків бухгалтерського обліку.

РОЗДІЛ 7. ФОРМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

7.1. Форми бухгалтерського обліку, їх суть та історичний розвиток

7.2. Техніка облікової реєстрації

7.3. Класифікація облікових реєстрів

7.4. Способи виправлення помилок в облікових реєстрах

7.1. ФОРМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, ЇХ СУТЬ ТА ІСТОРИЧНИЙ РОЗВИТОК

Визначна роль обліку і контролю за умов ринкової економіки закономірно потребує постійного вдосконалення їхніх форм і методів. Кожне підприємство самостійно вибирає відповідну форму обліку, виходячи з конкретних умов власної роботи та перспектив дальшого розвитку, з обсягу виробничо-господарської діяльності, якою зумовлюється й обсяг облікових робіт, наявності облікових кадрів та рівня їхньої кваліфікації, можливостей використання обчислювальної техніки в обліковому процесі.

Під **формою обліку** розуміють систему взаємозв'язку встановлених облікових реєстрів певної форми і змісту, призначених для відображення наявності й руху засобів підприємства, джерел їх утворення та процесів господарської діяльності, а також способи запису операцій в облікових реєстрах.

Кожна форма обліку завжди передбачає відповідне групування господарських операцій та дотримання встановленої послідовності їх відображення, порядок ведення (запису) в реєстрах синтетичного й аналітичного обліку. Отже, будь-яка форма відображає відповідну технологію облікового процесу. З цього погляду розвиток та вдосконалення бухгалтерського обліку в цілому найбільш чітко простежується в змінах форм його ведення.

Головними ознаками, що відрізняють одну форму обліку від іншої, є: зовнішній вигляд, будова та кількість облікових регістрів; поєднання регістрів хронологічного, систематичного, синтетичного й аналітичного обліку; послідовність і способи запису господарських операцій у облікових регістрах.

За час існування бухгалтерського обліку застосовувались різні форми. На самому ранньому ступені розвитку облік вівся самим власником господарства для організації спостереження і контролю за збереженням його майна та розміром одержуваного доходу. Відомо, що самою ранньою була стара італійська форма, описана італійським вченим-математиком Лукою Пачолі в його роботі «Трактат про рахунки і записи», виданій в 1494 р. у Венеції. В ній він писав, що для зручності і легкості потрібні три книги: Меморіал (Пам'ятна книга), Журнал і Головна книга. Операції записувались із слів власника або з його Пам'ятної книги (вона замінювала собою документи) в хронологічний регістр-Журнал (де зазначались кореспондуючі рахунки), а потім в систематичний регістр – Головну книгу. Рахунки в Головній книзі велись як індивідуальні, їх відкривали на кожний об'єкт обліку (наприклад, рахунок Коштів, рахунок Зерна, рахунок купця Мозиря тощо). За даними Головної книги складався баланс.

Таким чином, наприкінці XIV століття вперше була описана книжкова форма обліку. Вона задовольняла потреби купців і дрібних ремісників. Проте із зростанням обсягу діяльності, збільшенням кількості господарських операцій виникла потреба в узагальнених (синтетичних) показниках. Тоді Головна книга перетворилася в регістр синтетичного обліку, паралельно якому став вестись аналітичний облік в окремих допоміжних книгах. Так наприкінці XIV століття появилася нова італійська форма бухгалтерського обліку.

У другій половині XVIII століття стали застосовувати меморіально-касову або німецьку форму обліку, при якій суворо розмежовувались касові і некасові операції. Для цього Журнал було поділено на кілька хронологічних регістрів – Касовий журнал, Меморіал тощо. Ця форма з середини XIX століття застосовувалась і в Росії.

Розвиток виробництва, торгового капіталу, банківських операцій потребував дальшого розподілу праці облікових працівників. Для цього була розроблена багатожурнальна або французька форма бухгалтерського обліку, при якій хронологічні записи здійснювались в декількох журналах (касовому журналі, журналах обліку товарів, продажу, купівлі тощо). Від щоденних записів у Головну книгу перейшли до записів в неї місячними підсумками, для підготовки яких було введено зведений журнал (що складався шляхом вибірок з щоденних журналів). Поступово для обґрунтування записів в реєстри почали використовувати документи.

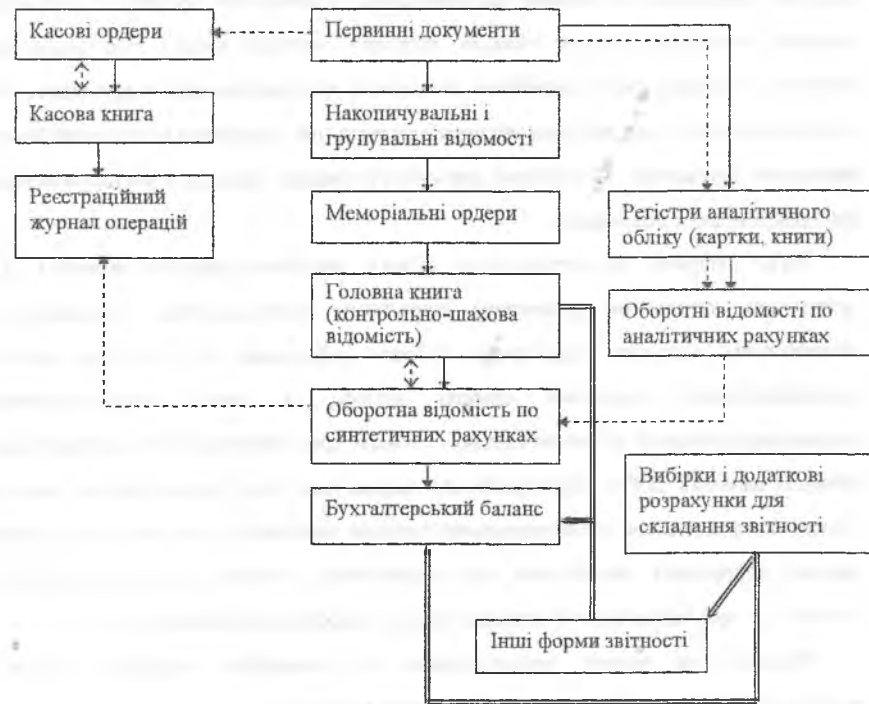
Отже, форми бухгалтерського обліку постійно удосконалюються. Це зумовлено загальним розвитком народного господарства, ускладненням економічних відносин, зростанням обсягу інформації, що підлягає обліку, удосконаленням практики самого обліку, а також впровадженням високопродуктивної обчислювальної техніки для механізації й автоматизації обчислювальних робіт. Прогресивною вважається така форма обліку, яка на основі впровадження обчислювальної техніки забезпечує своєчасне одержання якісної інформації, необхідної для управління, а також системи показників звітності – при мінімальних затратах праці і засобів на ведення обліку.

Враховуючи чинне законодавство та специфіку окремих суб'єктів господарювання, можна виділити такі форми обліку:

- меморіально-ордерна;
- журнал-головна;
- журнально-ордерна;
- спрощена;
- автоматизована.

Меморіально-ордерна форма обліку. На підприємствах тривалий час застосовувалася меморіально-ордерна форма обліку, при якій складалися книжкові й карткові облікові реєстри.

Нині цю форму обліку використовують переважно на невеликих підприємствах (рис. 7.1.). Синтетичний облік при цій формі ведеться у книгах або відомостях.



- Умовні позначення:**
- > Записи поточного обліку
 - .-.-> Звірка записів
 - ==> Складання звітності

Рис. 7.1. Схема меморіально-ордерної форми бухгалтерського обліку

Для аналітичного обліку використовують книги, відомості, картки. Бухгалтерські проводки оформлюють меморіальними ордерами, які складаються за звітний період і реєструються у реєстраційних журналах. Облік наявності грошових коштів ведеться у спеціальній касовій книзі.

Форма бухгалтерського обліку Журнал-головна є спрощеним варіантом меморіально-ордерної форми і застосовується на невеликих за обсягом діяльності підприємствах і в організаціях, план рахунків яких передбачає незначну кількість рахунків синтетичного обліку (див.рис.7.2.).

Свою назву ця форма обліку одержала від основного її регістру синтетичного обліку – книги Журнал-головна.

Особливістю форми бухгалтерського обліку Журнал-головна є суміщення хронологічного і систематичного обліку по синтетичних рахунках в одному комбінованому обліковому регістрі – книзі Журнал-головна, яка поєднує у собі реєстраційний журнал і Головну книгу. У лівій частині книги (перші чотири графи) ведуть хронологічну реєстрацію здійснюваних господарських операцій, оформлених відповідними документами. В них записують дату, номер, зміст операції, суму. Ця частина книги замінює реєстраційний журнал. Права частина книги поділена на кілька подвійних граф і призначена для систематизації зареєстрованих господарських операцій по дебету і кредиту відповідних синтетичних рахунків. Ця частина книги заміняє головну книгу.

Кожну господарську операцію (або кілька однорідних згрупованих операцій) на підставі виправдних документів або меморіальних ордерів записують у книгу Журнал-головна, причому суму записують в одному рядку тричі: у графі оборотів, на дебет одного рахунка і кредит – іншого. Якщо запис складний, то суму дебетового або кредитового обороту записують на кількох рахунках, але загальна сума дебетових записів повинна дорівнювати загальній сумі кредитового запису (або навпаки), а також сумі, зазначеній у графі оборотів.

Основною перевагою форми бухгалтерського обліку Журнал-головна є простота і наочність записів синтетичного обліку.

Проте при використанні великої кількості синтетичних рахунків Ця форма втрачає наочність записів. Окрім цього, ведення обліку у книжкових регістрах утруднює використання обчислювальної техніки при опрацюванні облікової інформації.



Умовні позначення.

→ Записи поточного обліку

- - - - -> Звірка записів

→ Складання звітності

Рис. 7.2. Схема форми бухгалтерського обліку Журнал-головна

Журнально-ордерна форма обліку заснована на використанні принципу систематизації та накопичування даних первинних документів безпосередньо в регістрах аналітичного і синтетичного обліку. Записи господарських операцій в журнали-ордери здійснюють за шаховим принципом, який полягає в тому, що за один робочий прийом суму господарської операції записують одночасно по дебету і кредиту кореспондуючих рахунків. Всі кредитові обороти по синтетичному рахунку збираються в одному журналі-ордері. Дебетові обороти по цьому рахунку одержують відображення в тих журналах-ордерах, у яких

роблять записи на рахунках, що кореспондують з дебетом даного рахунка. Тому загальна сума дебетового і кредитового обороту по кожному синтетичному рахунку може бути одержана тільки шляхом вибірки з відповідних журналів-ордерів (рис. 7.3.).

Як виняток, для посилення контролю за рухом і збереженням грошових коштів, по окремих рахунках («Каса», «Поточний рахунок», «Валютний рахунок» та деяких інших) поряд з журналами-ордерами за кредитовою ознакою ведуть допоміжні відомості по дебету цих рахунків.



Умовні позначення:

→ Записи поточного обліку

-----> Звірка записів

⇒ Складання звітності

Рис. 7.3. Схема журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку

Отже, при журнально-ордерній формі бухгалтерського обліку будова облікових реєстрів забезпечує поточний запис господарських операцій за шаховим принципом.

Спрощена форма бухгалтерського обліку рекомендована до застосування виключно на малих підприємствах і в обліковому процесі бюджетних установ не використовується.

Спрощена форма бухгалтерського обліку, відповідно до способу реєстрації облікових даних може вестись вручну чи за допомогою комп'ютерної техніки.

Мале підприємство самостійно обирає форму бухгалтерського обліку, виходячи з потреб свого виробництва і управління, їх складності та чисельності працівників.

Підприємствам, що зайняті у матеріальній сфері виробництва, рекомендується використовувати реєстри, передбачені журнально-ордерною формою бухгалтерського обліку.

Підприємства торгівлі, громадського харчування і постачальницько-збутових видів діяльності можуть використовувати реєстри спрощеної форми бухгалтерського обліку.

Виходячи з потреб виробництва й управління, мале підприємство може пристосовувати реєстри бухгалтерського обліку відповідно до специфіки своєї роботи з дотриманням вимог:

- єдина методологічна основа (принцип подвійного запису);
- взаємозв'язок даних аналітичного і синтетичного обліків;
- суцільне відображення всіх господарських операцій в реєстрах обліку на підставі первинних облікових документів;
- накопичення і систематизація даних первинних документів у розрізі показників, необхідних для управління і контролю за господарською діяльністю малого підприємства, а також для складання і подання бухгалтерської звітності та декларації з оподаткування.

Автоматизована форма обліку. В період переходу до повноцінної ринкової економіки автоматизація бухгалтерського обліку, точність і

оперативність інформації є вирішальними факторами успішного розвитку економіки України. При цьому необхідно враховувати значну різницю у змісті бухгалтерського обліку в Україні і в країнах з розвинутою економікою. Якщо в Україні бухгалтерська справа обмежувалася обліково-реєстраційними завданнями, то в країнах з розвинутою ринковою економікою вони не є основною частиною бухгалтерського обліку основна увага приділяється фінансовому аналізу та прогнозуванню. Тому дуже важливо оцінити завдання й цілі автоматизації бухгалтерського обліку.

Завдання автоматизації – підвищення якості роботи як бухгалтерів, так і бухгалтерії в цілому. Комп'ютер – це тільки інструмент, що дозволяє максимально повно використовувати кваліфікацію спеціаліста й максимально спрощувати повсякденну рутинну роботу.

Перехід до автоматизованого бухгалтерського обліку вимагає не лише бажання і коштів, а й значної підготовчої роботи як організаційної, так і методичної. Перехід потрібно організувати плавно, поетапно, краще за все до початку звітного періоду (кварталу, року). Звірений баланс, залишки, звітність за попередній період необхідні як вхідна інформація для введення в комп'ютер. Потрібно також правильно оцінити склад і обсяг необхідного документообігу, визначити, які документи будуть вестись в електронному вигляді, а які – в паперовому. Для цього насамперед необхідно точно визначити завдання автоматизації. Звичайно, найбільша кількість помилок в обліку при паперовій технології виникає на етапі переносу даних з одного облікового регістру до другого, а також при складанні різноманітних довідок і звітів. Використання автоматизованого обліку дасть змогу повністю звільнитися від такого роду помилок, оскільки як правило при автоматизованому обліку ведеться тільки один обліковий регістр, всі інші формуються автоматично і ризик помилки при переносі даних між регістрами обліку дорівнює нулю. Кожний бухгалтер знає, скільки часу і сил вимагає підготовка тих чи інших довідок, звітностей та іншої оперативної інформації, що завжди потрібна терміново.

Використання засобів автоматизації дає змогу практично повністю вирішити цю проблему, протягом лічених хвилин підготувати найрізноманітніші й деталізовані бухгалтерські дані. Потрібно також звернути увагу на те, що правильний вибір засобів автоматизації програмного забезпечення дозволить легко і швидко адаптувати роботу бухгалтерії до частих змін правових норм, які вносяться Урядом України. На жаль, подеколи цей вибір доручається спеціалістам, котрі мають смутну уяву про повсякденну рутинну роботу і проблеми бухгалтерії й чий критерій не завжди збігається з інтересами бухгалтерії даного підприємства.

Автоматизація не лише підвищує якість обліку, а й якість бізнесу підприємства. Тому вибір засобів автоматизації завжди має здійснюватися безпосередньо зацікавленими спеціалістами – бухгалтером і керівником підприємства. Лише спеціаліст-бухгалтер може правильно оцінити систему за всіма критеріями, основними з яких є такі:

1. На створення системи як на специфіку конкретної організації (незалежно від форми власності), так і на можливі зміни в законодавстві. Користувачеві має бути надана можливість в мінімальний термін і без втрат інформації перебудувати не тільки план рахунків, звітні форми, типові проводки, а й формувати звітність згідно з новими вимогами. Так, наприклад, підприємства з іноземними інвестиціями як правило надають своїм зарубіжним партнерам звітність за формами, заснованими на інших, ніж в Україні, методах.

2. Можливість роботи не тільки в локальних обчислювальних мережах, а й з іншими джерелами бухгалтерської інформації, такими, як системи зв'язку «клієнт-банк» для пересилання платіжних документів безпосередньо з комп'ютера до банку; касові апарати для оперативного обліку і відображення операцій у роздрібній торгівлі тощо.

3. Наявність з боку розроблювана кваліфікованої підтримки користувача приблизно за такими напрямками:

а) навчання роботі з програмами, що особливо важливо, оскільки в багатьох випадках через відсутність необхідних навичок і відпрацьованих методик навчання бухгалтер не може використовувати програмне забезпечення;

б) супроводження програмного забезпечення, що необхідно не тільки на випадок ушкодження програми з різних причин, а й у випадках радикальних змін у законодавстві;

в) оперативні консультації, оскільки проблеми, що виникають у процесі роботи, значною мірою зумовлені або порушенням технології роботи з програмами, або недостатнім знанням можливостей системи.

В Україні використовується значна кількість програмних продуктів для автоматизації бухгалтерського обліку, найбільш популярними з яких є: «Парус», «Fin Expert», «БЕСТ», «Lady Fin», «Фінанси без проблем», «ІС – Бухгалтерія – проф. для Windows» та ін.

Система автоматизації бухгалтерського обліку спільного підприємства «Парус» призначена для підготовки та обліку фінансово-господарських документів, накопичення інформації про здійснення господарських операцій на бухгалтерських рахунках, одержання внутрішньої і зовнішньої звітності підприємства.

Використання даної системи дає змогу:

- готувати платіжні документи;
- виписувати рахунки на оплату і накладні на відпуск товару;
- вести облік основних засобів і нематеріальних активів, здійснювати розрахунок амортизаційних відрахувань;
- вести облік виробничих запасів і товарно-матеріальних цінностей за матеріально відповідальними особами;
- вести облік затрат на виробництво, витрат обігу і реалізації за різними об'єктами обліку (філіалами, підрозділами та ін);
- вести облік грошових коштів;
- вести облік розрахунків з дебіторами та кредиторами;

- одержувати щомісячну звітність щодо руху засобів за відповідними рахунками у вигляді книги обліку господарських операцій, відомостей обліку руху матеріальних цінностей, обліку руху грошових коштів, обліку розрахунків з дебіторами і кредиторами, відомостей розрахунку амортизаційних відрахувань;

- одержувати баланс підприємства та інші звітні документи для подання у податкові органи.

Система «Fin Expert» – це професійна мережна система реального часу, яка призначена для великих підприємств з великими обсягами даних; система «Fin Expert Life» розроблена для середніх підприємств з можливістю роботи в локальному режимі.

Основні особливості цієї програми:

- ведення синтетичного й аналітичного обліку стосовно потреб підприємства;

- можливість ведення кількісного багатоваріантного обліку;

- одержання всієї необхідної звітності та різномірних документів по синтетичному й аналітичному обліку;

- повна настроюваність: можливість доповнювати і змінювати план рахунків бухгалтерського обліку, систему проводок, ведення аналітичного обліку, форм первинних документів, форм звітності;

- можливість автоматичного друку вихідних (первинних) документів.

Вихідними даними для програми є господарські операції, що вносяться до Журналу господарських операцій.

Програма «ІС – Бухгалтерія» дозволяє вводити господарські операції декількома способами:

- 1) ручне введення операцій;

- 2) використання типових операцій;

- 3) використання режиму «документи і розрахунки».

На підставі введених господарських операцій програма формує звітність по синтетичному обліку та різні допоміжні документи, зокрема:

- оборотно-сальдову відомість за рахунками і субрахунками;
- шахова відомість;
- аналіз рахунка за підсумками і кореспонденцією даного рахунка з відповідними рахунками;
- обороти по дебету і кредиту рахунка і відповідне сальдо, також обороти і сальдо по рахунках за відповідний період; журнал-ордер і відомість, по рахунку;
- зведені проводки-підсумки за відповідною кореспонденцією;
- аналіз рахунка за датами;
- звіт по журналу операцій – вибірку проводок із журналу операцій за визначеними рахунками, кореспонденцією та іншими ознаками;
- картку рахунка і всі проводки з даним рахунком.

Для бухгалтерії перехід до реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів означає постійне підвищення вимог до обсягу, якості та оперативності роботи. Дедалі зростають вимоги до рівня кваліфікації, – вже мало бути лише бухгалтером, необхідні глибокі знання економічної теорії, права, фінансового аналізу. Відповідно підвищуються вимоги до автоматизованих систем: це й можливість надання даних для фінансового аналізу, і поширення можливостей бухгалтерського діловодства й документообігу, і системи зведеного обліку та фінансової звітності, яку складають підприємства різних країн світу і яка має певні відмінності у підходах до змісту фінансових звітів, необхідних для прийняття рішень в умовах розвитку міжнародної торгівлі, транснаціональних корпорацій, глобалізації фінансових ринків.

7.2. ТЕХНІКА ОБЛІКОВОЇ РЕЄСТРАЦІЇ

Порядок запису господарських операцій в облікових регістрах регламентується Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24 травня

1995 р. № 88. Відповідно до цього Положення господарські операції в облікові реєстри записують тільки на підставі належно оформлених і опрацьованих документів чорнилом темного кольору або пастою кулькових ручок, засобами механізації або іншими засобами, які б забезпечували збереження цих записів протягом тривалого часу і застерігали б внесення несанкціонованих і непомітних виправлень.

Підприємства й організації, які складають облікові реєстри на машинозчитувальних носіях, повинні забезпечити їх відтворення у зручному для читання вигляді. Відповідальність за правильність реєстрації інформації в облікових реєстрах несуть особи, які склали і підписали їх. Перенесення інформації із первинних документів в облікові реєстри повинно здійснюватися в міру надходження документів до місця опрацювання (бухгалтерія, обчислювальна установка), проте не пізніше строку, який забезпечував би своєчасну виплату заробітної плати, складання бухгалтерської та статистичної звітності, декларацій і розрахунків.

Записи господарських операцій в облікові реєстри повинні бути чіткими і зрозумілими. Підчистки і незастережні виправлення, пропуски рядків і приписки між рядками не дозволяються.

Порядок ведення облікових реєстрів працівниками бухгалтерії і обчислювальних установок визначає головний бухгалтер. Він встановлює службові обов'язки кожного працівника і відповідальність за їх виконання.

Записи в облікові реєстри можуть бути прості і копіювальні.

Простими називають записи, які здійснюються тільки в одному примірнику (реєстрі).

Копіювальні записи застосовують у тому випадку, коли треба мати копію запису. Такі записи роблять за допомогою копіювального паперу. Так, при веденні Касової книги другий примірник використовується як звіт касира. Застосування копіювальних записів виключає можливість помилок, які могли б бути допущені при повторному переписуванні, окрім того сприяє економії часу

на ведення обліку. Копіювальні записи можуть вестись і на обчислювальних установках.

Порядок відображення господарських операцій в облікових регістрах залежить від форми бухгалтерського обліку, що застосовується на підприємстві. При певних формах бухгалтерського обліку (наприклад, меморіально-ордерній) операції спочатку відображають у регістрах синтетичного обліку, а потім – аналітичного. Проте в сучасних умовах поширений інший порядок: поточний облік операцій здійснюють переважно у комбінованих регістрах хронологічного і систематичного обліку, а на окремих ділянках – також синтетичного й аналітичного обліку (наприклад, журнали-ордери по розрахунках з постачальниками і підрядчиками, з підзвітними особами тощо). Про відображення господарських операцій в облікові регістри на документах роблять відповідну відмітку, що має велике значення для наступної перевірки правильності записів.

Наприкінці кожного місяця в облікових регістрах по кожному рахунку підраховують обороти по дебету і кредиту і визначають залишки на 1-ше число наступного за звітним місяця. Цей завершальний цикл облікових робіт потрібний для перевірки правильності облікових записів, а також для одержання інформації, необхідної для складання звітності.

Способи перевірки правильності облікових записів, що використовуються в практиці, ґрунтуються, як правило, на системі взаємозв'язків і взаємоконтролю даних облікових регістрів. Зокрема, в регістрах шахової форми загальний підсумок граф по горизонталі повинен збігатися з підсумком граф по вертикалі. Загальний підсумок оборотів по синтетичних рахунках за звітний місяць, показаних в оборотній відомості, має збігатися з підсумком реєстраційного журналу. Взаємозвірка правильності записів на синтетичних і аналітичних рахунках забезпечується за допомогою оборотних або сальдових відомостей.

При поєднанні по окремих рахунках синтетичного й аналітичного обліку в одному обліковому регістрі така звірка не потрібна, оскільки підсумок

аналітичних рахунків у ньому є одночасно підсумком записів на відповідному синтетичному рахунку.

Підсумки оборотів за місяць в облікових регістрах записують у спеціально відведеному для цього рядку або на першому вільному рядку після запису останньої операції. У тих регістрах, де це потрібно, виводять залишки (сальдо) на рахунках на 1-ше число наступного за звітним місяця. На підставі цих залишків складають баланс та інші форми звітності.

Основними напрямками удосконалення облікової інформації є: об'єднання в одному обліковому регістрі хронологічного і систематичного обліку, а по окремих рахунках – також синтетичного й аналітичного обліку; застосування позиційного (лінійного) і шахового запису в облікові регістри; використання систем накопичувальних і групувальних документів для одержання узагальнених показників по групі однорідних документів і скорочення їх подальшої реєстрації; максимальне впровадження сучасної обчислювальної техніки для опрацювання облікової інформації.

7.3. КЛАСИФІКАЦІЯ ОБЛІКОВИХ РЕГІСТРІВ

Господарські операції, оформлені відповідними документами, для одержання узагальненої інформації про наявність і зміни майна підприємства, господарські процеси і фінансові результати діяльності підлягають групуванню і відображенню в певному порядку в облікових регістрах.

Облікові регістри – це носії інформації спеціального формату і будови (паперові, машинні), призначені для реєстрації, групування й узагальнення господарських операцій, оформлених відповідними первинними документами.

Записи господарських операцій в регістрах називаються *обліковою реєстрацією*.

Інформація, що міститься в облікових регістрах, використовується для оперативного керівництва, економічного аналізу господарської діяльності окремих ланок і підприємств в цілому, а також для складання звітності. Тому

своєчасне і правильне відображення господарських операцій в облікових регістрах – одна із обов'язкових умов якості й оперативності обліку.

За зовнішнім виглядом облікові регістри поділяються на:

- книги;
- картки;
- окремі листки.

В бухгалтерських книгах окремі листки міцно переплетеш (зброшуровані). Сторінки книги до початку записів обов'язково нумерують. На звороті останньої сторінки за підписом головного бухгалтера вказують загальну кількість сторінок у книзі. У деяких книгах (наприклад, Касова книга) сторінки не тільки нумерують, а й прошнуровують шпагатом і скріплюють сургучною або мастичною печаткою. На обкладинці книги зазначають назву підприємства або організації і назву цієї книги, а також рік, на який її заведено.

Для кожного окремого рахунка (синтетичного, аналітичного) у книзі відводять певну кількість сторінок залежно від передбачуваного обсягу записів. Щоб легше було знайти певний рахунок, у книзі наводять зміст, у якому зазначають номери сторінок.

Основною перевагою ведення обліку у книгах є надійність зберігання облікових записів. Тому книги використовують на тих ділянках обліку, де потрібен посилений контроль за зберіганням облікових записів. Так, облік коштів у касі підприємства при всіх формах обліку ведуть у Касовій книзі. Проте книги мають суттєві недоліки, які обмежують їх застосування в обліку. Зокрема, облік у книгах більш громіздкий, ніж в інших регістрах, що утруднює поділ праці облікових працівників і автоматизоване опрацювання облікової інформації; при великому обсязі книги неможливо швидко знайти рахунки, розміщені у книзі, що знижує продуктивність праці облікових працівників; у книгах залишається значна кількість невикористаних аркушів, що зумовлює їх неекономічність.

Картки виготовляють з цупкого паперу або тонкого картону спеціальної форми, стандартних розмірів, їх широко використовують в аналітичному

обліку, наприклад для пооб'єктного обліку основних засобів, позамовного обліку затрат на виробництво, сортового обліку матеріальних цінностей на складах та ін. Картки зберігають у спеціальних ящиках – картотеках, де їх систематизують в певному порядку. Для забезпечення збереження картки при відкритті реєструють у спеціальному реєстрі. Кожній картці надається порядковий номер. Картотеки закріплюють за певними обліковими працівниками, які відповідають за їх зберігання і правильність записів у них.

Окремі листки від карток відрізняються тим, що виготовляються з менш цупкого паперу, більшого формату і зберігаються в папках (реєстраторах), з яких легко виймаються для облікових записів. Використовуються окремі листки для ведення журналів-ордерів, допоміжних відомостей, складання машинограм.

Перевага карток і окремих листків полягає в можливості будь-якого групування для одержання необхідної інформації, використовувати при механізації обліку на сучасних електронних обчислювальних машинах, що забезпечує підвищення продуктивності праці облікових працівників і оперативності обліку.

За характером записів облікові реєстри поділяють на:

- хронологічні;
- систематичні;
- комбіновані.

У *хронологічні облікові реєстри* господарські операції записують в календарній послідовності їх здійснення й оформлення. Хронологічний облік забезпечує контроль за збереженням документів, що надходять до бухгалтерії, повнотою і правильністю бухгалтерських записів. Прикладом реєстру хронологічного обліку є реєстраційний журнал операцій, у якому зазначають номер запису, дату, суму операції, а часто – і кореспондуючі рахунки. Підсумок записів у журналі використовують для перевірки повноти і правильності систематичного обліку на рахунках (шляхом порівняння його підсумку з підсумками оборотів по дебету і кредиту синтетичних рахунків).

Систематичні облікові реєстри призначені для групування (систематизації) однорідних за економічним змістом господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. До них належить будь-який реєстр, у якому записи ведуть на рахунках синтетичного або аналітичного обліку (наприклад, Головна книга, картки пооб'єктного обліку основних засобів, складського обліку матеріалів та ін.).

У *комбінованих облікових реєстрах* хронологічні і систематичні записи ведуть одночасно. Прикладом комбінованого реєстру синтетичного обліку є книга Журнал-головна, яка поєднує реєстраційний журнал (хронологічний облік) і головну книгу (систематичний облік); журнали-ордери і допоміжні відомості, які використовуються при журнально-ордерній формі бухгалтерського обліку.

За обсягом змісту записів облікові реєстри поділяють на реєстри:

синтетичного обліку;

аналітичного обліку;

комбіновані.

Реєстри синтетичного обліку призначені для відображення економічно однорідних господарських засобів на синтетичних рахунках у грошовому вимірнику, з зазначенням дати, номера і суми бухгалтерського запису, як правило, без пояснювального тексту. Записи у ці реєстри здійснюють на підставі первинних або згрупованих (у накопичувальних або групувальних відомостях) документів. Реєстри синтетичного обліку бувають хронологічні (реєстраційний журнал), систематичні (головна книга) і комбіновані (книга Журнал-головна, журнали-ордери).

Реєстри аналітичного обліку призначені для відображення господарських операцій на окремих аналітичних рахунках, що деталізують зміст показників відповідного синтетичного рахунка. За допомогою цих реєстрів забезпечується контроль за наявністю і змінами кожного виду господарських засобів, їх джерел, розрахунками з кожним дебітором і кредитором та ін. Записи в реєстри аналітичного обліку роблять більш детально, дають пояснювальний

текст, у якому розкривають зміст операції, вказують натуральні і трудові вимірники по відображуваній операції.

Комбіновані облікові регістри призначені для одночасного здійснення синтетичного й аналітичного обліку. Органічне поєднання в одному регістрі аналітичного обліку із синтетичним є характерною особливістю сучасної техніки ведення обліку. Комбіновані регістри забезпечують можливість відображати відповідні об'єкти в аналітичному обліку й одночасно одержувати узагальнені синтетичні показники. Крім того, відпадає необхідність в порівнянні записів на аналітичних і синтетичних рахунках: у такому регістрі підсумки записів на аналітичних рахунках служать підставою для бухгалтерських записів на синтетичних рахунках або замінюють їх. Прикладом такого комбінованого регістру є журнал-ордер до кредиту рахунка «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками», в якому протягом місяця реєструють розрахунково-платіжні документи кожного постачальника за одержані матеріальні цінності і надані послуги і роблять відмітки про оплату їх. Записи роблять в розрізі кореспондуючих рахунків. Місячні підсумки цього журналу-ордера дають узагальнені (синтетичні) показники по кредиту рахунка «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками». Аналогічно побудовано також журнал-ордер з обліку розрахунків з підзвітними особами

Залежно від змісту операцій регістри бухгалтерського обліку мають різну будову (форму). Найчастіше в практиці обліку використовують регістри:

- двосторонньої;
- односторонньої;
- багатогранної;
- шахової форм.

Двосторонні облікові регістри складаються з двох однакових частин, ліва з яких призначена для дебетових записів, права – для кредитових. Двостороння будова регістрів характерна, переважно, для бухгалтерських книг (наприклад, головна книга). Регістри двосторонньої форми доцільно використовувати тоді, коли кількість дебетових і кредитових записів приблизно однакова. В

протилежному випадку сторона рахунка, на якій менше записів, буде недостатньо використана.

В *односторонніх реєстрах* графи для дебетових і кредитових записів розміщені поряд – на правій стороні реєстру, а графи для запису дати, номера, змісту операції – зліва, які є загальними як для дебетових, так і для кредитових записів.

Залежно від змісту обліковуваних операцій односторонні реєстри поділяються на *контокорентні, кількісно-сумового і кількісно-сортového обліку*.

Контокорентні реєстри використовують для аналітичного обліку операцій по розрахункових та інших рахунках, записи на яких здійснюють тільки у грошовому вимірнику.

Таблиця 7.1.

Конкретні реєстри
(найменування рахунка)

Проводка		Зміст запису	Дебет	Кредит
дата	№			

Кількісно-сумові реєстри використовують для обліку матеріальних цінностей, рух яких обліковують у натуральних і грошовому вимірниках (наприклад, картки кількісно-сумового обліку матеріалів, палива та ін.).

Таблиця 7.3.

Кількісно-сумові реєстри
(найменування рахунка)

Проводка		Зміст запису	Ціна	Надходження		Видаток		Залишок	
дата	№			к-сть	сума	к-сть	сума	к-сть	сума

Регістри кількісно-сортового обліку застосовуються для сортового обліку товарно-матеріальних цінностей на складах підприємств і організацій.

Таблиця 7.4.

Кількісно-сортова форма

(найменування рахунків)

Дата	№ документа	Від кого одержано або кому відпущено	Сорт	Розмір	Ціна	Контроль (підпис і дата)
			Надходження	Видаток	Залишок	

Багатографні реєстри характеризуються тим, що одна їх графа (переважно дебетова) поділяється на кілька граф. Вони використовуються для аналітичного обліку по рахунках, суми яких групуються за певними показниками (наприклад, для обліку виробничих затрат за статтями калькуляції).

Таблиця 7.5.

Багатографна форма

(найменування рахунків)

Проводка		Текст	Дебет				Кредит
Дата	№		ст.1	ст.2	ст.3	ст.4	

Шахові облікові реєстри побудовані так, щоб кожна записана сума характеризувала дві ознаки: рахунок, який дебетується, і рахунок, який кредитується; вид витрат і місце їх здійснення тощо. У цих реєстрах сума господарської операції записується тільки один раз і відображається одночасно на дебеті і кредиті кореспондуючих рахунків, що забезпечує не тільки скорочення Облікових записів, а й їх наочність. Шахова будова облікових реєстрів широко використовується при зведеннях і групуваннях облікових записів за певний період, а також при журнально-ордерній формі бухгалтерського обліку.

Крім розглянутих, у бухгалтерському обліку використовуються й інші облікові реєстри залежно від змісту здійснюваних операцій.

7.4. СПОСОБИ ВИПРАВЛЕННЯ ПОМИЛОК В ОБЛІКОВИХ РЕГІСТРАХ

У процесі облікової реєстрації господарських операцій можуть виникнути помилки – від простих описок до неправильної кореспонденції рахунків. Для забезпечення достовірності показників обліку необхідно до складання звітності перевірити правильність облікових записів і виправити їх (якщо вони мали місце). Помилки виявляють різними способами залежно від їх характеру і форми ведення бухгалтерського обліку. Так, при меморіально-ордерній формі повнота і правильність облікових записів встановлюється звіркою підсумків дебетових і кредитових оборотів синтетичних рахунків в оборотній відомості з підсумком обороту реєстраційного журналу. Обороти і залишки по аналітичних рахунках в оборотних відомостях порівнюють з даними відповідного синтетичного рахунка.

При журнально-ордерній формі записи в облікових реєстрах звіряють з даними первинних документів, що послужили підставою для записів у них. Крім того, система реєстрів журнально-ордерної форми побудована так, що дає змогу контролювати правильність облікових записів шляхом взаємної звірки підсумків окремих журналів-ордерів і допоміжних відомостей. Про проведення таких перевірок бухгалтер робить відповідні відмітки і ставить свій підпис.

Поширеним способом виявлення помилок є суцільна перевірка *пунктуванням записів*. Суть його полягає у тому, що всі записи в обліковому реєстрі, в якому виявлені розбіжності, послідовно звіряють з документами або іншими обліковими реєстрами, в яких відображені ті самі операції. Перевірену суму позначають знаком «V» або крапкою (пунктують). При цьому видно, які записи уже перевірено і де ще може бути помилка.

У бухгалтерському обліку можуть траплятися помилки внаслідок неправильно складеної проводки. Такі помилки можуть бути виявлені при перегляді кореспондуючих рахунків або ознайомленні з економічним змістом відображених в обліку операцій.

Порядок виправлення помилок залежить від їх характеру і часу виявлення. Діючим Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку передбачено виправлення помилок такими способами: коректурним, «червоним сторно» (від'ємних чисел) і доповнюючих проводок.

Коректурний спосіб виправлення помилок полягає у тому, що неправильний запис закреслюється однією рисою так, щоб можна було прочитати закреслене, а зверху пишуть правильну суму (або текст). Виправлення помилки повинно бути застережено надписом «Виправлено» і підтверджене підписом: у документі – особи, що підписала документ, в обліковому реєстрі – особи, що зробила виправлення, з зазначенням дати. Цим способом користуються для виправлення описок або арифметичних помилок, допущених у документах (окрім банківських, касових і цінних паперів) або в облікових реєстрах, якщо помилка була швидко виявлена і не позначилася на підсумках облікових записів.

Якщо ж помилка пов'язана з неправильною кореспонденцією рахунків або виявлена після підбиття підсумків в облікових реєстрах, виправляти її коректурним способом не можна, тому що при закресленнях і виправленнях записів у кількох місцях реєстр набуває неохайного вигляду. Помилки такого характеру виправляють способом «червоного сторно» або доповнюючих бухгалтерських проводок.

Спосіб «червоне сторно» (від лат. *storno*, що означає «переведення рахунка») полягає у тому, що неправильний бухгалтерський запис роблять повторно в тій самій кореспонденції рахунків, що й помилковий запис, але червоним кольором, що означає від'ємні числа. При підбитті підсумків суми, записані червоним кольором, віднімаються. Одночасно звичайним чорнилом

роблять другий запис із зазначенням правильної кореспонденції рахунків і суми. В результаті одержують правильне відображення операції в обліку.

Виправлення помилок способом «сторно» оформляють спеціальною бухгалтерською довідкою, в якій робиться посилання на номер і дату помилкового запису, що підлягає виправленню, а також документа, який послужив підставою для цього запису.

Спосіб «червоного сторно» застосовують і в тому випадку, якщо запис на рахунках зроблено в правильній кореспонденції рахунків, але в перебільшеній сумі. Тоді на суму різниці між помилково записаною (перебільшеною) і правильною сумою роблять часткове сторно.

Спосіб доповнюючих проводок застосовують у тих випадках, коли в облікових записах кореспонденцію рахунків вказано правильно, але операцію записано в меншій сумі, ніж потрібно. В цьому випадку складають доповнюючу бухгалтерську проводку в тій самій кореспонденції рахунків, що й початковий запис, на різницю між правильною і зменшеною сумою операції.

Всі доповнюючі проводки, як і сторнувальні, складають на підставі бухгалтерської довідки з обов'язковим посиланням на номер і дату помилкового запису.

При меморіально-ордерній формі бухгалтерського обліку та формі обліку Журнал-головна для виправлення помилкових записів способом «червоного сторно» або доповнюючих проводок складають новий меморіальний ордер, який реєструють у звичайному порядку в реєстраційному журналі, а потім роблять виправні записи у відповідних регістрах синтетичного й аналітичного обліку.

При журнально-ордерній формі помилки в облікових записах виправляють в такому порядку. Якщо помилку у журналі-ордері виявлено після підбиття підсумків, але до перенесення у Головну книгу, виправлення роблять у передбачених для цього підсумкових рядках і графах. Після перенесення у Головну книгу підсумків журналів-ордерів ніякі виправлення в них не допускаються. Виявлена помилка виправляється за допомогою окремого

додаткового запису у Головній книзі. Бухгалтерські довідки, якими оформлені виправні записи, зберігаються в папках при відповідних облікових регістрах.

Перевагою сторнувальних і доповнюючих записів є те, що вони забезпечують правильне відображення оборотів на рахунках, правильну кореспонденцію між ними й економічну сутність відображених операцій. Тому вони використовуються не тільки для виправлення помилкових записів, а й для уточнення дебетових і кредитових оборотів окремих рахунків і коригування оцінки матеріальних цінностей (наприклад, при списанні відхилення між плановою і фактичною собівартістю випущеної із виробництва готової продукції, придбаних предметів праці тощо).

Для уникнення можливого порушення тотожності показників поточного обліку і звітності після складання балансу та інших форм звітності ніякі виправлення в облікових записах за звітний період, як правило, не дозволяються. Уточнення звітних даних і виправлення помилок, що стосуються минулого звітного періоду, відображають у регістрах наступного звітного періоду при відкритті рахунків.

Контрольні запитання

1. Охарактеризуйте призначення облікових регістрів.
2. Охарактеризуйте техніку облікової реєстрації.
3. Назвіть способи виправлення помилок.
4. Наведіть приклади застосування способу "червоного сторно" для виправлення помилок.
5. Наведіть характеристику форма бухгалтерського обліку.
6. Охарактеризуйте форми обліку Журнал-Головна.
7. Назвіть випадки використання меморіально-ордерної форми.
8. Назвіть принципи побудови журналів-ордерів.
9. Охарактеризуйте склад журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку.
10. Класифікуйте облікові регістри за будовою.
11. Охарактеризуйте процедуру закриття облікових регістрів.

Практичні завдання

Завдання 7.1.

Необхідно:

- виправити помилку та вірно відобразити в бухгалтерському обліку.

Дані для виконання:

В бухгалтерії підприємства була складена проводка по видачі в підзвіт: Дт 372 «Розрахунки з підзвітними особами» та Кт 301 «Каса в національній валюті» на суму 150 грн. Пізніше було виявлено, що необхідно було видати суму не в підзвіт, а як депоновану заробітну плату.

Завдання 7.2.

Необхідно:

1. Відкрити рахунки синтетичного обліку на підставі балансу на 30-те жовтня ц.р.
2. Відобразити на рахунках господарські операції.
3. Скласти меморіальні ордери, підрахувавши за кожним ордером суми дебетових та кредитових оборотів та загальну суму (кожна операція заноситься тільки в один меморіальний ордер).
4. Скласти журнал реєстрації меморіальних ордерів;
5. Заповнити Книгу «Журнал-Головна» за листопад поточного року.
6. Скласти сальдовий баланс на 31-ше листопада.

Дані для виконання:

Таблиця 7.6.

Баланс підприємства на 30 жовтня поточного року

Актив	Сума	Пасив	Сума
1	2	3	4
Основні засоби	2240,00	Статутний капітал	3500,00
в тому числі:			
машини та обладнання	1240,00		
інструменти, прилади та інвентар	1000,00		

Продовження таблиці 7.6.

1	2	3	4
Виробничі запаси	700,00	Нерозподілений прибуток	2200,00
МПП	900,00	Короткострокові позики банку	1000,00
Готова продукція	1360,00	Розрахунки з постачальниками підрядниками	300,00
Розрахунки з покупцями	400,00	Розрахунки за податками й платежами	150,00
Розрахунки з іншими дебіторами	80,00	Розрахунки за страхуванням	250,00
Каса	20,00	Розрахунки з оплати праці	800,00
Поточний рахунок в банку	2500,00		
Баланс	8200,00	Баланс	8200,00

Таблиця 7.7.

Господарські операції підприємства за листопад поточного року

Зміст господарської операції	Сума, грн.
1. Оприбутковано матеріали, що надійшли на підприємство від постачальників	320,00
2. На поточний рахунок надійшли кошти в погашення дебіторської заборгованості	80,00
3. Отримано в касу готівку для виплати зарплати	800,00
4. Виплачено з каси зарплату працівникам	800,00
5. Надійшли на поточний рахунок короткострокова позика банку	1000,00
6. Відпущено зі складу у виробництво МПП	300,00
7. Відпущено у виробництво матеріали	500,00
8. Видано з каси готівку Петрову П.П. на господарські потреби	20,00
9. Погашено з поточного рахунку заборгованість перед постачальниками	620,00
10. Збільшено статутний капітал за рахунок прибутку	200,00

Тести для самоконтролю

7.1. Облікові реєстри поділяються на книги, картки і окремі листки за:

- обсягом змісту;
- зовнішнім виглядом;
- видами бухгалтерських записів;

г) будовою.

7.2. *Облікові реєстри поділяються на реєстри синтетичні, аналітичного обліку та комбіновані за:*

- а) обсягом змісту;
- б) зовнішнім виглядом;
- в) видами бухгалтерських записів;
- г) будовою.

7.3. *Облікові реєстри поділяють на хронологічні, синтетичні та комбіновані за:*

- а) обсягом змісту;
- б) зовнішнім виглядом;
- в) видами бухгалтерських записів;
- г) будовою.

7.4. *Облікові реєстри поділяють на односторонні, двосторонні, багатосторонні та шахові за:*

- а) обсягом змісту;
- б) зовнішнім виглядом;
- в) видами бухгалтерських записів;
- г) будовою.

7.5. *За допомогою якого способу неправильний запис закреслюють однією рисою так, щоб можна було прочитати закреслене, а зверху пишуть правильну суму або текст:*

- а) «червоного сторно»;
- б) додаткових записів;
- в) коректурного способу;
- г) немає правильної відповіді.

7.6. Основними обліковими регістрами журнально-ордерної форми є:

- а) журнали-ордери;
- б) Головна книга;
- в) меморіальні ордери;
- г) реєстраційний журнал.

7.7. До журналів-ордерів відкривають:

- а) окремі відомості;
- б) меморіальні ордери;
- в) реєстраційний журнал;
- г) немає правильної відповіді.

7.8. Яка форма бухгалтерського обліку є найбільш поширеною:

- а) Журнал-Головна;
- б) меморіально-ордерна;
- в) журнально-ордерна;
- г) комбінована.

7.9. Журнально-ордерна форма включає:

- а) 5 журналів;
- б) 6 журналів;
- в) 7 журналів;
- г) 8 журналів.

7.10. Коли неправильно складено запис або сума на рахунках більша, ніж вона мала місце, у господарській операції використовується:

- а) метод додаткових проводок;
- б) коректурний метод;
- в) метод «червоне сторно»;
- г) немає правильної відповіді.

Завдання для самостійної роботи (теми рефератів)

1. Перспективи розвитку форм бухгалтерського обліку.
2. Пріоритетність вибору форми бухгалтерського обліку.
3. Розвиток способів виправлення помилок.
4. Перспективи розвитку облікових реєстрів в умовах комп'ютеризації.

РОЗДІЛ 8. ОБЛІК ГОСПОДАРСЬКИХ ПРОЦЕСІВ

8.1. Облік основних засобів та нематеріальних активів

8.2. Облік запасів. Облік у виробництві

8.3. Облік грошових коштів

8.4. Облік власного капіталу та забезпечення зобов'язань

8.5. Облік доходів і витрат

8.1. ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», **основні засоби** — це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних, соціальних і культурно-побутових функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються за певними групами:

1. Земельні ділянки
2. Капітальні витрати на поліпшення земель
3. Будинки та споруди
4. Машини та обладнання
5. Транспортні засоби
6. Інструменти, прилади та інвентар
7. Робоча і продуктивна худоба
8. Багаторічні насадження
9. Інші основні засоби

Надходження основних засобів на підприємство здійснюється способом:

1) створення за допомогою будівництва (підрядним або господарським способом) і виготовлення власними силами;

2) придбання за грошові кошти;

3) одержання внесків у статутний капітал:

— від резидентів,

— від нерезидентів;

4) переведення з оборотних активів (товарів, готової продукції тощо);

5) безоплатного отримання;

6) одержання в обмін на подібні та неподібні об'єкти;

7) оприбуткування раніше не облікованих на балансі;

8) переведення неправильно зарахованих раніше до складу малоцінних і швидкозношуваних предметів.

Створені та куплені основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, що являє собою фактичну вартість їх створення чи придбання або справедливу вартість за іншими надходженнями, крім переведення з малоцінних предметів. Справедлива вартість визначається на підставі цін ринків України чи цін міжнародних ринків залежно від того, звідки одержано об'єкт основних засобів. Первісна вартість такого об'єкта згідно з пунктом 8, П(С)БО 7 складається з таких витрат:

- суми, що сплачують постачальникам активів і підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);

- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;

- суми ввізного мита;

- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);

- витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;

- витрати на установку, монтаж, налагодження основних засобів;

• інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання з запланованою метою (транспортно-заготівельні тощо).

Відображення в бухгалтерському обліку операцій з придбання об'єктів за гроші підрядним і господарським способом наведено в табл. 8.1.

Таблиця 8.1.

Облік придбання об'єктів основних засобів за грошові кошти

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Одержано компресор від постачальника	152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"
2	Належного підприємству податкового кредиту з ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"
3	Сплачено постачальнику	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"
4	Сплачено витрати зі страхування ризиків з доставки об'єкта	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"
5	Віднесено на витрати страхування об'єкта	152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"
6	Сплачено послуги транспортної організації за доставку компресора	371 "Розрахунки за виданими авансами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"
7	Належить підприємству ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"
8	Відображено вартість транспортних послуг, пов'язаних із придбанням компресора	152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"	371 "Розрахунки за виданими авансами"

Об'єкт основних засобів відповідно до п. 33 П(С)БО 7 «Основні засоби» вилучається з активів (списується з балансу) у разі його вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості визнання активом.

Кореспонденцію рахунків з продажу об'єкту основних засобів приведемо в табл. 8.2.

Таблиця 8.2.

Облік продажу об'єкту основних засобів

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Відображається договірна вартість продажу верстата	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	742 "Дохід від реалізації необоротних активів"
2	Нараховуються податкові зобов'язання з ПДВ	742 "Дохід від реалізації необоротних активів"	641 "Розрахунки за податками"
3	Списується сума зносу верстата	131 "Знос основних засобів"	103 "Будинки та споруди"
4	Списується залишкова вартість верстата	972 "Собівартість реалізованих необоротних активів"	103 "Будинки та споруди"
5	Одержано оплату за реалізований верстат	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"
6	Списується на фінансові результати дохід від продажу верстата	742 "Дохід від реалізації необоротних активів"	793 "Результат іншої звичайної діяльності"
7	Списується на фінансові результати залишкова вартість верстата	793 "Результат іншої звичайної діяльності"	972 "Собівартість реалізованих необоротних активів"

Порядок бухгалтерського обліку нарахування амортизації регламентується «Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку» 7 П(С)БО 7, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 і зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 18.05.2000 р. за № 288/4509.

Об'єктами для нарахування амортизації є основні засоби підприємств і організацій, що перебувають на їхньому балансі: виробничі, невиробничі, безкоштовно отримані. Амортизація нараховується також щодо незакінчених або неоформлених актами приймання об'єктів будівництва, які перебувають в

експлуатації в тих організаціях, котрим ці об'єкти будуть передані, а також з витрат на корінне поліпшення земель, не пов'язаних зі створенням споруд.

Нарахування амортизації здійснюється щомісячно за кожним об'єктом окремо протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, встановленого самостійно підприємством у разі визнання цього об'єкта активом (під час зарахування на баланс) і припиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

Не призупиняється нарахування амортизації під час ремонтів і простоїв, а також щодо тих засобів, що перебувають в резерві на складі.

Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання. Амортизується первісна вартість кожного об'єкта основних засобів з урахуванням поліпшень, які привели до зростання економічних вигод від використання об'єкта. Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому цей об'єкт став придатним для користування, і припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем його вибуття.

Метод амортизації згідно п. 3 28 П(С)БО 7 обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його користування. Метод переглядається в разі змін означеного способу. Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

Підприємство самостійно визначає строк корисного використання об'єкта основних засобів, ураховуючи такі фактори:

- передбачуване використання об'єкта з урахуванням очікуваної потужності або продуктивності;
- очікуваний фізичний або моральний знос;
- правові або подібні обмеження на використання активу, наприклад, закінчення оренди цього активу.

Амортизація основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів), як установлено п. 26 П(С)БО 7, нараховується із застосуванням таких методів:

1. **Прямолінійний**, за яким річна сума амортизації визначається діленням первісної вартості об'єкта на очікуваний термін корисного використання.

2. **Зменшення залишкової вартості**, за яким річна сума амортизації визначається множенням відсотка амортизації на залишкову вартість об'єкта. Річний відсоток амортизації визначається за формулою:

$$\text{Річна норма амортизації} = \left(1 - \sqrt[n]{\frac{\text{Ліквідаційна вартість об'єкта}}{\text{Первісна вартість об'єкта}}} \right) \cdot 100, \quad (8.1.)$$

де n — кількість років корисного використання об'єкта.

3. **Прискорений метод**, за яким річна сума амортизації визначається множенням залишкової вартості об'єкта на початок звітного року та річної норми амортизації (яка обчислюється, виходячи зі строку корисного використання об'єкта), що подвоюється.

4. **Кумулятивний метод**, за яким річна сума амортизації визначається множенням первісної вартості об'єкта (за мінусом ліквідаційної) на кумулятивний коефіцієнт, який розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного терміну використання об'єкта, на суму років його корисного використання.

5. **Виробничий метод**, за яким місячна сума амортизації визначається множенням фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Вона обчислюється діленням первісної вартості (за вирахуванням ліквідаційної) на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.

Нарахування зносу виробничих основних засобів оформляється відповідним записами на рахунках бухгалтерського обліку (табл. 8.3.).

Таблиця 8.3.

Облік нарахуваннях зносу основних засобів

№	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	Нараховано амортизацію основних засобів підприємством, що не використовує рахунки класу 8 "Витрати за елементами": а) об'єктів виробничого призначення; б) об'єктів загальногосподарського призначення; в) об'єктів, що забезпечують збут продукції; г) об'єктів, що використовуються для виконання наукових досліджень та розробок; ґ) об'єктів житлово-комунального та соціально-культурного призначення; д) об'єктів, що використовуються для ліквідації наслідків стихійних лих, техногенних катастроф, аварій	23 "Виробництво" або 91 "Загально-виробничі витрати" 92 "Адміністративні витрати" 93 "Витрати на збут" 941 "Витрати на дослідження та розробки" 949 "Інші витрати операційної діяльності" 99 "Надзвичайні витрати"	131 "Знос основних засобів"
2	Нараховано амортизацію основних засобів підприємством, що використовує рахунки класу 8 "Витрати за елементами"	83 "Амортизація"	131 "Знос основних засобів"

Нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам.

Їх синтетичний облік ведеться на рахунку 12 "Нематеріальні активи за окремими субрахунками, які визначені для обліку окремих груп нематеріальних активів". Такими групами є:

1. Субрахунок 121 "Права користування природними ресурсами" (права на користування кадрами, у тому числі на розробку родовищ, корисних копалин; права на користування геологічною та іншою інформацією про стан та можливість господарського використання природного середовища в цілому або його елементів, яка міститься у звітах, картах і інших матеріалах; права на

використання водних, біологічних і інших ресурсів, яке впливає на життєдіяльність підприємства (населеного пункту, регіону).

2. Субрахунок 122 “Права користування майном” (право покупця на подальше господарське або інше використання земельної ділянки, будівель чи інших необоротних матеріальних активів; право на оренду землі, приміщень тощо).

При цьому не слід ототожнювати плату за право на оренду майна та орендні платежі. Платіж за право на оренду є платою за право на можливе використання об’єкта оренди.

3. Субрахунок 123 “Права на знаки для товарів і послуг” (засвідчені свідоцтвом права на позначення, за якими товари й послуги одних осіб відрізняються від однорідних товарів і послуг інших осіб: товарні знаки, торгові марки, фірмові назви тощо).

4. Субрахунок 124 “Права на об’єкти промислової власності” (винаходи, промислові зразки, корисні моделі, сорт рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від недоброчесної конкуренції тощо).

5. Субрахунок 125 “Авторські та суміжні з ними права” (облік прав на обнародовані та необнародовані твори в галузі науки, літератури й мистецтва, виражені в усній, письмовій чи будь-якій іншій формі, а також права на програми для ЕОМ, бази даних тощо).

6. Субрахунок 126 “Гудвіл” (облік гудвілу — перевищення вартості придбання над часткою покупця в справедливій вартості здобутих ідентифікованих активів і зобов’язань на дату придбання).

7. Субрахунок 127 “Інші нематеріальні активи” (облік об’єктів права користування економічними, організаційними та іншими вигодами, зокрема: право на місце на товарній, фондовій біржі; право на здійснення певної діяльності (витрати на отримання ліцензій та інших спеціальних дозволів); право на економічні вигоди від користування монопольним становищем на ринку; право на користування податковими господарськими та іншими привілеями).

Відповідно до пункту 11 П(С)БО 8 придбані нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, яка складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних із придбанням нематеріального активу й доведенням його до стану, в якому він придатний для використання за призначенням.

Амортизація нематеріальних активів здійснюється за прямолінійним методом, виходячи зі строку корисного використання об'єкта, який установлюється підприємством, але не більше 20 років.

У процесі нарахування амортизації амортизується первісна вартість, а ліквідаційна вартість прирівнюється до нуля.

Списання нематеріальних активів оформляється актом на списання довільної форми або використовується акт форми 03-3 на списання основних засобів.

Переоцінка нематеріальних активів здійснюється за методикою переоцінки основних засобів.

8.2. ОБЛІК ЗАПАСІВ. ОБЛІК У ВИРОБНИЦТВІ

Виробничі запаси є важливою частиною матеріальних ресурсів підприємства, відіграють визначну роль у його господарській діяльності. На виробничих підприємствах вони складають основу продукції, що виготовлюється, або підвищують її якість, тобто виступають як предмети праці. 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, паливо. Слід мати на увазі, що матеріальні ресурси використовуються лише на протязі одного операційного циклу. Отже, виробничі запаси можна визначити як предмети праці, що були придбані або самостійно виготовлені з метою подальшого застосування у виробництві продукції, наданні послуг, господарських потреб.

Згідно з П(С)БО № 9 “Запаси” до складу запасів віднесено малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП), які використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він перевищує один рік. Для МШП характерна багаторазова участь у виробництві і збереження натуральної (речової) форми. Таким чином, МШП відносяться до засобів праці, але обліковуються у складі оборотних активів завдяки незначному терміну служби.

Виробничі запаси – придбані або самостійно виготовлені вироби, які підлягають подальшій переробці на підприємстві. В процесі виробництва виробничі запаси використовуються неоднаково. Деякі з них повністю споживаються у технологічному процесі (сировина і матеріали), інші – змінюють тільки свою форму і розмір (мастильні матеріали, фарби), треті – входять до складу виробу без будь-яких зовнішніх змін (запасні частини), четверті – лише сприяють виготовленню виробів.

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, на окремому аналітичному рахунку відображуються суми транспортно – заготівельних витрат.

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.

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.

Для обліку виробничих запасів передбачені рахунки 20 “Виробничі запаси”. За відношенням до балансу він активний. Сальдо на ньому відображує суми залишків матеріальних ресурсів за первісною вартістю. У дебеті рахунку 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 рахунку 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).

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 ці 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.

Вартість 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 і платежами” та зменшують заборгованість підприємства перед бюджетом з ПДВ.

Виробничі запаси 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 П(с)БО № 9 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 роздрібною торгівлі.

До МШП (малоцінні швидкозношувані предмети) належать засоби праці, які використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року, такі як інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг та ін.

Для МШП характерна багаторазова участь у виробництві і збереження натуральної (речової) форми. МШП належать до запасів та відображаються, відповідно, в складі оборотних активів у другому розділі активу балансу.

На МШП не нараховується знос, а вартість переданих в експлуатацію МШП виключається зі складу активів (списується у витрати) з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів по місцях

експлуатації та відповідальних особах протягом терміну фактичного використання цих предметів.

З метою посилення контролю за збереженням МШП проводиться маркування спеціального одягу, взуття, інвентарю, білизни тощо. Обов'язковим при маркуванні є зазначення назви підприємства (цеху, відділу).

Для обліку й узагальнення інформації про наявність і рух МШП, що належать підприємству, призначено рахунок 22 "Малоцінні швидкозношувані предмети". Це активний рахунок, призначений для обліку господарських засобів.

По дебету рахунку 22 відображаються придбані (отримані) або виготовлені МШП за первісною вартістю, по кредиту – відпуск МШП в експлуатацію за обліковою вартістю зі списанням на рахунки обліку витрат, а також списання нестач і втрат від посування таких предметів.

Аналітичний облік МШП ведеться за видами предметів по однорідних групах, встановлених, виходячи і потреб підприємства.

В бухгалтерському обліку МШП відображаються за первісною вартістю, тобто за фактичними витратами на їх придбання, спорудження або виготовлення.

Таблиця 8.4.

Основні господарські операції з руху МШП

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Відображено заборгованість при одержанні МШП стачальників	22	631
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	64	631
3	Отримання МШП як внеску до статутного капіталу	22	46
4	Оприбутковано МШП під час інвентаризації	22	719
5	Безплатно отримані МШП	22	719
6	Відпущено МШП на виробництво та на господарські потреби	23, 91, 92, 93, 94	22

8.3. ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ

Грошові кошти підприємства являють собою найбільш ліквідну частину оборотних активів. Вони відіграють ключову роль в господарських процесах забезпечення підприємства необхідними ресурсами та в ході реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), виконуючи функції засобу обігу та платежу. Як засіб накопичення грошові кошти підприємства також використовуються при здійсненні фінансових інвестицій, а саме при розміщенні на депозитних рахунках у банках та спрямуванні у статутні капітали інших підприємств.

Валюта України – це грошові знаки у вигляді банкнот, казначейських білетів, монет та інших формах, що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території України, а також вилучені з обігу або такі, що вилучаються з нього, але підлягають обміну на грошові знаки, які перебувають в обігу; кошти, що знаходяться на рахунках, або вносяться у вигляді внесків до банківських та інших кредитно-фінансових установ на території України; платіжні документи та інші цінні папери, виражені у валюті України.

Для цілей бухгалтерського обліку грошові кошти в національній валюті діляться на наступні групи:

- готівка у касі підприємства;
- гроші на поточних рахунках у банках;
- гроші на інших рахунках у банках;
- інші грошові кошти.

Бухгалтерський облік грошових коштів в національній валюті повинен забезпечувати:

- 1) своєчасне і повне документування операцій з руху грошових коштів;
- 2) суцільну реєстрацію операцій в облікових регістрах;
- 3) щоденне визначення та контроль залишків грошових коштів;
- 4) дотримання касової дисципліни згідно з вимогами діючого законодавства;

- 5) обґрунтованість проведення операцій на рахунках у банках;
- 6) відображення господарських операцій з грошовими коштами в системі бухгалтерських рахунків;
- 7) складання фінансової звітності про стан і рух грошових коштів підприємства.

Готівкові кошти – це грошові знаки національної та іноземної валюти – банкноти і монети, в тому числі оборотні пам'ятні і ювілейні монети, які є дійсними платіжними засобами.

Розрахунки готівкою підприємств між собою та з підприємцями і фізичними особами проводяться як за рахунок грошових коштів, що отримані з кас банків, так і за рахунок готівкової виручки та здійснюються через касу підприємств з веденням касової книги.

Сума готівкового розрахунку одного підприємства (підприємця) з іншим підприємством (підприємцем) не може перевищувати десяти тисяч гривень протягом одного дня за одним чи кількома платіжними документами.

Установа банку, в якому підприємство відкрило поточний рахунок, встановлює ліміт залишку готівки у касі – граничний розмір готівки, який може залишатися у касі на кінець робочого дня. Всі кошти, понад встановленого ліміту повинні здаватися у каси банків для зарахування на поточний рахунок.

Підприємства мають право зберігати у касі готівку, отриману для виплати заробітної плати, пенсій, стипендій, дивідендів, понад ліміту протягом трьох робочих днів, враховуючи день отримання готівки в установі банку. Якщо підприємство здійснює виплату заробітної плати за рахунок виручки, понадлімітні кошти на ці цілі можуть зберігатися у касі протягом трьох робочих днів з дня, коли настав строк виплати.

Підприємства (підприємці), які мають поточні рахунки в установах банків, отримують готівку з цих рахунків та використовують її виключно на цілі, які зазначені у грошовому чеку. Суми готівки, отримані в установі банку і не використані за призначенням протягом встановлених термінів, повертаються

підприємством у банк не пізніше наступного робочого дня. Може залишитися тільки сума у межах ліміту.

Прийом готівки проводиться по прибутковим касовим ордерам, що підписуються головним бухгалтером. При цьому видається квитанція за підписами головного бухгалтера і касира, затверджена печаткою підприємства. Видача готівки з кас підприємств проводиться за видатковими касовими ордерами, або платіжними відомостями. Документи на видачу готівки підписуються керівником і головним бухгалтером. У випадку видачі окремій фізичній особі готівки за видатковим ордером касир вимагає пред'явити паспорт чи документ, який його замінює, записує його найменування і номер, коли і ким він виданий.

Виплати, пов'язані з оплатою праці, проводяться касиром по платіжним відомостям. Після закінчення встановлених строків виплати касир повинен:

- в платіжній відомості проти фамілій осіб, яким не видано зарплату, зробити напис: "Депонована";
- скласти реєстр депонованих сум;
- в кінці відомості вказати фактично виплачену суму і суму виплат, яка не була виплачена, звірити ці суми з загальним підсумком за платіжною відомістю і затвердити напис своїм підписом;
- виписати видатковий касовий ордер на фактично видану суму за відомістю і зробити відповідний запис у касовій книзі.

Здача грошей у касу банку засвідчується квитанцією до Об'яви на внесок готівкою і також оформлюється видатковим касовим ордером. Всі надходження і видатки готівки обліковують у касовій книзі. Записи в касовій книзі здійснюються в двох примірниках. Перші примірники залишаються у касовій книзі. Другі примірники відривні і є звітами касиру. Записи у касовій книзі робляться касиром по операціям отримання чи видачі готівки за кожним прибутковим і видатковим касовим ордером у день їх надходження чи видачі. Щоденно наприкінці робочого дня касир підбиває підсумок операцій за день та

виявляє залишок готівки у касі і передає в бухгалтерію як звіт касиру другий відривний лист з прибутковими і видатковими ордерами.

Рахунок 30 «Каса» за класифікацією відноситься до активних, основних, грошових. По дебету відображається надходження коштів, по кредиту – їх вибуття. Сальдо рахунку – дебетове - показує суму залишку готівки у касі на певну дату.

Таблиця 8.5.

Кореспонденція рахунку 301 «Каса в національній валюті»

Дебет рахунку		Кредит рахунку	
Зміст операції	Кореспондуючий рахунок	Зміст операції	Кореспондуючий рахунок
Надходження грошей з поточного рахунку	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	Виплата заробітної плати	66 "Розрахунки по оплаті праці"
Повернення грошей від підзвітної особи	372 "Розрахунки з підзвітними особами"	Внесок готівки на поточний рахунок у банку	311 "Поточні рахунки в національній валюті"
Надходження грошей від покупців	361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"	Надання позик робітникам підприємства	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"
Внесок до статутного капіталу підприємства готівкою	40 "Статутний капітал" та 46 "Несплачений капітал"	Видача грошей у підзвіт на відрядження, виробничі та господарські потреби	372 "Розрахунки з підзвітними особами"

Інші грошові кошти – це грошові документи і грошові кошти у дорозі. Грошовими документами вважаються, зокрема, оплачені путівки в санаторії, пансіонати, поштові марки, проїзні квитки тощо, бланки акцій. Грошові документи зберігаються у касі підприємства. Грошові кошти у дорозі – це готівка, здана до банку або інкасаторам, але не зарахована на поточний рахунок.

Надходження і видача грошових документів оформлюється прибутковими і видатковими касовими ордерами або накладними, що їх замінюють. Касир

складає звіт про рух грошових документів. При передачі виручки інкасатору складається супровідна відомість в трьох примірниках через копіювальний папір: перший примірник (супровідну відомість) вкладають в інкасаторську сумку, другий (накладну) – віддають інкасатору при отриманні ним сумки, третій (копія супровідної відомості) – залишається у касі (інкасатор розписується на ньому і ставить відповідний штамп) і служить підставою для списання коштів з касира, який підтверджує здачу грошей до каси банку. На зворотному боці першого і другого примірників матеріально-відповідальні особи заповнюють покупуорний опис грошей, що здаються.

Підставою для прийняття сум грошових коштів в дорозі на облік при здачі виручки є квитанція установи банку, поштового відділення, копії супровідних відомостей на здачу виручки інкасаторам банку тощо.

Для узагальнення інформації про наявність та рух грошових документів та грошових коштів у дорозі передбачено рахунок 33 “Інші грошові кошти” – активний, основний, грошовий. По дебету рахунку 33 “Інші грошові кошти” відображається надходження грошових документів до каси підприємства. По кредиту – вибуття грошових документів та списання коштів у дорозі після їх зарахування на відповідний рахунок.

Рух коштів у національній валюті відображається на субрахунках:

331 “Грошові документи в національній валюті”,

333 “Грошові кошти у дорозі в національній валюті”.

На субрахунку 331 відображаються грошові документи за їх номінальною вартістю. Аналітичний облік грошових документів ведеться за їх видами.

На субрахунку 333 відображаються, зокрема: готівкова виручка, внесена до кас банків та поштових відділень для зарахування на поточний рахунок підприємства, але ще не зарахована за призначенням, а також гроші, направлені з поточного рахунку на придбання іноземної валюти згідно з заявкою підприємства. Аналітичний облік грошових коштів у дорозі ведеться по видам операцій, по касам підрозділів підприємства в хронологічному порядку.

Синтетичний облік рахунку 33 «Інші грошові кошти» організується в журналі № 1, розділ 5 – по кредиту рахунку та у відомості 1.3. – по дебету рахунку. Записи у журнал та відомість здійснюються на підставі звітів касиру про рух грошових коштів та грошових документів, виписок банку про зарахування грошових коштів на відповідні рахунки.

Таблиця 8.6.

Кореспонденція рахунку 33 «Інші грошові кошти» по операціях в національній валюті

Дебет рахунку		Кредит рахунку	
Зміст операції	Кореспондуючий рахунок	Зміст операції	Кореспондуючий рахунок
Оприбутковано придбані підприємство путівки у савагорії, бази відпочинку, бланки акцій, проїзні квитки тощо	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	Передано путівки робітникам	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
Передано виручку з каси підприємства інкасатору	301 «Каса в національній валюті»	Списання вартості використаних бланків акцій на адміністративні витрати	92 «Адміністративні витрати»
Перераховано гроші з поточного рахунку на придбання іноземної валюти	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	Зарахування на поточний рахунок виручки, що була у інкасатора	311 «Поточні рахунки в національній валюті»

Безготівкові розрахунки – це перерахування грошових коштів з рахунку платника на рахунок одержувача. Банки являються посередниками у цих операціях.

Поточний рахунок – це рахунок підприємства, відкритий в уповноваженій установі банку для зберігання грошових коштів та проведення операцій по розрахунках підприємства. Згідно з Положенням про ведення касових операцій підприємства (підприємці), які відкрили поточні рахунки в установах банків, зберігають на них свої грошові кошти на договірних умовах та здійснюють розрахунки за своїми зобов'язаннями. Юридичні і фізичні особи – суб'єкти

підприємницької діяльності мають право відкривати необмежену кількість рахунків.

Документування операцій по рахунках у банках. При внесенні грошових коштів на рахунок банку подається об'ява на внесок готівкою.

Більшість розрахункових операцій на поточних рахунках у банках оформлюються платіжними дорученнями, в яких вказано: найменування платника та одержувача, їх коди ДРПОУ, номери поточних рахунків, назви обслуговуючих установ банків, сума платежу, призначення та підстава платежу (№, дата і назва рахунку, договору), сума ПДВ. Платіжне доручення підписується керівником і головним бухгалтером. При розрахунках платіжними дорученнями ініціатором платежу виступає платник.

Розрахунки можуть також оформлятися платіжними вимогами – ініціатором виступає одержувач, а також платіжними вимогами-дорученнями. Здійснення операцій на поточних рахунках підтверджується випискою банку, яка обов'язково передається підприємству. До виписки додаються другі примірники платіжних доручень та інших первинних документів, якими були оформлені операції. На підставі виписок складається журнал синтетичного обліку на поточному рахунку №1, розділ 3 – по кредиту рахунку 31 “Рахунки у банках” та відомість 1.2 – по дебету рахунку 31.

Рахунок 31 “Рахунки у банках” за класифікацією відноситься до активних, основних, грошових. По дебету відображається надходження коштів, по кредиту – їх вибуття. Сальдо рахунку – дебетове – показує суму залишку коштів на поточному рахунку на певну дату.

Грошові кошти виступають головним засобом здійснення розрахунків підприємства з різними організаціями та особами, зокрема за отриману та відвантажену продукцію (роботи, послуги). Крім того, розрахункові взаємовідносини виникають к у підприємств з банками з приводу отриманих позик, з бюджетом та органами соціального страхування, з робітниками по заробітній платі та інші. Для збереження грошових коштів та здійснення безготівкових розрахункових операцій підприємства відкривають поточні

рахунки у банках. Платежі шляхом безготівкових перерахувань через банк являються основною формою розрахунків.

Таблиця 8.7.

**Кореспонденція рахунку 31 «Рахунки у банках», субрахунок 311
«Поточні рахунки в національній валюті»**

Дебет рахунку		Кредит рахунку	
Зміст операції	Кореспондуючий рахунок	Зміст операції	Кореспондуючий рахунок
Отримано оплату від покушці	361 "Розрахунки з вітчизняними покушцями"	Оплата товарів (робіт, послуг) постачальникам	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"
Надходження оплати від інших дебіторів	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	Оплата іншим кредиторам	685 "Розрахунки за іншими операціями"
Внесок готівки з каси на поточний рахунок у банку	301 "Каса в національній валюті"	Оплата податків до бюджету	641 "Розрахунки за податками"
Внесок засновника до статутного капіталу підприємства	40 "Статутний капітал" та 46 "Несплачений капітал"	Оплата внесків органам державного страхування	65 "Розрахунки за страхуванням"
Зарахування на поточний рахунок виручки, що була у інкасатора	333 "Грошові кошти у дорозі в національній валюті"	Отримання передплати за товари (роботи, послуги)	681 "Розрахунки за авансами отриманими"
Отримання позички банку	601 "Короткострокові кредити банків в національній валюті"	Надходження грошей з поточного рахунку в касу підприємства	301 "Каса в національній валюті"

Відносно невеликі суми використовуються для готівкових розрахунків по оплаті праці (на підприємствах, які не перейшли на розрахунки за допомогою пластикових карток), з підзвітними особами, за продані цінності за готівку. Такі кошти зберігаються у касі підприємства.

Документування операцій з грошовими коштами суворо регламентовано чинним законодавством. Вимоги до застосування та оформлення первинної документації повинні ретельно виконуватися.

Облік операцій з грошовими коштами ведеться за допомогою активних грошових рахунків класу 3, обороти та залишки яких систематично зіставляються з виписками банку та звітами касиру.

8.4. ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ТА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» термін «Власний капітал» визначається як частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. **Власний капітал** – це сума коштів підприємства, що належить засновникам та визначається як різниця між загальною вартістю майна і борговими зобов'язаннями.

До власного капіталу відносяться: статутний капітал, пайовий капітал, додатковий капітал, резервний капітал, прибуток підприємства, а також кошти забезпечень наступних витрат. До власних коштів умовно належить і цільове фінансування, що надходить з державних джерел згідно з Законом про Державний бюджет. (умовно, тому що ці кошти не підлягають поверненню).

Статутний капітал створюється за рахунок внесків засновників. Згідно з Законом про господарські товариства від 19.09.91 р. № 1576-ХІІ внески засновників можуть здійснюватися у вигляді:

- будівель, споруд, обладнання;
- інших матеріальних цінностей (виробничих запасів, готової продукції, товарів та інших);
- цінних паперів;
- прав користування землею, водою та іншими природними ресурсами та майном;
- інших майнових прав, у тому числі інтелектуальної власності;
- грошових коштів, у тому числі в іноземній валюті.

Забороняється використання бюджетних коштів, коштів, отриманих у позику, коштів, отриманих у заставу.

Статутний капітал, таким чином, є частиною майна підприємства. Кошти та майно, що внесені до статутного капіталу, приймають участь у господарському обороті поряд з іншим майном. Внески до статутного капіталу, що надійшли на поточний рахунок, можуть бути використані на будь-які цілі, у тому числі на заробітну плату, придбання матеріалів, обладнання та інші.

Формування статутного капіталу за рахунок внесків засновників фіксується в засновницьких документах підприємства (Статуті та Установчому договорі). Сума статутного капіталу, а також рішення про його збільшення, або зменшення обов'язково реєструється в Державному реєстрі господарських одиниць. Сума, яка на дату реєстрації підприємства заявлена, але фактично не внесена засновниками, становить неоплачений капітал. Невкладені кошти засновників зменшують реальний розмір статутного капіталу і в балансі відображаються зі знаком мінус.

Для обліку статутного капіталу Планом рахунків передбачено три рахунки:

40 "Статутний капітал",

45 "Вилучений капітал"

46 "Неоплачений капітал"

Рахунок 40 є пасивним, по кредиту відображається зафіксована у засновницьких документах сума статутного капіталу та її збільшення, по дебету – зменшення статутного капіталу внаслідок вибуття учасників, викупу акцій у акціонерів.

Рахунок 45 – активний, регулюючий до рахунку 40. По дебету відображається вартість акцій, які викуплені у акціонерів з метою перепродажу, анулювання (зменшення статутного капіталу), по кредиту – номінальна вартість перепроданих акцій, або зменшення статутного капіталу внаслідок анулювання акцій.

Рахунок 46 активний, регулюючий до рахунку 40. По дебету відображається заборгованість учасників (акціонерів) по внесках до статутного капіталу, а також за акції, які їм належать, по кредиту – фактичне внесення коштів або майна у статутний капітал.

Таблиця 8.8.

Порядок відображення операцій по формуванню статутного капіталу

№	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	Відображення первісного внеску у статутний капітал на момент реєстрації	30,31,10, 11,12, 14, 15, 35, 20,28	40
2	Відображення заборгованості засновників	46	40
3	Погашення заборгованості засновниками шляхом внесення грошей, цінних паперів чи майна	30, 31, 10, 11, 12, 14, 35,15, 20, 28	46
4	Відображення частки статутного капіталу, яка повертається учаснику при виході з товариства	40	672
5	Фактичне повернення частки учасника, що вибув з товариства	672	10,11,30,31, 14,15,35,20, 28
6	Викуп акцій у акціонерів	45	30,31
7	Перепродаж акцій: номінальна вартість	30,31	45
	надбавка	30,31	421
8	Анулювання акцій	40, 421	45
9	Збільшення статутного капіталу за рахунок підвищення номінальної вартості акцій	443	40
10	Зменшення статутного капіталу шляхом зменшення номінальної вартості акцій	40	672

Для обліку додаткового капіталу використовується рахунок 42 «Додатковий капітал». Він є пасивним: по кредиту відображається нарахування, по дебету – зменшення додаткового капіталу.

Таблиця 8.8.

Порядок відображення операцій з обліку додаткового капіталу

№	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображення емісійного доходу у випадку перевищення продажної вартості акцій над номінальною вартістю	31, 31, 46	421

Продовження таблиці 8.8.

1	2	3	4
2	Використання додаткового капіталу у випадку перепродажу акцій за цінами, нижчими ніж номінальна вартість	421	45
3	Додаткові внески засновників підприємства (крім акціонерних товариств) без рішення про зміну статутного капіталу	30, 31, 20, 11, 12	422
4	Здійснена дооцінка активів: первісна вартість знос	10, 11, 423	423 13
5	Відображення вартості безоплатно отриманого майна	10, 11, 20, 28	424
6	Доход від безоплатно отриманих активів одночасно з нарахуванням амортизації	424	745
7	Використання додаткового капіталу на формування статутного та резервного капіталу	42	46, 40, 43

Законом про господарські товариства (стаття 14) передбачено створення у господарському товаристві резервного капіталу у розмірі, встановленому установчими документами, але не менше 25% статутного капіталу. Розмір щорічних відрахувань до резервного капіталу не може бути меншим 5% суми чистого прибутку. Кошти резервного капіталу використовуються, як правило, для покриття непередбачених витрат у випадку нестачі прибутку, для погашення боргів перед кредитором при ліквідації товариства, для виплати дивідендів за привілейованими акціями. **Облік резервного капіталу** ведеться на пасивному рахунку 43.

Таблиця 8.9.

Порядок відображення операцій з обліку резервного капіталу

№	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	Формування резервного капіталу за рахунок нерозподіленого прибутку	443	43
2	Створено резервний капітал за рахунок додаткового капіталу	42	43
3	Збільшено статутний капітал за рахунок резервного капіталу	43	40
4	Погашено непокриті збитки минулих років за рахунок резервного капіталу	43	442

Нерозподілений прибуток після сплати податків є елементом власного капіталу. Якщо в результаті діяльності отримано збитки, вони відображаються в балансі як зменшення власного капіталу зі знаком мінус.

Фінансовий результат визначають на рахунку 79 «Фінансовий результат». Після зіставлення доходів і витрат прибуток списують в кредит рахунку 441 «Прибуток нерозподілений», а збиток – в дебет рахунку 442 «Непокриті збитки». Використання прибутку відображається на субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

Таблиця 8.10.

Порядок відображення операцій з обліку нерозподіленого прибутку

№	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	Нараховані дивіденди по акціям	443	671
2	Здійснено відрахування до резервного капіталу	443	43
3	Збільшено статутний капітал (номінальну вартість акцій) за рахунок прибутку	443	40
4	Списано прибуток, використаний у звітному періоді	441	443

Облік забезпечень наступних витрат та цільового фінансування.

Забезпечення можуть створюватися для відшкодування наступних витрат на:

- виплату відпусток працівникам,
- додаткове пенсійне забезпечення,
- виконання гарантійних зобов'язань та інші.

Для обліку забезпечень використовують пасивний рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів».

Фонди цільового фінансування формуються за рахунок лише зовнішніх цільових надходжень та використовуються в суворій відповідності до встановлених кошторисів. Вони, як правило, спрямовуються на фінансування об'єктів соціально-культурної сфери, будівництво доріг, житла, передачу гуманітарної допомоги. Облік цих коштів ведеться на пасивному рахунку 48 «Цільове фінансування та цільові надходження».

Поняття «капітал» у житті звичайно сприймається як «власність». Так, права кожного власника на майно підприємства і на участь у його прибутку визначається 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.

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. Тоді власний капітал визначається як частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

8.5. ОБЛІК ДОХОДІВ, ВИТРАТ ТА ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття в фінансовій звітності визначаються П(с)БО 15 «Дохід».

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності всіх наведених нижче умов:

- покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

У бухгалтерському обліку для обліку доходів Планом рахунків передбачено 7 клас рахунків – Рахунки 7 класу «Доходи і результати діяльності» застосовуються для обліку доходів наступним чином:

За кредитом рахунків 7 класу – валовий дохід.

За дебетом рахунків 7 класу (крім рахунка 76 «Страхові платежі»):

- ПДВ;
- акцизний збір;
- інші непрямі платежі, включені до ціни продажу.

Після чого на фінансовий результат діяльності підприємства відноситься сума чистого доходу.

У бухгалтерському обліку і фінансовій звітності доходи відображаються в момент їхнього виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів – це означає, що облік доходів і складання звітності здійснюється на підставі облікового принципу нарахування. Складена згідно з принципом нарахування фінансова звітність інформує користувача не лише про проведені операції, які супроводжувались виплатою або одержанням грошових коштів, але й про зобов'язання сплатити грошові кошти в майбутньому, та про ресурси, наведені у грошовому вираженні, які будуть отримані у майбутньому.

Для обліку доходу від реалізації продукції (товарів), робіт, послуг Планом рахунків передбачено застосування рахунку 70 «Доходи від реалізації» в розрізі таких субрахунків:

701 «Дохід від реалізації готової продукції»

702 «Дохід від реалізації товарів»

703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»

704 «Вирахування з доходу».

За кредитом субрахунків 701 -- 703 відображається одержання доходу, за дебетом – належна сума непрямих податків; суми, які отримуються підприємством на користь комітента, принципала, повернуті перестраховиками частки страхових платежів; результат зміни резервів незароблених премій та списання у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати»

На субрахунку 704 «Вирахування з доходу» за дебетом відображається сума наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернених покупцем продукції та товарів й інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу.

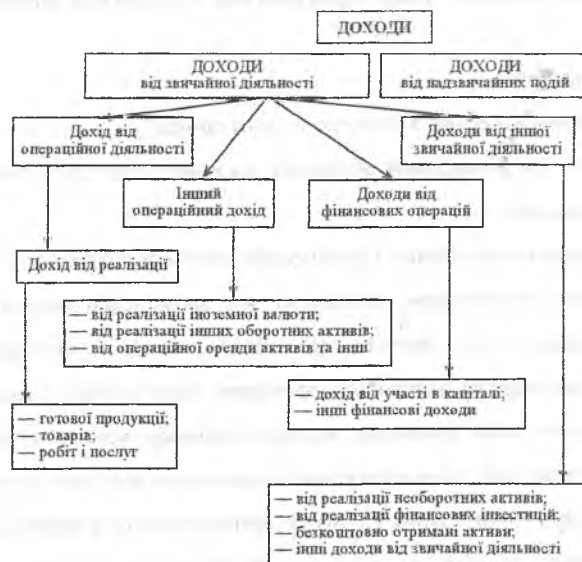


Рис. 8.1. Класифікація доходів підприємства

Закінчується 7 клас рахунків рахунком 79 «Фінансові результати». Цей рахунок призначений для обліку і узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій.

Фінансовий результат визначається за кожним видом діяльності шляхом зіставлення доходів і витрат звітного періоду.

За кредитом рахунка 79 «Фінансові результати» відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом — суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток.

Сальдо рахунка при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» і потрапляє до бухгалтерського балансу.

Рахунок 79 «Фінансові результати» має такі субрахунки:

791 «Результат основної діяльності»

792 «Результат фінансових операцій»

793 «Результат іншої звичайної діяльності»

794 «Результат надзвичайних подій».

Закриття рахунка 79 «Фінансові результати» здійснюється по закінченні звітного періоду (місяця чи календарного року).

Таблиця 8.11.

Відображення в обліку доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів)

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Відвантажено готову продукцію покупцю	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»
Відображення в обліку ПДВ	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	641 «Розрахунки за податками»
Відображення собівартості реалізації	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	26 «Готова продукція»
Отримання попередньої оплати на поточний рахунок	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	681 «Розрахунки за авансами одержаними»
Відображення в обліку ПДВ	643 «Податкові зобов'язання»	641 «Розрахунки за податками»
Відвантаження попередньо оплаченої продукції	681 «Розрахунки за авансами одержаними»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»
Відображення в обліку ПДВ	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	643 «Податкові зобов'язання»
Списання собівартості готової продукції	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	26 «Готова продукція»
Відображення виручки від реалізації товарів	301 «Каса в національній валюті»	702 «Дохід від реалізації товарів»
Відображення ПДВ	702 «Дохід від реалізації товарів»	641 «Розрахунки за податками»
Списання (за розрахунками) суми торгової націнки на реалізовані товари	285 «Торгова націнка»	282 «Товари в торгівлі»

«Доходи і результати діяльності». Цей клас рахунків можна вважати тимчасовим, оскільки він закривається в кінці кожного звітної періоду. Ці рахунки відображають стан доходів за певний звітний період. Тимчасові рахунки починають новий звітний період із нульового сальдо, на яких накопичується інформація про доходи за даний період, що дає змогу використовувати накопичену інформацію при складанні проміжної звітності (квартальної, за півроку, за дев'ять місяців). У кінці періоду рахунки доходів (як, до речі і рахунки витрат) закриваються через списання їх сальдо на рахунок 79 «Фінансові результати».

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття в фінансовій звітності визначаються П(с)БО 16 «Витрати».

Витратами звітної періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітної періоду, в якому вони були здійснені.

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

Бухгалтерський облік витрат підприємства здійснюється у двох напрямках: за видами діяльності та за елементами.

Облік витрат за видами діяльності відображає, на що, на які цілі витрачені активи підприємства. Облік витрат за елементами показує, що конкретно, які ресурси витрачені.

Класифікація видів діяльності, яка використовується для обліку витрат, наведена на рис. 8.2.



Рис. 8.2. Класифікація видів діяльності

Звичайна діяльність – будь-яка діяльність підприємства, а також операції, які забезпечують її або виникають внаслідок здійснення такої діяльності.

Операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

Основна діяльність – операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, послуг), що є визначальною метою створення підприємства та забезпечують основну частину його доходу.

Інвестиційна діяльність – придбання та реалізація тих необоротних активів, а також фінансових інвестицій, які є складовою еквівалентів грошових коштів.

Фінансова діяльність – діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства.

Надзвичайна діяльність – операції або події, які відрізняються від звичайних і не відбуваються часто або регулярно.

Витрати, пов'язані зі здійсненням операційної діяльності (операційні витрати), включають: собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати.

Елемент витрат представляє собою сукупність економічно однорідних витрат.

За елементами операційні витрати поділяються на матеріальні, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати.

На рис. 8.3. представлений взаємозв'язок розглянутих класифікацій витрат операційної діяльності.

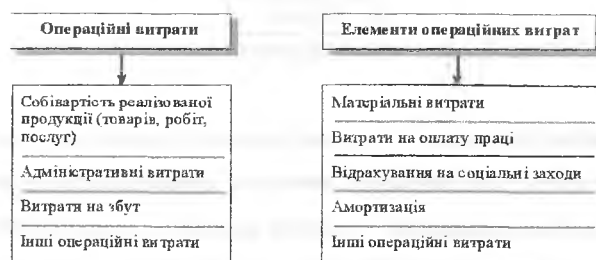


Рис. 8.3. Структура операційних витрат і їх склад за елементами

Для обліку процесу виробництва використовуються наступні рахунки:

- 23 «Виробництво»;
- 91 «Загальновиробничі витрати»;
- 24 «Брак у виробництві»;
- 26 «Готова продукція»;
- 90 «Собівартість реалізації»

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 – 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).

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».

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.

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.

Рахунок 90 «Собівартість реалізації» призначений для відображення собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг). В дебеті відображується фактична виробнича собівартість реалізованої готової продукції (робіт, послуг) з кредиту рахунків 26 «Готова продукція», 23 «Виробництво» та 28 «Товари». В кредиті – списання собівартості реалізації на фінансовий результат в дебет рахунку 79 «Фінансовий результат».

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), реалізацією продукції, або виникають в ході операційної діяльності, але носять характер збитків (наприклад, нестачі товарно-матеріальних цінностей). Для обліку цих витрат використовуються рахунки: 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» та 94 «Інші операційні витрати». 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».

Отже, витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

В ході практичної діяльності бувають ситуації, коли для визнання витрат витратами певного періоду не обов'язково дотримуватися наведених критеріїв. Це відбувається у наступних випадках:

Якщо витрати неможливо прями пов'язати з доходами певного періоду. В цьому випадку вказані роботи відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Якщо актив забезпечує отримання економічних вигод на протязі кількох звітних періодів. В цьому випадку витрати визнаються шляхом систематичного розподілу вартості активу між відповідними звітними періодами (за допомогою амортизації).

Контрольні запитання

1. Дайте визначення основним засобам як об'єкта бухгалтерського обліку.
2. Дайте визначення первісній вартості основних засобів.
3. Дайте визначення справедливій вартості основних засобів.
4. Назвіть фактори, які враховуються при визначенні строку корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів при нарахуванні амортизації.
5. Назвіть методи нарахування амортизації, рекомендовані П(с)БО № 7 «Запаси».
6. Дайте визначення нематеріального активу.
7. Охарактеризуйте умови, за яких об'єкт нематеріальних активів відображається в балансі.
8. Наведіть склад нематеріальних активів.
9. Дайте визначення запасам як об'єкта бухгалтерського обліку.
10. Назвіть витрати, які включаються в первісну вартість запасів, придбаних за плату.
11. Дайте визначення дебіторської заборгованості як об'єкта бухгалтерського обліку.
12. Назвіть за рахунок чого здійснюється збільшення та зменшення статутного капіталу.
13. Дайте визначення звичайної діяльності підприємства.
14. Дайте визначення інвестиційної діяльності підприємства.

15. Дайте визначення фінансової діяльності підприємства.
16. Дайте визначення надзвичайної діяльності підприємства.

Практичні завдання

Завдання 8.1.

Необхідно:

- з наведеного переліку витрат підприємства вибрати ті, що включаються до первісної вартості запасів.

Дані для виконання:

- суми що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю);
- проценти за користування позиками;
- адміністративні витрати звітного періоду;
- суми ввізного мита;
- суми, що сплачуються за інформаційні, посередницькі та інші подібні послуги, пов'язані з пошуком і придбанням запасів;
- понаднормові витрати і нестачі запасів, що виникли у процесі їхнього транспортування;
- затрати на заготівлю та вантажно-розвантажувальні роботи;
- витрати на збут.

Завдання 8.2.

Необхідно:

- на підставі наведених даних простежте облік виробничих запасів при постійному і періодичному обліку, оцінка яких здійснюється за методом:
 - а) ідентифікованої собівартості;
 - б) середньозваженої собівартості;
 - в) ФІФО.

Дані для виконання:

Таблиця 8.12.

Дані про рух сировини на складі

Дата	Надходження			Витрачання, кг
	Кількість, кг	Ціна, грн	Сума, грн	
Залишок на 01.06	300	3,60	?	
Витрачання 05.06				50
Надходження 08.06 (I партія)	100	3,90	?	
Витрачання 10.06				150
Надходження 14.06 (II партія)	150	3,70	?	
Витрачання 18.06				300
Надходження 24.06 (III партія)	400	3,50	?	
Витрачання 28.06				200
Залишок на 30.06	?	?	?	

Завдання 8.3.

Необхідно:

- визначити результат від продажу продукції та суму податку на прибуток, яка підлягає сплаті до бюджету.

Дані для виконання:

- кредитовий оборот за рахунком 26 «Готова продукція» становить 200 грн., дебетовий 250 грн., початкове сальдо 10 грн.;
- виручка від продажу продукції (з ПДВ) 600 грн.;
- дебетовий оборот за рахунком 93 «Витрати на збут» становить 100 грн.;
- акцизний збір на даний вид продукції 20 грн.

Завдання 8.4.

Необхідно:

- закрити рахунок 79 «Фінансові результати», визначити фінансовий результат від продажу продукції, скласти відповідні бухгалтерські проводки.

Дані для виконання:

- оприбутковано продукцію за фактичною собівартістю в сумі 200 грн.;
- на поточний рахунок зараховано кошти від продажу продукції в сумі 380 грн.;
- списано витрати на збут – 50 грн.;
- списано адміністративні витрати в сумі 20 грн.;

- визначено суму ПДВ згідно з чинним законодавством;
- нараховано акцизний збір у сумі 40 грн.

Завдання 8.5.

Необхідно:

- скласти відповідні бухгалтерські записи, які відображають придбання та введення в експлуатацію обладнання.

Дані для виконання:

При придбанні обладнання підприємством були здійснені такі витрати:

- вартість обладнання – 4000 грн.;
- транспортні витрати за доставку обладнання – 700 грн.;
- витрати зі страхування ризиків доставки – 400 грн.;
- витрати на встановлення та монтаж обладнання – 200 грн.;
- ПДВ – 1020 грн.

За угодою з постачальником вартість обладнання повинна бути сплачена протягом 30 днів від дати його поставки. Всі інші витрати сплачені відразу після надання рахунка.

Завдання 8.6.

Необхідно:

- скласти відповідні бухгалтерські записи, які відображають обмін подібними та неподібними об'єктами основних засобів та введення їх в експлуатацію.

Дані для виконання:

Підприємство уклало угоди про обмін 2 застарілих моделей комп'ютерів. Залишкова вартість кожної старої моделі становила 180 грн. (первісна вартість – 700 грн., сума зносу, накопиченого за час експлуатації – 520 грн.), а його справедлива вартість 150 грн.

За першою угодою підприємство одержує нову модель комп'ютера і додатково сплачує при обміні 400 грн. За іншою – отримує офісні меблі і додатково кошти в сумі 330 грн.

Завдання 8.7.

Необхідно:

- скласти відповідні бухгалтерські записи, які підприємство здійснило протягом поточного року.

Дані для виконання:

На початку 2006 року підприємство придбало обладнання на суму 330 000 грн. Термін його корисного використання було визначено в 10 років без ліквідаційної вартості. Обладнання амортизувалось за кумулятивним методом. З 1 січня 2010 року в результаті зміни облікової політики підприємство почало застосовувати прямолінійний метод.

Тести для самоконтролю

8.1. Оборотні засоби підприємства характеризують такі рахунки:

- а) 23, 25, 19;
- б) 21, 503, 40;
- в) 301, 22, 25;
- г) 285, 332, 71.

8.2. Власний капітал характеризують такі рахунки:

- а) 23, 40, 50;
- б) 423, 472, 493;
- в) 37, 441, 51;
- г) 40, 47, 50.

8.3. Нематеріальні активи включають:

а) цінні папери інших підприємств, малоцінні та швидкозношувані предмети, бланки первинних документів;

б) права користування майном, програмні продукти для ЕОМ, гудвіл;

в) технічну документацію, правила експлуатації обладнання.

8.4. Які витрати не включаються до первісної вартості запасів:

а) витрати на транспортування, навантаження і розвантаження;

б) суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;

в) суми, що сплачуються за інформаційні, посередницькі та інші послуги, пов'язані з придбанням запасів.

8.5. Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що:

а) запаси оцінюються шляхом ділення сумарної вартості їх залишку на початок звітного місяця й вартості одержаних протягом місяця запасів на сумарну кількість запасів на початок місяця і одержаних у звітному місяці запасів;

б) запаси використовуються у послідовності, що є протилежною їх надходженню на підприємство;

в) запаси використовуються в тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство.

8.6. Яка проводка відповідає операції: «Списана фактична собівартість реалізованої продукції»:

а) Д-т 79 — К-т 90;

б) Д-т 90 — К-т 26;

в) Д-т 90 — К-т 79.

8.7. На рахунку 70 «Доходи від реалізації» відображають:

а) за дебетом і кредитом купівельну вартість проданої продукції;

б) за дебетом – собівартість реалізованої продукції, а за кредитом – продажну вартість продукції;

в) за дебетом – суму непрямих податків (акцизний збір, ПДВ), а за кредитом – продажну вартість продукції.

8.8. Ціна обладнання без ПДВ становить 1200 грн. Ціна з ПДВ становитиме (грн.):

а) 1440;

б) 1600;

в) 1000.

8.9. Ціна шафи з ПДВ становить 1200 грн. Сума ПДВ становитиме (грн.):

а) 200;

б) 300;

в) 150.

8.10. Податок на додану вартість – це:

а) місцевий податок;

б) прямий податок;

в) непрямий податок.

Завдання для самостійної роботи (теми рефератів)

1. Особливості обліку процесів діяльності на підприємствах окремих галузей.

2. Проблема фінансового та податкового обліку зносу (амортизації) необоротних активів.

3. Особливості оцінки залишкової вартості запасів у бухгалтерському балансі.

4. Характери способів поточного обліку матеріалів та визначення їхньої фактичної собівартості

РОЗДІЛ 9. ОБЛІК БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ

9.1. Поняття та принципи побудови бухгалтерської звітності

9.2. Вимоги до складання звітності

9.3. Класифікація звітності та її користувачі

9.4. Порядок подання й оприлюднення фінансової звітності

9.5. Форми фінансової звітності

9.1. ПОНЯТТЯ ТА ПРИНЦИПИ ПОБУДОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ

Обліковий процес завершується складанням фінансової звітності про господарську діяльність підприємства. Правові основи з питань складання фінансової звітності регламентуються Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а також Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку П(с)БО. Норми цього Закону та Положення слід застосовувати до фінансової звітності підприємств, організацій та інших юридичних осіб усіх форм власності, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності. Державне регулювання фінансової звітності в Україні здійснюється з метою створення єдиних правил складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств.

Фінансова звітність – це узагальнена інформація, яка ґрунтується на даних бухгалтерського обліку про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства і потрібна зацікавленим особам (користувачам) для прийняття рішень.

У деяких випадках бухгалтерську звітність складають і неюридичні особи. Зокрема, відповідно до п.5 ст.8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, якщо їх виділено на окремий баланс, зобов'язані вести бухгалтерський облік. Результати такого обліку включають до фінансової

звітності підприємства – юридичної особи. Показники діяльності філій, представництв, відділень та інших відокремлених підрозділів підприємства, не виділених на окремий баланс, також включають до фінансової звітності юридичної особи, як це передбачено п. 11 П(С)БО 1.

Фінансова звітність в Україні формується з дотриманням тих десяти принципів, які сформульовані в статті 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та пунктом 18 П(с)БО 1 (рис. 9.1.).



Рис. 9.1. Принципи підготовки фінансової звітності

Сутність *принципу обачності* полягає у виборі бухгалтером такого методу оцінки, який дозволяє уникнути заниження у фінансовій звітності витрат і зобов'язань та відповідно завищення активів і доходів.

Дотримання цього принципу поки що не дуже властиве українським підприємствам. Можна сказати, він діє навпаки. Підприємці прагнуть показати у звітності якомога більше витрат і, відповідно, менше доходів з метою мінімізації податкових платежів, оскільки до користувачів фінансової звітності в основному зараховують переважно податкові органи. Щодо інших користувачів (інвесторів, партнерів по бізнесу, клієнтів, постачальників) то, як правило, вони не виявляють серйозної зацікавленості в отриманні достовірної фінансової інформації про підприємство. Тому керівники підприємств і не прагнуть показати своє підприємство у вигідному світлі. Інакше кажучи, немає інтересу до інформації – немає і потреби у її розкритті.

Потреба у мінімізації податків поки переважає над потребою надавати об'єктивну інформацію про стан справ.

На відміну від українських, американські та західноєвропейські бізнесмени прагнуть прикрасити показники фінансово-майнового стану своїх підприємств, оскільки для них набагато важливіше показати користувачам фінансової звітності, що бізнес розвивається успішно, фінансовий стан стійкий, зобов'язання в нормі, рентабельність висока. Усе це обіцяє інвесторам та акціонерам високі відсотки та дивіденди.

Щодо решти принципів, то вітчизняні бухгалтери користувались ними і раніше, бо без них облік був би неможливим, тому вони й принципи (засади, база). Саме до таких принципів належать: автономність, безперервність, історична собівартість, єдиний грошовий вимірник тощо.

Сутність *принципу автономності* полягає у тому, що активи, капітал і зобов'язання підприємства повинні розглядатися окремо від активів, капіталу, зобов'язань інших підприємств та окремо від майна, доходів і зобов'язань власників цього підприємства, оскільки бізнес є самостійною, відокремленою від засновника субстанцією.

Принцип історичної собівартості означає, що під час оприбуткування на баланс активів їх слід оцінювати, виходячи з витрат на виробництво або придбання, тобто за собівартістю, яка склалася історично. Решту методів оцінки активів (ринкова вартість, справедлива вартість тощо) слід застосовувати лише у випадках, коли такі витрати неможливо визначити з високим ступенем достовірності або коли оцінка активів за їх історичною собівартістю не відповідає економічній доцільності їх придбання.

Сутність *принципу єдиного грошового вимірника* полягає у тому, що вимірювання й узагальнення усіх операцій, що їх проводять у регістрах бухгалтерського обліку, здійснюються в єдиній грошовій одиниці незалежно від того, скільки видів валют підприємство має у своєму розпорядженні. Зазвичай, це валюта країни, в якій підприємство зареєстровано. Це означає, що неможливо підсумовувати українські гривні з американськими доларами під час розрахунку загальних вартісних результатів. Усі валюти приводяться до однієї.

Основне завдання *принципу превалювання змісту над формою* полягає у тому, що облік всіх господарських операцій (реєстрацію фактів господарського життя) слід здійснювати відповідно до сутності цих операцій та економічної реальності, а не тільки виходячи з їх юридичної форми.

Такий *принцип як безперервність* можна розглядати подвійно: власне як принцип і як умову (припущення). У міжнародних стандартах безперервність бухгалтерського обліку розглядають саме як припущення.

Безперервність полягає у тому, що оцінка активів і зобов'язань здійснюється виходячи з умови, що діяльність підприємства продовжуватиметься необмежено довго і його ліквідація в недалекому майбутньому не очікується.

Поряд з тим, безперервність бухгалтерського обліку полягає не тільки в тому, що підприємство діє необмежено довго і продовжуватиме діяльність у осяжному майбутньому, а й у тому, що наслідки операцій, що їх відображають на рахунках, можуть правильно визначатися лише з урахуванням наслідків

попередніх операцій. Інакше кажучи, кінцеве сальдо не може бути визначене без урахування початкового сальдо. У сальдовому балансі ніколи не буде рівності, якщо хоча б один, відмінний від нуля, залишок не буде враховано у загальному підсумку валюти балансу. При цьому не має значення переривало підприємство свою діяльність хоча б на якийсь час чи ні. Сальдо – обороти – сальдо тощо – це безперервний ланцюг.

Якщо принцип безперервності розглядати як умову тривалості, то його значення полягає у тому, що підприємство діятиме необмежено довго і в близькому майбутньому не очікується його ліквідація. А у випадку, наприклад, банкрутства активи може бути переоцінено за ліквідаційною вартістю для більш швидкого їх продажу, щоб можна було розрахуватися з кредиторами.

Принцип нарахування та відповідності доходів і витрат полягає в тому, що для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно зіставити доходи звітного періоду та витрати, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошей. Інакше кажучи поняття доходів і витрат не потрібно ідентифікувати з грошовими потоками. Цей принцип, передбачений МСБО, не є для нас новим, оскільки уже в процесі обліку ми зіставляємо отримані доходи та понесені на них витрати. Суттєву роль цей принцип відіграє в американському обліку, тому що американці користуються ним тільки під час підготовки фінансових звітів, оскільки доходи і витрати вони відображають за фактом оплати.

Принцип періодичності припускає розподіл діяльності підприємства на певні проміжки часу з метою складання фінансової звітності. Вітчизняний облік передбачає поділ звітності на періодичну (місяць, квартал, півріччя, 9 місяців) та річну. Обов'язкова подача фінансової звітності передбачає квартальні періоди та річну.

Згідно принципу *повного висвітлення* фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі.

Принцип *послідовності* передбачає постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності.

9.2. ВИМОГИ ДО СКЛАДАННЯ ЗВІТНОСТІ

Для подання і сприйняття інформації найзручнішою є таблична форма. Саме тому всі звітні форми (у тому числі й примітки до фінансової звітності) подано у вигляді таблиць.

Основний елемент форм фінансової звітності – стаття. Кожна стаття відповідає конкретному виду об'єктів обліку (активів, зобов'язань, капіталу, витрат, доходів тощо). Як правило, стаття – це один рядок, що має свій код (умовну позначку), який складається з трьох цифр. У балансі деякі статті складаються з трьох цифр. Наприклад, стаття “Нематеріальні активи” має три рядки (їх коди 010, 011, 012). За економічним змістом статті об'єднано в розділи та частини.

В українському варіанті фінансових звітів (на відміну від міжнародної практики, де статті звітів визначають самі підприємства, керуючись при цьому принципами складання фінансової звітності) найменування статей (показників), а також коди рядків стандартизовано (встановлено відповідними стандартами) і в усіх формах відображено в графах 1 і 2. Решту граф призначено для заповнення показниками підприємства, яке звітує. Причому в різних формах звітності для заповнення призначено різну кількість граф. У балансі (форма № 1) їх дві:

- в одній (графа 3) відображають показники *на початок звітного періоду*;
- у другій (графа 4) – *на кінець того самого звітного періоду*, тобто на дату складання балансу.

У звіті про фінансові результати (форма № 2) і у звіті про рух грошових коштів (форма № 3) наводять показники як за звітний, так і за попередній

періоди. Отже, забезпечують порівнянність показників – одну з якісних характеристик фінансової звітності, передбачених п.14 П(С)БО 1. Але у звіті про фінансові результати для заповнення призначено дві графи, а в звіті про рух грошових коштів - чотири, оскільки в кожній статті (як за звітний, так і за попередній періоди) потрібно подати дані про надходження та витрати. У звіті про власний капітал (форма № 4) кожна графа відповідає одному з видів капіталу (статутний, додатковий, резервний тощо). А в примітках до річної фінансової звітності (форма № 5), що складається з кількох автономних розділів, у різних розділах різна кількість граф.

Як правило, графи “на початок звітного періоду” і “за попередній період” заповнюються шляхом простого перенесення до них показників із звітних форм за відповідний період. Але у деяких випадках ці показники слід відкоригувати. Зокрема, “шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року” відображають:

- виправлення помилок, допущених під час складання фінансових звітів у попередніх періодах (п.4 П(С)БО 6);
- вплив зміни облікової політики на події та операції минулих періодів (п.12 П(С)БО 6).

Загальну суму коригувань відображають також у рядку 050 (із розшифровкою за видами коригувань у рядках 020, 030 і 040) звіту про власний капітал у графі 8 “Нерозподілений прибуток”.

Пунктом 10 П(С)БО 1 встановлено певні критерії, яким повинна відповідати стаття, для того, щоб була підстава відобразити її у фінансовій звітності. Такими критеріями визначено:

- наявність ймовірності надходження і вибуття майбутніх економічних вигід, пов’язаних з цією статтею;
- можливість достовірної оцінки статті.

Ці самі критерії застосовують і для визнання відповідних об’єктів обліку (основних засобів, запасів, зобов’язань, доходів, витрат тощо) з метою відображення їх у бухгалтерському обліку. Це означає, що до фінансової

звітності включають (у вартісному вираженні) ті об'єкти, які раніше вже було відображено в бухгалтерському обліку. Джерелом інформації для складання фінансових звітів є дані бухгалтерського обліку: сальдо й обороти за рахунками та субрахунками, деякі показники аналітичного обліку. Тому такою важливою є узгодженість між Планом рахунків і статтями фінансових звітів.

Складанню звітів повинен передувати аналіз усіх показників, які до них входять. І якщо якісь із них не відповідають зазначеним критеріям, необхідно виконати відповідні коригування.

Крім того, фінансові звіти повинні відповідати певним **якісним характеристикам**. Перелік цих характеристик наведено в п.14-17 П(С)БО 1. До них належать:

- *дохідливість і однозначність тлумачення* (за умови, що користувачі мають достатні знання і зацікавленість у сприйнятті інформації, яка міститься у фінансових звітах);

- *доречність і достовірність інформації*. При цьому доречною вважають інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому, а достовірною вважають інформацію, яка не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності;

- *порівнянність, можливість порівнювати* фінансові звіти підприємства за різні періоди, а також фінансові звіти різних підприємств.

Конкретний зміст статей фінансових звітів згідно з п.9 П(С)БО 1 визначено відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Щоб фінансова звітність була зрозумілою користувачам, вона повинна містити дані про:

- підприємство;
- дату звітності та звітний період;
- валюту звітності та одиницю її виміру;
- відповідну інформацію щодо звітного та попереднього періоду;

- облікову політику підприємства та її зміни;
- консолідацію фінансових звітів;
- припинення (ліквідацію) окремих видів діяльності;
- обмеження щодо володіння активами;
- участь у спільних підприємствах;
- виявлені помилки минулих років та пов'язані з ними коригування;
- переоцінку статей фінансових звітів;
- іншу інформацію, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами).

Таким чином, інформація про підприємство, яка підлягає розкриттю у фінансовій звітності, включає:

- назву, організаційно-правову форму та місцезнаходження підприємства (країну, де зареєстроване підприємство, адресу його офісу);
- короткий опис основної діяльності підприємства;
- назву органу управління, у віданні якого перебуває підприємство, або назву його материнської (холдингової компанії);
- середню чисельність персоналу підприємства протягом звітного періоду.

9.3. КЛАСИФІКАЦІЯ ЗВІТНОСТІ ТА ЇЇ КОРИСТУВАЧІ

До користувачів фінансової звітності відносяться як юридичні, так і фізичні особи, яким для прийняття рішення потрібна інформація про діяльність підприємства. Усіх користувачів можна умовно розділити на зовнішніх і внутрішніх.

До зовнішніх користувачів належать:

- інвестори;
- акціонери;
- кредитори та постачальники;
- покупці та клієнти;

- податкові органи;
- органи державної статистики;
- інші державні установи.

До внутрішніх користувачів належать:

- керівництво підприємства;
- управлінський персонал;
- працівники підприємства;
- профспілкові органи.

Користувачі, яким підприємства зобов'язані подавати квартальну та річну фінансову звітність:

- органи, до сфери управління яких належать підприємства;
- трудові колективи (на їх вимогу);
- власники (засновники) підприємства.

Зазначеною нормою Закону передбачено також, що “органам виконавчої влади та іншим користувачам фінансова звітність подається відповідно до законодавства”. У Порядку № 419 конкретно названо й деяких інших користувачів фінансової звітності. Зокрема, у встановлених законодавством випадках підприємства зобов'язані звітувати перед:

- органами державної статистики;
- органами Державного казначейства (щодо бюджетних асигнувань, одержаних з державного бюджету);
- фінансовими відділами райдержадміністрацій, міськвиконкомів; фінансовими управліннями обласних, Київської і Севастопольської міських держадміністрацій (щодо використання асигнувань, отриманих із місцевих бюджетів).

Комерційні банки подають фінансову звітність також Національному банку.

З метою впорядкування складання звітності її класифікують за такими найбільш поширеними ознаками: змістом і джерелами формування, терміном подання, ступенем узагальнення, обсягом, періодичністю подання, охопленням

видів діяльності, поширенням на галузі народного господарства, характером спрямування і використання, ступенем використання обчислювальної техніки.

Насамперед слід розрізнити звітність *за будовою* звітність, у якій інформація наводиться станом на певну дату (вона містить моментні показники) та звітність, що містить інформацію за певний (звітний) період (її складають інтервальні показники).

За змістом і джерелами формування розрізняють статистичну, фінансову, податкову, спеціальну, внутрішньогосподарську (управлінську) звітність.

Статистична звітність містить інформацію, що є необхідною для статистичного вивчення господарської діяльності підприємств та побудови макроекономічних показників.

Фінансова звітність містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період, її складають з дотриманням балансового узагальнення облікової інформації. Цей принцип закладено у структуру звітних форм, у внутрішній і міжформовій ув'язці показників.

Податкова звітність містить інформацію про валові доходи та валові витрати, фінансові результати та розрахунок сум податків, що підлягають сплаті до бюджету, а також надмірно сплачених сум, що підлягають відшкодуванню.

Спеціальна звітність подається з питань розрахунків і використання коштів фонду соціального страхування, пенсійного фонду, фонду зайнятості тощо.

Внутрішньогосподарська (управлінська) звітність відображає необхідну інформацію для прийняття рішень на рівні структурних підрозділів і розробляється підприємством самостійно.

Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

За термінами подання розрізняють нормативну і строкову звітність. Нормативна подається на певну дату, строкова — у термін до 25 днів після закінчення звітного періоду.

За ступенем узагальнення звітність поділяють на первинну, що подається підприємствами, і зведену, що узагальнює дані первинної звітності у межах міністерств і відомств.

За обсягами відображених результатів діяльності розрізняють повну і скорочену звітність.

За періодом часу, за який характеризується діяльність підприємства, тобто за періодичністю подання розрізняють річну і проміжну (щоквартальну, щомісячну) звітність.

З погляду охоплення видів діяльності звітність може відображати усі види діяльності, якою займається підприємство, або обмежуватися лише основним із них.

З погляду поширення на галузі народного господарства звітність є типовою і галузевою. Типові форми звітності застосовують для відображення облікових даних однакового змісту, галузеві містять показники за специфічними видами діяльності.

За характером спрямування розрізняють внутрішню звітність, призначену для внутрішнього управління підприємством, і зовнішню, яка виходить за межі підприємства і подається органам виконавчої влади, іншим користувачам.

Звітність за способом подання користувачам поділяють на подану поштовим зв'язком, телеграфом, електронною поштою або подану власноруч.

9.4. ПОРЯДОК ПОДАННЯ Й ОПРИЛЮДНЕННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Підприємство складає квартальну та річну фінансову звітність, яку подає користувачам відповідно до чинного законодавства. Найбільшим за обсягом й

інформативністю є *річний звіт* у складі: балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал та приміток до звіту. Підготовка та складання річного фінансового звіту має свої етапи, що зумовлено тривалістю облікового періоду і складністю виконуваних робіт. Насамперед необхідно перевірити повноту відображення в поточному обліку господарських операцій, оформлених відповідними документами, і завершити облікові записи; уточнити розподіл витрат і доходів між суміжними звітними періодами; перевірити стан розрахунків з дебіторами і кредиторами, зокрема розрахунків з податковими та фінансовими органами, у необхідних випадках відрегулювати її; визначити обсяги валових доходів і валових витрат і списати відповідні суми на фінансові результати та закрити рахунки; відобразити чисті прибутки (збитки) і їх розподіл чи погашення. Під час проведення цієї роботи перевіряють правильність облікових запасів, звіряють дані синтетичного й аналітичного обліку і роблять виправні записи для усунення виявлених помилок.

Якісна відмінність між квартальним і річним фінансовим звітом полягає в тому, що перший складають в основному за даними поточного обліку, а показники річної звітності підтверджуються результатами інвентаризації активів та зобов'язань, що забезпечує їх достовірність. Правові основи порядку складання, подання та оприлюднення фінансової звітності закладені в статті 14 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні".

Термін подання фінансової звітності визначає уряд. Так, квартальна фінансова звітність (крім зведеної та консолідованої) подається підприємствами адресатам не пізніше 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом, а річна — не пізніше 20 лютого наступного за звітним року. Місячний звіт про використання бюджетних асигнувань підприємства подають не пізніше 5 числа наступного за звітним, квартальний — не пізніше 15 числа місяця, що настає за звітним кварталом, а річний — не пізніше 22 січня наступного за звітним року.

Міністерства та інші центральні органи виконавчої влади подають зведену фінансову звітність про виконання кошторисів доходів і видатків

розпорядниками бюджетних коштів Державному казначейству та Рахунковій палаті щокварталу не пізніше 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом, та щороку не пізніше 1 березня наступного за звітним року.

Підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції, подають консолідовану фінансову звітність власникам (засновникам) у визначені ними терміни, але не пізніше 45 днів після закінчення звітного кварталу та не пізніше 15 квітня наступного за звітним року.

Датою подання фінансової звітності для підприємства вважається день фактичної її передачі за належністю, а в разі надсилання її поштою — дата одержання адресатом звітності, зазначена на штемпелі підприємства зв'язку, що обслуговує адресата. У разі, коли дата подання звітності випадає на неробочий день, термін подання переноситься на перший після вихідного робочий день.

Форми фінансової звітності підписуються керівником підприємства і головним бухгалтером, а у випадку відсутності на підприємстві бухгалтерської служби — керівником спеціалізованої організації або фахівцем-бухгалтером, які за угодою виконували роботу з ведення бухгалтерського обліку і складання звітності. Особи, які підписали звітність, несуть повну відповідальність за достовірність звітних даних.

Фінансова звітність підприємства є відкритою, крім випадків передбачених законодавством. **Оприлюднення звітності** — це офіційне подання фінансової звітності до органів Державного комітету статистики України, Державної податкової адміністрації України, Фонду державного майна, Антимонопольного комітету України, Комітету у справах нагляду за страховою діяльністю, Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку та інших установ і організацій, які відповідно до законодавчих актів України вповноважено для отримання бухгалтерської звітності від суб'єктів господарювання, а також офіційна публікація звітів про фінансовий стан підприємства в засобах масової інформації, якщо це передбачено законодавством.

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 розповсюджувати її у вигляді окремих друкованих видань.

Контроль за додержанням законодавства про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні здійснюють відповідні органи в межах їх повноважень, передбачених законами. Відповідні органи при перевірці поданої на їхню адресу звітності встановлюють правильність оформлення звіту і звітних даних, наявність всіх звітних форм, взаємозв'язок і погодженість між окремими показниками та формами звітності. Затвердження звітності підприємства відповідним органом оформлюється актом (протоколом), у якому дається також оцінка діяльності підприємства та пропозиції щодо поліпшення його діяльності.

9.5. ФОРМИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Потреби користувачів визначають обсяг інформації, а, відповідно, і склад фінансової звітності, а також її види та форми. Цілком зрозуміло, що користувачам фінансової звітності великого заводу потрібна більш докладна інформація, ніж користувачам фінансової звітності невеликої майстерні, а потреби користувачів звітності банків суттєво відрізняються від потреб користувачів звітності бюджетних установ. Чинні нормативні документи бухгалтерського обліку враховують це і передбачають різну за складом, видами та формами фінансову звітність для різних категорій суб'єктів господарювання.

Форми фінансової звітності перелічено у п.2 ст.11 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Усього їх п'ять:

- баланс;

- звіт про фінансові результати;
- звіт про рух грошових коштів;
- звіт про власний капітал;
- примітки до звітів.

Баланс підприємства

Порядок заповнення першої форми фінансової звітності регулюється положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 “Баланс”, де розкриті основні терміни, зміст статей балансу та порядок визнання, оцінка та розкриття статей балансу, а також визначена стандартизована форма звітності, яка передбачає, як і більшість фінансових звітів наявність таких обов’язкових реквізитів, як: назву підприємства, територія, на якій зареєстровано підприємство, форма власності, орган державного управління, галузь діяльності, вид економічної діяльності, одиниця виміру: тис.грн., та адреса підприємства, а також контрольна сума та дата, на яку складена звітність. Більшість перелічених показників має свій статичний код, який вказується у відповідній графі. Наприклад, код підприємства складається з 8-ми цифр.

Норми зазначеного положення (стандарту) не регулюють порядок складання балансів банків та бюджетних установ. Малі підприємства при складання балансу регулюються положенням (стандартом) 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва”.

Особливості складання консолідованого балансу визначаються окремим положенням (стандартом).

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

У балансі відображаються активи, зобов’язання та власний капітал підприємства.

Різниця між вартістю активів і сумою зобов’язань підприємства характеризує розмір його власного капіталу.

Не допускається у балансі проводити згортання статей активів та зобов'язань, крім випадків, передбачених відповідними положеннями (стандартами).

Баланс складається з двох частин: Активу, де представлені господарські засоби, та Пасиву, де згруповані їхні джерела. Основним елементом бухгалтерського Балансу є стаття (активна чи пасивна).

Актив Балансу складається з трьох розділів:

- I. Необоротні активи.
- II. Оборотні активи.
- III. Витрати майбутніх періодів.

Пасив Балансу складається з п'яти розділів:

- I. Власний капітал.
- II. Забезпечення наступних витрат і платежів.
- III. Довгострокові зобов'язання.
- IV. Поточні зобов'язання.
- V. Доходи майбутніх періодів.

Оскільки в балансі відображаються активи (ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до надходження економічних вигід у майбутньому), зобов'язання (заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди) та власний капітал (частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань), то підсумок активу балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань та власного капіталу, тобто пасиву балансу.

До активу належать статті, які відображають ступінь рухомого майна (ступінь ліквідності), предметний стан майна підприємства. Приклади активних статей – основні засоби, матеріальні запаси, розрахунки з дебіторами тощо.

До пасиву належать статті, які показують розмір коштів (капіталу), вкладених у господарську діяльність підприємства, і ступінь терміновості

повернення зобов'язань. Приклади пасивних статей – статутний капітал, прибуток, розрахунки щодо заробітної плати тощо.

У першому розділі активу відображаються

- нематеріальні активи (їх залишкова вартість, первісна вартість та сума зносу),
- незавершене будівництво;
- основні засоби (їх залишкова вартість, первісна вартість та сума зносу),
- довгострокові фінансові інвестиції (які обліковуються за методом участі в капіталі та інші фінансові інвестиції);
- довгострокова дебіторська заборгованість;
- відстрочені податкові активи;
- інші необоротні активи.

Другий розділ активу містить інформацію про запаси:

- виробничі;
- тварини на вирощуванні та відгодівлі;
- незавершене виробництво;
- готову продукцію;
- товари;
- одержані векселі;
- дебіторську заборгованість за товари, роботи, послуги (чиста реалізаційна вартість, первісна вартість, резерв сумнівних боргів);
- дебіторську заборгованість за розрахунками (з бюджетом, за виданими авансами, з нарахованих доходів, із внутрішніх розрахунків, інша поточна дебіторська заборгованість);
- поточні фінансові інвестиції;
- грошові кошти та їх еквіваленти (в національній валюті, в іноземній валюті та інші оборотні активи).

У третьому розділі активу відображаються витрати майбутніх періодів.

У першому розділі пасиву наводяться дані про статутний, пайовий, додатковий вкладений, інший додатковий, резервний капітал, нерозподілений прибуток (непокритий збиток), неоплачений та вилучений капітал.

У другому розділі пасиву відображається забезпечення виплат персоналу, інше забезпечення та цільове фінансування.

Третій розділ пасиву відображає довгострокові кредити банків, інші довгострокові зобов'язання, відстрочені податкові зобов'язання та інші довгострокові зобов'язання.

Четвертий розділ пасиву містить дані про короткострокові кредити банків, поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, видані векселі, кредиторську заборгованість за товари, роботи й послуги, поточні зобов'язання за розрахунками (з одержаних авансів, з бюджетом, з позабюджетних платежів, зі страхування, з оплати праці, з учасниками, з внутрішніх розрахунків, інші поточні зобов'язання).

П'ятий розділ пасиву відображає доходи майбутніх періодів.

Кожний з розділів балансу завершається проміжним підсумком по розділу, сума яких дає відповідно загальний підсумок активу чи пасиву балансу.

Практично майже усі дані, які знаходять своє відображення у балансі, беруться з даних синтетичних (й аналітичних) рахунків бухгалтерського обліку, крім результативних рахунків, що визначають прибуток чи збиток діяльності підприємства, який розраховується і наводиться у формі № 2, а вже потім переноситься у перший розділ пасиву балансу.

Звіт про фінансові результати

Складання звіту про фінансові результати регулюється положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3, який так і називається «Звіт про фінансові результати». Шапка звіту містить таку ж інформацію про підприємство, як форма №1 «Баланс», крім даних про форму власності та адреси підприємства.

Метою складання звіту про фінансові результати є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки

та збитки від діяльності підприємства за звітний період.

Згорання доходів і витрат не дозволяється, крім випадків, передбачених відповідними положеннями (стандартами). Показники про непрямі податки, вирахування з доходу, собівартість, витрати і збитки наводяться у дужках.

За структурою звіт поділяється на три розділи:

1. Фінансові результати.
2. Елементи операційних витрат.
3. Розрахунок показників прибутковості акцій.

Малі підприємства подають звіт по скороченій формі № 2-м.

Перший розділ «Фінансові результати» визначає усі доходи і витрати, прибутки та збитки підприємства, які мали місце у звітному періоді. Додатково показуються відповідні показники за попередній період.

Розділ I містить показники по операційній діяльності, тобто основній діяльності підприємства, по фінансовій діяльності підприємства, визначає:

- фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування;
- прибуток чи збиток;
- податок на прибуток від звичайної діяльності;
- фінансові результати від звичайної діяльності:
- прибуток чи збиток;
- надзвичайні доходи чи витрати;
- податки з надзвичайного прибутку;
- чистий прибуток чи збиток.

У *розділі II* звіту про фінансові результати наводяться відповідні елементи операційних витрат (на виробництво і збут, управління та інші операційні витрати), яких зазнало підприємство в процесі своєї діяльності протягом звітного періоду за вирахуванням внутрішнього обороту, тобто за вирахуванням тих витрат, які становлять собівартість продукції (робіт, послуг), що вироблена і спожита самим підприємством.

Розділ III звіту про фінансові результати заповнюють акціонерні товариства, прості акції або потенційні акції яких відкрито продаються та

куються на фондових біржах, включаючи товариства, які перебувають у процесі випуску таких акцій.

Звіт про рух грошових коштів

«Звіт про рух грошових коштів» (далі форма № 3) є однією з найскладніших форм. Порядок заповнення його регламентується П(С)БО 4. Складність цієї форми зумовлена тим, що для її заповнення потрібно детально проаналізувати як показники даних бухгалтерського обліку, так і перші дві форми фінансової звітності: балансу та звіту про фінансові результати. Крім того, у більшості українських бухгалтерів немає ні досвіду заповнення цього звіту, ні додаткової інформації, що пояснює «хитрощі» визначення окремих показників форми № 3. А оскільки форму № 3 складають тільки один раз на рік, то навіть відновити у пам'яті те, що відображали у ній рік тому, буває складно. Форму № 3 не подають підприємства малі, які в свою чергу керуються положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 25, який не містить звіту про рух грошових коштів.

Форму № 3 слід заповнювати після складання балансу (форма № 1) і звіту про фінансові результати (форма № 2). Причому для зручності використання даних, відображених у балансі підприємства, доцільно провести певну підготовчу роботу. Оскільки в процесі заповнення форми № 3 знадобляться дані про приріст (убуток) активів і зобов'язань багатьох статей балансу підприємства, цю інформацію можна підготувати заздалегідь. Для її отримання можна запропонувати додати до традиційної форми балансу додаткову графу 5 як в активі, так і в пасиві. Цю додаткову графу потрібно заповнити для кожного рядка балансу, що містить числову інформацію. Показник графи 5 для кожного рядка розраховують як різницю між показниками граф 4 і 3 цього самого рядка. Потім ці дані буде використано під час заповнення відповідних рядків форми № 3.

Згідно з П(С)БО 4 метою складання звіту про рух грошових коштів є надання користувачам фінансової звітності повної і достовірної інформації про зміни, що відбулися у складі грошових коштів підприємства та їх еквівалентах.

Під грошовими коштами підприємства розуміється готівка, кошти на рахунках у банках і депозити до запитання. Еквіваленти грошових коштів – це короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми коштів і характеризуються незначним ризиком зміни їхньої вартості. Як приклад еквівалента грошових коштів можна навести високоліквідні цінні папери з дуже коротким терміном погашення (векселі, сертифікати тощо).

У звіті про рух грошових коштів наводяться дані про рух грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Якщо рух грошових коштів у результаті однієї операції включає суми, які належать до різних видів діяльності, то ці суми слід наводити окремо у складі відповідних видів діяльності.

Підприємство розгорнуто наводить суми надходжень і видатків, що виникають в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Негрошові операції (отримання активів шляхом фінансової оренди, бартерні операції, придбання активів шляхом емісії акцій тощо) не включаються до звіту про рух грошових коштів.

У міжнародній практиці існує два основних методи складання звіту про рух грошових коштів:

1. *Прямий метод* передбачає послідовне відображення всіх надходжень і вибуття грошових коштів, а також визначення приросту або зменшення грошових коштів за звітний період як різниці між ними.

2. *Непрямий метод* полягає у визначенні чистого руху грошових коштів шляхом послідовного коригування прибутку (збитку) звітного періоду на вплив негрошових операцій, змін у складі запасів, дебіторської та кредиторської заборгованостей, доходів і витрат, пов'язаних з інвестиційною та фінансовою діяльністю.

І хоча ці методи не знайшли свого відображення у П(С)БО 4, під час заповнення форми № 3 передбачено використання обох таких методів:

- прямого – для надання інформації про рух грошових коштів у результаті інвестиційної та фінансової діяльності;
- непрямого – для надання інформації про рух грошових коштів у результаті операційної діяльності.

Заповнюючи поетапно форму № 3 підприємство повинно отримати її підсумковий показник – значення рядка 400 “Чистий рух коштів за звітний період”, хоча, по суті, його значення відоме ще до складання цієї форми (як різниця показників рядків 230 і 240 активу балансу на кінець і початок звітного періоду). Під час заповнення форми № 3 слід керуватися П(С)БО 4, а також скористатися Методичними рекомендаціями № 053.

Форма № 3 складається з трьох розділів:

1. “Рух коштів у результаті операційної діяльності”;
2. “Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності”;
3. “Рух коштів у результаті фінансової діяльності”.

Операційна діяльність - основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою. Прикладом операційної діяльності може бути будь-яке придбання матеріальних цінностей, реалізація продукції (товарів, послуг), платежі постачальникам тощо.

Фінансова діяльність – діяльність, яка спричиняє зміни розміру і складу власного і позикового капіталу підприємства. Прикладом такої діяльності можуть бути операції з випуску акцій, отримання і погашення позик, виплати дивідендів тощо.

Інвестиційна діяльність – діяльність, пов’язана з придбанням і реалізацією необоротних активів, фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів. Прикладом інвестиційної діяльності можуть бути операції з придбання основних фондів, надання позик іншим підприємствам, інвестиції у цінні папери.

Водночас під час заповнення кожного розділу форми № 3 підприємству слід пам’ятати, що цей поділ досить умовний і повинен враховувати специфіку діяльності підприємства. Адже є, наприклад, спеціалізовані підприємства, які

займаються тільки інвестиційною діяльністю, і відповідно, для них вона буде операційною. Якщо підприємство займається лише купівлею-продажем цінних паперів, то для нього такі операції є основним видом діяльності, отже, вони знайдуть своє відображення під час заповнення першої частини цієї форми. Продаж виробничим підприємством частини акцій, якими воно володіє, є складовою його інвестиційної діяльності, і надходження коштів у результаті такої операції знайде своє відображення у другому розділі звіту. Тобто подібна класифікація індивідуальна для кожного підприємства, і вона повинна знайти своє відображення в одному із розділів наказу про облікову політику підприємства.

Звіт про власний капітал

Складання звіту про власний капітал регламентується положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 5 під однойменною назвою, де визначаються зміст і форма звіту та загальні вимоги до розкриття його статей. Особливості складання консолідованого звіту про власний капітал визначаються окремим положенням.

Метою складання звіту про власний капітал є розкриття інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

Для забезпечення порівняльного аналізу інформації підприємства повинні додавати до річного звіту звіт про власний капітал за попередній рік.

Звіт про власний капітал здійснює аналіз усіх видів капіталу підприємства за звітний період, а саме: статутний капітал, пайовий капітал, додатковий вкладений капітал, інший додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток, неоплачений капітал, вилучений капітал.

Примітки до бухгалтерської звітності

Примітки до фінансової звітності входять до складу річної фінансової звітності для всіх підприємств, крім:

- бюджетних установ;
- представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності;

- суб'єктів малого підприємництва, визнаними такими відповідно до чинного законодавства.

Це означає, що користувачі фінансової звітності, а саме: акціонери, власники та керівники підприємств, а також державні органи отримають розгорнуті (повні, зрозумілі і доступні) дані, що стосуються діяльності підприємства, тільки один раз на рік і не раніше ніж через місяць після закінчення року:

Як форма звітності примітки до фінансових звітів (згідно з П(С)БО 1), являють собою:

1. Сукупність показників та роз'яснень, що забезпечують деталізацію й обґрунтованість статей фінансових звітів, тобто інформацію, що містить додатковий аналіз звітності, необхідної для забезпечення її зрозумілості. При цьому йдеться про оцінку та розкриття статей форм фінансової звітності форми 1 "Баланс", форми 2 "Звіт про фінансові результати", форми 3 "Звіт про рух коштів", форми 4 "Звіт про власний капітал".

2. Іншу інформацію, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами), тобто інформацію, яка не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але є обов'язковою згідно з відповідними положеннями (стандартами). При цьому йдеться про спеціальні вимоги щодо висвітлення даних у примітках до фінансової звітності або про додаткові вимоги та додатковий перелік показників розкриття інформації, що міститься у кожному конкретному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку.

Примітки до фінансової звітності повинні розкривати додаткову інформацію про фінансову діяльність підприємства, оскільки саме за ними користувач фінансової звітності, який не має спеціальної освіти та підготовки, зможе зробити висновок про фінансово-господарську діяльність підприємства.

Оцінка та розкриття інформації про статті фінансової звітності мають важливе значення для кожного користувача звітності, оскільки лише завдяки докладному розкриттю змісту кожної статті балансу уможливується ув'язка показників форм звітності, перевірка правильності складання фінансової

звітності та перевірка правильності рішень, прийнятих керівництвом підприємства. Тільки завдяки приміткам кожний конкретний користувач дістає можливість розібратися у діяльності підприємства, навіть не маючи спеціальної освіти і знань. Саме наявність подібних приміток є основним фактором, що визначає прозорість, доступність та зрозумілість фінансової звітності.

Контрольні запитання

1. Охарактеризуйте роль фінансової звітності при прийнятті рішень.
2. Назвіть вимоги до фінансової звітності.
3. Охарактеризуйте суттєвість інформації як одну з якісних характеристик.
4. Назвіть обмеження доречності й достовірності інформації.
5. Охарактеризуйте принципи фінансової звітності.
6. Перечисліть елементи фінансових звітів.
7. Назвіть критерії визначення елементів фінансових звітів.
8. Назвіть ознаки класифікації звітності.
9. Дайте класифікацію користувачів фінансової звітності щодо задоволення інформаційних потреб.
10. Охарактеризуйте етапи підготовки та складання річного фінансового звіту.
11. Назвіть спільні та відмінні риси між квартальним і річним фінансовим звітом.
12. Назвіть строки подання фінансової звітності.
13. Назвіть особливості складання балансу.
14. Охарактеризуйте звіт про фінансові результати, його складові.
15. Дайте характеристику концепціям капіталу.

Практичні завдання

Завдання 9.1.

Необхідно:

- за наведеними даними скласти звіт про фінансові результати.

Дані для виконання:

- продано 250 одиниць продукції;

- собівартість реалізованої продукції становить 120 грн.;
- продажна ціна одиниці продукції – 320 грн.;
- витрати на рекламу – 57 грн.;
- акцизний збір – 74 грн.

Завдання 9.2.

Необхідно:

- за наведеними даними скласти звіт про фінансові результати.

Дані для виконання:

- собівартість реалізованої продукції – 15 000 грн.;
- виручка від продажу продукції – 45 000 грн.;
- акцизний збір на даний вид продукції – 1500 грн.;
- витрати на збут – 2700 грн.;
- дохід від операційної курсової різниці – 1300 грн.;
- адміністративні витрати – 4000 грн.;
- дохід від безоплатно одержаних активів – 6000 грн.;
- витрати від операційної курсової різниці – 800 грн.

Завдання 9.3.

Необхідно:

- за наведеними даними скласти звіт про фінансові результати.

Дані для виконання:

- підприємство виготовило 200 столів, фактична собівартість всієї виготовленої продукції – 12 000 грн.;
- продано 50 столів за ціною 140 грн. за одиницю;
- витрати на збут – 230 грн.;
- дохід від реалізації необоротних активів – 2000 грн.;
- собівартість реалізованих необоротних активів – 825 грн.

Підприємство за звітний період використало одержаний чистий прибуток за такими напрямками: на збільшення статутного капіталу – 5 %; на поповнення резервного капіталу – 15 %.

Завдання 9.4.

Необхідно:

Позначити, в яких розділах Звіту про рух грошових коштів будуть відображені операції, які наведені нижче: рух коштів в результаті операційної діяльності – «О», інвестиційної – «І», фінансової – «Ф», не будуть відображені в звіті – «Н».

Дані для виконання:

- Сплачена постачальнику вартість придбаного обладнання
- Сплачені проценти за векселем
- Одержані кошти від покупців
- Сплачена вартість придбаних акцій інших підприємств
- Нараховані проценти за користування короткостроковою позицією банку
- Видано вексель в оплату заборгованості за придбані запаси
- Виплачені дивіденди акціонерам
- Нарахована амортизація за поточний місяць
- Виплачена сума авансу робітникам за наступний місяць
- Передані запаси в погашення заборгованості за придбане обладнання

Тести для самоконтролю

9.1. Метою складання фінансової звітності є:

- а) звіт перед податковими органами;
- б) внутрішні потреби;
- в) надання інформації користувачам;

г) надання інформації керівнику.

9.2. Інформація, якщо вона впливає на економічні рішення користувачів шляхом надання допомоги в оцінюванні ними минулих, нинішніх чи майбутніх подій, є:

- а) зрозумілою;
- б) доречною;
- в) суттєвою;
- г) достовірною.

9.3. Звітність, у якій інформація наводиться на певну дату, містить:

- а) моментні показники;
- б) інтервальні показники;
- в) проміжні;
- г) немає правильної відповіді.

9.4. За якою ознакою розрізняють статистичну, фінансову, податкову, спеціальну, внутрішньогосподарську звітність:

- а) терміном подання;
- б) змістом і джерелами формування;
- в) ступенем узагальнення;
- г) обсягом.

9.5. Звітність поділяється на первинну і зведену за:

- а) змістом і джерелами формування;
- б) обсягом;
- в) ступенем узагальнення;
- г) охопленням видів діяльності.

9.6. Які підприємства подають консолідовану фінансову звітність:

- а) малі підприємства;
- б) іноземні представництва;
- в) великі підприємства;
- г) підприємства, що мають дочірні підприємства.

9.7. Підприємства подають фінансову звітність:

- а) органам, до сфери управління яких належать;
- б) трудовим колективам на їх вимогу;
- в) власникам;
- г) всі відповіді правильні.

9.8. Квартальна фінансова звітність подається не пізніше:

- а) 15 числа;
- б) 20 числа;
- в) 25 числа;
- г) 30 числа.

9.9. Звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал – це:

- а) баланс;
- б) звіт про фінансові результати;
- в) звіт про рух грошових коштів;
- г) звіт про власний капітал.

9.10. Надходження і вибуття грошових коштів показує:

- а) баланс;
- б) звіт про фінансові результати;
- в) звіт про рух грошових коштів;
- г) звіт про власний капітал.

Завдання для самостійної роботи (теми рефератів)

1. Гармонізація і стандартизація фінансової звітності.
2. Необхідність впровадження МСБО.
3. Відповідність фінансової звітності за МСБО і за національними стандартами.
4. Удосконалення процесу підготовки і складання фінансової звітності.

ДОДАТКИ

Додаток 1

Закон України Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні

(Із змінами, внесеними згідно із Законами № 1707-III (1707-14) від 11.05.2000, ВВР, 2000; № 32, ст.255 № 1807-III (1807-14) від 08.06.2000, ВВР, 2000; № 38, ст.318 № 1829-III (1829-14) від 22.06.2000, ВВР, 2000; № 46, ст.391 № 3422-IV (3422-15) від 09.02.2006, ВВР, 2006; № 26, ст.210 № 2457-VI (2457-17) від 08.07.2010, ВВР, 2010; № 48, ст.564 № 2756-VI (2756-17) від 02.12.2010)

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. Стаття виключена

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 реєстрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису.

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;

последовність – постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у 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.

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.

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.

Завдання та функціональні обов'язки бухгалтерських служб, повноваження керівника бухгалтерської служби у бюджетних установах визначаються Кабінетом Міністрів України.

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 дотриманням 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, податкову 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).

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 інформація 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.

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.

7. Юридичні особи, що відповідають критеріям, визначеним пунктом 154.6 статті 154 Податкового кодексу України (2755-17), зобов'язані складати та подавати до відповідних органів фінансову звітність, передбачену для суб'єктів малого підприємництва, один раз на рік.

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'єднаних підприємств відповідно до законодавства.

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 (419-2000-п).

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.

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 опісками ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, пов'язаними із введенням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, застосовуються з 1 січня 2001 року.

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 N 996-XIV

**Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1
«Загальні вимоги до фінансової звітності»**

Затверджено наказом Міністерства фінансів
України від 31 березня 1999 р. № 87
Зареєстровано в Міністерстві юстиції
України 21 червня 1999 р. за № 391/3684
(із змінами і доповненнями, останні з яких
унесено наказом Міністерства фінансів
України від 25 вересня 2009 року № 1125)

Загальні положення

1. Цим Положенням (стандартом) визначаються мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів.

2. Норми цього Положення (стандарту) слід застосовувати до фінансової звітності підприємств, організацій та інших юридичних осіб (далі - підприємства) усіх форм власності (крім бюджетних установ) і консолідованої фінансової звітності.

3. Терміни, що використовуються у положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Активи – ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

Баланс – звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

Бухгалтерська звітність – звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів.

Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

Власний капітал – частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Доходи – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Звіт про власний капітал – звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

Звіт про фінансові результати – звіт про доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства.

Звіт про рух грошових коштів – звіт, який відображає надходження і видаток грошових коштів у результаті діяльності підприємства у звітному періоді.

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

Консолідована фінансова звітність – звітність, яка відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

Користувачі звітності – фізичні та юридичні особи, що потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень.

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

Примітки до фінансових звітів – сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами).

Принцип бухгалтерського обліку – правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності.

Розкриття – надання інформації, яка є суттєвою для користувачів фінансової звітності.

Стаття – елемент фінансового звіту, який відповідає критеріям, установленим цим Положенням (стандартом).

Суттєва інформація – інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та керівництвом підприємства.

Фінансова звітність – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Мета фінансової звітності

4. Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

5. Порядок надання фінансової звітності користувачам визначається чинним законодавством.

6. Фінансова звітність забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо:

- придбання, продажу та володіння цінними паперами;
- участі в капіталі підприємства;
- оцінки якості управління;
- оцінки здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання;
- забезпеченості зобов'язань підприємства;
- визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу;
- регулювання діяльності підприємства;
- інших рішень.

7. Фінансова звітність повинна задовольняти потреби тих користувачів, які не можуть вимагати звітів, складених з урахуванням їх конкретних інформаційних потреб.

Склад та елементи фінансової звітності

8. Фінансова звітність складається з: балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал і приміток до звітів.

9. Фінансові звіти містять статті, склад і зміст яких визначаються відповідними положеннями (стандартами).

10. Стаття наводиться у фінансовій звітності, якщо відповідає таким критеріям:

існує ймовірність надходження або вибуття майбутніх економічних вигод, пов'язаних з цією статтею;

оцінка статті може бути достовірно визначена.

11. До фінансової звітності включаються показники діяльності філій, представництв, відділень та інших відособлених підрозділів підприємства.

У рядках форм фінансової звітності, які не мають показників, ставиться прочерк.

Звітний період

12. Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду.

Проміжна (місячна, квартальна) звітність, яка охоплює певний період, складається наростаючим підсумком з початку звітного року.

13. Перший звітний період новоствореного підприємства може бути меншим за 12 місяців, але не може бути більшим за 15 місяців. Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку року до моменту ліквідації.

Якісні характеристики фінансової звітності

14. Інформація, яка надається у фінансових звітах, повинна бути дохідлива і розрахована на однозначне тлумачення її користувачами за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації.

15. Фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому.

16. Фінансова звітність повинна бути достовірною. Інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною, якщо вона не містить помилок та перекозчень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності.

17. Фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати: фінансові звіти підприємства за різні періоди; фінансові звіти різних підприємств.

Передумовою зіставності є наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику і її зміни. Установлення і зміни облікової політики підприємства здійснюються за рішенням власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи). Облікова політика підприємств державного, комунального секторів економіки визначається у розпорядчому документі, який приймається підприємством відповідно до Положення 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, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19.12.2006 N 1213.

Принципи підготовки фінансової звітності

18. Фінансова звітність підприємства формується з дотриманням таких принципів: автономності підприємства, за яким кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників. Тому особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатись у фінансовій звітності підприємства;

безперервності діяльності, що передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі;

періодичності, що припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності;

історичної (фактичної) собівартості, що визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;

нарахування та відповідності доходів і витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошей;

повного висвітлення, згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

послідовності, який передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності;

обачності, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

превалювання змісту над формою, за яким операції повинні обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

єдиного грошового вимірника, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

Розкриття інформації у фінансовій звітності

19. Для того, щоб фінансова звітність була зрозумілою користувачам, вона повинна містити дані про:

підприємство;
дату звітності та звітний період;

валюту звітності та одиницю її виміру;
відповідну інформацію за звітний період і аналогічний період попереднього року;
облікову політику підприємства та її зміни;
консолідацію фінансових звітів;
припинення (ліквідацію) окремих видів діяльності;
обмеження щодо володіння активами;
участь у спільних підприємствах;
виявлені помилки минулих років та пов'язані з ними коригування;
переоцінку статей фінансових звітів;
іншу інформацію, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами).

20. Інформація про підприємство, яка підлягає розкриттю у фінансовій звітності, включає:

назву, організаційно-правову форму та місцезнаходження підприємства (країну, де зареєстроване підприємство, адресу його офісу);

короткий опис основної діяльності підприємства;

назву органу управління, у віданні якого перебуває підприємство, або назву його материнської (холдингової) компанії;

середню кількість працівників підприємства протягом звітного періоду;

дату затвердження звітності та орган управління підприємством, що її затвердив.

21. Кожний фінансовий звіт повинен містити дату, станом на яку наведені його показники, або період, який він охоплює. Якщо період, за який складено фінансовий звіт, відрізняється від звітного періоду, передбаченого цим Положенням (стандартом), то причини і наслідки цього повинні бути розкриті у примітках до фінансової звітності.

22. У фінансовій звітності повинна бути вказана валюта, в якій відображені елементи звітності, та одиниця її виміру.

Якщо валюта звітності відрізняється від валюти, в якій ведеться бухгалтерський облік, то підприємство повинно розкривати причини цього та методи, що були використані для переведення фінансових звітів з однієї валюти в іншу.

23. Підприємство повинно висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису:

23.1. Принципів оцінки статей звітності.

23.2. Методів обліку щодо окремих статей звітності.

24. Інформація, що підлягає розкриттю, наводиться безпосередньо у фінансових звітах або у примітках до них.

25. У примітках до фінансових звітів слід розкривати:

25.1. Облікову політику підприємства.

25.2. Інформацію, яка не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але є обов'язковою за відповідними положеннями (стандартами).

25.3. Інформацію, що містить додатковий аналіз статей звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та доречності.

Начальник управління методології бухгалтерського обліку

В. Нархоменко

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс»

Затверджено наказом Міністерства фінансів
України від 31 березня 1999 р. № 87
Зареєстровано в Міністерстві юстиції України
21 червня 1999 р. за № 396/3689
(із змінами і доповненнями, останні з яких
унесено наказом Міністерства фінансів
України від 18 березня 2011 року № 3725)

Загальні положення

1. Цим Положенням (стандартом) визначаються зміст і форма балансу та загальні вимоги до розкриття його статей.

2. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються до балансів підприємств, організацій та інших юридичних осіб (далі - підприємства) усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ).

3. Особливості складання консолідованого балансу визначаються окремим положенням (стандартом).

4. Терміни, що використовуються в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Активи – ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до надходження економічних вигод у майбутньому.

Власний капітал – частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

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

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

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

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

Фінансові інвестиції – активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора.

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

Необоротні активи – всі активи, що не є оборотними.

Оборотні активи – грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Операційний цикл – проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів (еквівалентів грошових коштів) від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг.

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

6. У балансі відображаються активи, зобов'язання та власний капітал підприємства у тисячах гривень без десяткових знаків.

У випадках, передбачених нормативно-правовими актами, 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) регістрів бухгалтерського обліку. За даними окремих регістрів бухгалтерського обліку складаються окремий баланс і відповідні форми фінансової звітності щодо зазначених господарських операцій. Показники окремого балансу і відповідних форм фінансової звітності включаються до балансу підприємства і відповідних форм фінансової звітності юридичної особи.

7. Згортання статей активів та зобов'язань є неприпустимим, крім випадків, передбачених відповідними положеннями (стандартами).

8. Підсумок активів балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань та власного капіталу.

9. Форма балансу є додатком до цього Положення (стандарту). Для малих підприємств може передбачатися скорочена форма балансу.

Визнання статей балансу

10. Актив відображається в балансі за умови, що оцінка його може бути достовірно визначена і очікується отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з його використанням.

11. Витрати на придбання та створення активу, які, відповідно до пункту 10 цього Положення (стандарту), не можуть бути відображені в балансі, включаються до складу витрат звітного періоду у звіті про фінансові результати.

12. Зобов'язання відображається у балансі, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення.

13. Власний капітал відображається в балансі одночасно з відображенням активів або зобов'язань, які призводять до його зміни.

Зміст статей балансу

14. У статті "Нематеріальні активи" відображається вартість об'єктів, які віднесені до складу нематеріальних активів згідно з відповідними положеннями (стандартами). У цій статті наводяться окремо первісна та залишкова вартість нематеріальних активів, а також нарахована у встановленому порядку сума накопиченої амортизації. Залишкова вартість визначається як різниця між первісною вартістю і сумою накопиченої амортизації, яка наводиться у дужках.

15. У статті «Незавершені капітальні інвестиції» відображається вартість незавершених на дату балансу капітальних інвестицій в необоротні активи на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість), виготовлення, придбання об'єктів матеріальних необоротних активів (у тому числі необоротних матеріальних активів, призначених для заміни діючих, і устаткування для монтажу).

16. У статті "Основні засоби" наводиться вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів згідно з відповідними положеннями, а також вартість основних засобів, отриманих у довірче управління або на праві господарського відання чи праві оперативного управління. У цій статті також наводиться вартість інших необоротних матеріальних активів.

У цій статті наводяться окремо первісна (переоцінена) вартість, сума зносу основних засобів (у дужках) та їх залишкова вартість. До підсумку балансу включається залишкова

вартість, яка визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю основних засобів і сумою їх зносу на дату балансу.

16.1. У статті "Довгострокові біологічні активи" відображається вартість довгострокових біологічних активів, облік яких ведеться за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи". У цій статті наводяться справедлива (первісна, переоцінена) вартість, сума накопиченої амортизації (у дужках) і залишкова вартість довгострокових біологічних активів. До підсумку балансу включається справедлива вартість, а також залишкова вартість, яка дорівнює різниці між первісною (переоціненою) вартістю і сумою накопиченої амортизації.

16.2. У вписуваних рядках 055 - 057 відображається вартість об'єктів, що віднесені до інвестиційної нерухомості відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 32 "Інвестиційна нерухомість":

у рядку 055 "справедлива (залишкова) вартість інвестиційної нерухомості" наводяться справедлива вартість інвестиційної нерухомості, яка обліковується за справедливою вартістю, та залишкова вартість інвестиційної нерухомості, яка обліковується за первісною вартістю, що дорівнює різниці між первісною вартістю (рядок 056) і сумою зносу (рядок 057). Показник рядка 055 включається до підсумку балансу;

у рядку 056 "первісна вартість інвестиційної нерухомості" наводиться первісна вартість інвестиційної нерухомості, яка обліковується за первісною вартістю;

у рядку 057 "знос інвестиційної нерухомості" наводиться у дужках знос інвестиційної нерухомості, яка обліковується за первісною вартістю.

17. У статті "Довгострокові фінансові інвестиції" відображаються фінансові інвестиції на період більше одного року, а також усі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент. У цій статті виділяються фінансові інвестиції, які згідно з відповідними положеннями (стандартами) обліковуються методом участі в капіталі.

18. У статті "Довгострокова дебіторська заборгованість" показується заборгованість фізичних та юридичних осіб, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу.

19. У статті "Відстрочені податкові активи" відображається сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних періодах унаслідок тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінки.

20. У статті "Інші необоротні активи" наводяться суми необоротних активів, які не можуть бути включені до наведених вище статей розділу "Необоротні активи", крім гудвілу, який наводиться у рядку 065.

21. У статті "Виробничі запаси" показується вартість запасів малоцінних та швидкозношуваних предметів, сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для споживання в ході нормального операційного циклу.

22. У статті "Поточні біологічні активи" відображається вартість поточних біологічних активів тваринництва (дорослі тварини на відгодівлі і в нагулі, птиця, звірі, кролики, дорослі тварини, вибраквані з основного стада для реалізації, молодняк тварин на вирощуванні і відгодівлі) в оцінці за справедливою або первісною вартістю, а також рослинництва (зернові, технічні, овочеві та інші культури) в оцінці за справедливою вартістю, облік яких ведеться за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи".

23. У статті "Незавершене виробництво" показуються витрати на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги), а також вартість напівфабрикатів власного виробництва і валова заборгованість замовників за будівельними контрактами.

24. У статті "Готова продукція" показуються запаси виробів на складі, обробка яких закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками і відповідають технічним умовам і стандартам. Продукція, яка не

відповідає наведеним вимогам (крім браку), та роботи, які не прийняті замовником, показуються у складі незавершеного виробництва.

25. У статті "Товари" показується без суми торгових націнок вартість товарів, які придбані підприємствами для наступного продажу.

26. У статті "Бексели одержані" показується заборгованість покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію (товари), інші активи, виконані роботи та надані послуги, яка забезпечена векселями.

27. У статті "Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги" відображається заборгованість покупців або замовників за надані їм продукцію, товари, роботи або послуги (крім заборгованості, яка забезпечена векселем). У підсумок балансу включається чиста реалізаційна вартість, яка визначається шляхом вирахування з дебіторської заборгованості резерву сумнівних боргів. Сума резерву сумнівних боргів наводиться у дужках.

28. У статті "Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом" показується дебіторська заборгованість фінансових і податкових органів, а також переплата за податками, зборами та іншими платежами до бюджету.

29. У статті "Дебіторська заборгованість за виданими авансами" показується сума авансів, наданих іншим підприємствам у рахунок наступних платежів.

30. У статті "Дебіторська заборгованість з нарахованих доходів" показується сума нарахованих дивідендів, процентів, роялті тощо, що підлягають надходженню.

31. У статті "Дебіторська заборгованість із внутрішніх розрахунків" показується заборгованість пов'язаних сторін та дебіторська заборгованість із внутрішньовідомчих розрахунків.

32. У статті "Інша поточна дебіторська заборгованість" показується заборгованість дебіторів, яка не може бути включена до інших статей дебіторської заборгованості та яка відображається у складі оборотних активів.

32.1. Показники дебіторської заборгованості (крім дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги) у разі створення щодо неї резерву сумнівних боргів наводяться у балансі за чистою реалізаційною вартістю, яка визначається у порядку, наведеному в пункті 27 цього Положення (стандарту).

33. У статті "Поточні фінансові інвестиції" відображають 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).

34. 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 валюті. Кошти, які не можна використати для операцій протягом одного року, починаючи з дати балансу або протягом операційного циклу внаслідок обмежень, слід виключати зі складу оборотних активів та відображати як необоротні активи. У вписуваному рядку 231 "у т. ч. в касі" наводять суму наявної в касах підприємства готівки (як, у тому числі з рядка 230).

35. У статті "Інші оборотні активи" відображаються суми оборотних активів, які не можуть бути включені до наведених вище статей розділу "Оборотні активи". У цій статті наводиться, зокрема, сальдо субрахунків 331 "Грошові документи в національній валюті", 332 "Грошові документи в іноземній валюті" і 643 "Податкові зобов'язання".

36. У складі витрат майбутніх періодів відображаються витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів.

36.1. У вписуваному рядку 275 "IV. Необоротні активи та групи вибуття" відображається вартість необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу, що визначається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність".

37. У статті "Статутний капітал" наводиться зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства. Підприємства, для яких не передбачена фіксована сума статутного капіталу, відображають у цій статті суму фактичного внеску власників до статутного капіталу підприємства.

38. У статті "Пайовий капітал" наводиться сума пайових внесків членів спілок та інших підприємств, що передбачена установчими документами.

39. У статті "Додатковий вкладений капітал" акціонерні товариства показують суму, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість. Інші підприємства відображають у цій статті суму капіталу, який вкладено засновниками понад статутний капітал.

40. У статті "Інший додатковий капітал" відображаються сума дооцінки необоротних активів, вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб, та інші види додаткового капіталу.

41. У статті "Резервний капітал" наводиться сума резервів, створених, відповідно до чинного законодавства або установчих документів, за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.

42. У статті "Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)" відображається або сума нерозподіленого прибутку, або сума непокритого збитку. Сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

43. У статті "Неоплачений капітал" відображається сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу. Ця сума наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

44. У статті "Вилучений капітал" господарські товариства відображають фактичну собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його 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 N 1213. Сума вилученого капіталу наводиться в дужках і підлягає вирахуванню при визначенні підсумку власного капіталу.

45. У складі забезпечень наступних витрат і платежів відображаються нараховані у звітному періоді майбутні витрати та платежі (витрати на оплату майбутніх відпусток, гарантійні зобов'язання тощо), величина яких на дату складання балансу може бути визначена тільки шляхом попередніх (прогнозних) оцінок, а також залишки коштів цільового фінансування і цільових надходжень, які отримані з бюджету та інших джерел.

45.1. Підприємства, які відповідно до законодавства є страховиками, у вписуваному рядку 415 наводять суму страхових резервів, у вписуваному рядку 416 наводять у дужках суму часток перестраховиків у страхових резервах, різниця між якими включається до підсумку розділу балансу.

45.2. Підприємства, які здійснюють діяльність з випуску та проведення лотерей на території України, у вписуваному рядку 417 наводять залишок сформованого призового фонду, що підлягає виплаті переможцям лотереї відповідно до оприлюднених умов її випуску та проведення, у вписуваному рядку 418 наводять залишок сформованого резерву на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї.

46. У статті "Довгострокові кредити банків" показується сума заборгованості підприємства банкам за отриманими від них позиками, яка не є поточним зобов'язанням.

47. У статті "Інші довгострокові фінансові зобов'язання" наводиться сума довгострокової заборгованості підприємства щодо зобов'язання із залучення позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки.

48. У статті "Відстрочені податкові зобов'язання" показується сума податків на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах внаслідок тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінки.

49. У статті "Інші довгострокові зобов'язання" показується сума довгострокових зобов'язань, які не можуть бути включені до інших статей розділу "Довгострокові зобов'язання".

50. У статті "Короткострокові кредити банків" відображається сума поточних зобов'язань підприємства перед банками за отриманими від них позиками.

51. У статті "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями" показується сума довгострокових зобов'язань, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

52. У статті "Векселі видані" показується сума заборгованості, на яку підприємство видало векселі на забезпечення поставок (робіт, послуг) постачальників, підрядчиків та інших кредиторів.

53. У статті "Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги" показується сума заборгованості постачальникам і підрядчикам за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги (крім заборгованості, забезпеченої вексями).

54. У статті "Поточні зобов'язання за одержаними авансами" відображається сума авансів, одержаних від інших осіб у рахунок наступних поставок продукції, виконання робіт (послуг).

55. У статті "Поточні зобов'язання із розрахунків з бюджетом" показується заборгованість підприємства за усіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства.

56. У статті "Поточні зобов'язання з позабюджетних платежів" показується заборгованість за внесками до позабюджетних фондів, передбачених чинним законодавством.

57. У статті "Поточні зобов'язання зі страхування" відображається сума заборгованості за відрахуваннями до пенсійного фонду, на соціальне страхування, страхування майна підприємства та індивідуальне страхування його працівників.

57.1. У статті "Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці" відображається заборгованість підприємства за оплати праці, включаючи депоновану заробітну плату.

58. У статті "Поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками" відображається заборгованість підприємства його учасникам (засновникам), пов'язана з розподілом прибутку (дивіденди тощо) і формуванням статутного капіталу.

59. У статті "Поточні зобов'язання із внутрішніх розрахунків" відображається заборгованість підприємства пов'язаним сторонам та кредиторська заборгованість з внутрішньовідомчих розрахунків.

60. У статті "Інші поточні зобов'язання" відображаються суми зобов'язань, які не можуть бути включеними до інших статей, наведених у розділі "Поточні зобов'язання". У цій статті наводиться, зокрема, сальдо субрахунку 644 "Податковий кредит" і сума валової заборгованості замовникам за будівельними контрактами.

60.1. У вписуваному рядку 605 відображаються зобов'язання, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу, що визначаються відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 "Необоротні активи. Утримувані для продажу, та припинена діяльність".

61. До складу доходів майбутніх періодів включаються доходи, отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до наступних звітних періодів.

Оцінка та розкриття статей балансу

62. Оцінка та подальше розкриття окремих статей балансу в примітках до звітності здійснюються згідно з відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

**Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3
«Звіт про фінансові результати»**

Затверджено наказом Міністерства фінансів
України від 31 березня 1999 року № 87
Зареєстровано в Міністерстві юстиції України
21 червня 1999 року за № 397/3690
(із змінами і доповненнями, останні з яких
унесено наказом Міністерства фінансів
України від 18 березня 2011 року № 372)

Загальні положення

1. Цим Положенням (стандартом) визначаються зміст і форма Звіту про фінансові результати, а також загальні вимоги до розкриття його статей.

2. Норми цього Положення (стандарту) стосуються звітів про фінансові результати підприємств, організацій та інших юридичних осіб (далі - підприємства) усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ).

3. Особливості складання консолідованого звіту про фінансові результати визначаються окремим Положенням (стандартом).

4. Терміни, що використовуються в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) за звітний період.

Власний капітал – частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Доходи – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників) за звітний період.

Збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Звичайна діяльність – будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення.

Метод участі в капіталі – метод обліку інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

Надзвичайна подія – подія або операція, яка відрізняється від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вона повторюватиметься періодично або в кожному наступному звітному періоді.

Операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Основна діяльність – операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

Прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.

Асоційоване підприємство – підприємство, на яке інвестор має суттєвий вплив і яке не є дочірнім або спільним підприємством інвестора.

5. Метою складання звіту про фінансові результати є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період.

6. Форма Звіту про фінансові результати є додатком до цього Положення (стандарту). Звіт складається у тисячах гривень без десяткових знаків, окрім розділу III, грошові показники якого наводяться в гривнях з копійками.

Для малих підприємств може передбачатися скорочена форма Звіту про фінансові результати.

Визнання доходів і витрат

7. За умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена, дохід у Звіті про фінансові результати відображається в момент надходження активу або погашення зобов'язання, які призводять до збільшення власного капіталу підприємства (крім зростання капіталу за рахунок внесків учасників).

8. За умови, що оцінка витрат може бути достовірно визначена, витрати відображаються у Звіті про фінансові результати 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).

9. Якщо актив забезпечує економічні вигоди протягом кількох звітних періодів, то витрати відображаються у Звіті про фінансові результати на основі систематичного та раціонального їх розподілу (наприклад, у вигляді амортизації) протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди.

10. Витрати слід негайно відображати у Звіті про фінансові результати, якщо економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати такому стану, за якого вони визнаються активами підприємства.

11. Згортання доходів і витрат не дозволяється, крім випадків, передбачених відповідними положеннями (стандартами). Показники про непрямі податки, вирахування з доходу, собівартість, витрати і збитки наводяться у дужках.

Визначення прибутку (збитку) за звітний період

12. Доходи і витрати, які відповідають критеріям, викладеним вище, наводять у Звіті про фінансові результати з метою визначення чистого прибутку або збитку звітного періоду (крім випадків, коли відповідні положення (стандарти) передбачають винятки з цього правила).

13. У статті "Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)" відображається загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг, тобто без вирахування наданих знижок, повернення проданих товарів та непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору тощо). Організації, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, у цій статті відображають вартість, за якою реалізовано цінні папери, та суму винагороди за виконання інших операцій, пов'язаних з розміщенням, купівлею і продажем цінних паперів.

14. У статті "Податок на додану вартість" відображається сума податку на додану вартість, яка включена до складу доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

15. У статті "Акцизний збір" підприємства - платники акцизного збору відображають суму, яка врахована у складі доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

16. Підприємства, які сплачують інші збори або податки з обороту, показують їх суму у вільному рядку звіту про фінансові результати. Зокрема, у цьому рядку відображаються належні до сплати безпосередньо Пенсійному фонду України збори на обов'язкове державне пенсійне страхування з торгівлі ювелірними виробами із золота (крім обручок), платини і дорогоцінного каміння, надання послуг стільникового рухомого зв'язку. У цьому рядку підприємства — платники відповідного податку, збору (обов'язкового платежу) наводять належні до сплати суми збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства, рентної плати за нафту, природний газ і газовий конденсат тощо.

17. У статті "Інші вирахування з доходу" відображаються надані знижки, повернення товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу (виручки) від реалізації продукції

(товарів, робіт, послуг) без непрямих податків. Зокрема у цій статті відображають одержані підприємством від інших осіб суми доходів, що за договорами належать комітентам, принципалам тощо.

18. Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відповідних податків, зборів, знижок тощо.

19. 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 (стандартами) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», 16 «Витрати», 30 «Біологічні активи». У цій статті організації, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, відображають балансову вартість реалізованих цінних паперів. Підприємства, які відповідно до законодавства є страховиками, у цій статті наводять виплати страхових сум та страхових відшкодувань. Підприємства, які здійснюють діяльність з випуску та проведення лотерей, у цій статті наводять відрахування на створення (формування) за звітний період призового фонду, а також резерву, що покриває величину джек-пота, не забезпечену сплатою участі у лотерей.

Підприємства, які визначають собівартість згідно з підпунктом 11.1 пункту 11 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», у цій статті показують собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за прямими витратами.

19.1. У статті «Загальновиробничі витрати» відображаються загальновиробничі витрати, якщо у статті «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» наводиться собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за прямими витратами згідно з підпунктом 11.1 пункту 11 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

20. Валовий прибуток (збиток) розраховується як різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

21. 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 групи вибуття тощо. До цієї статті також уключаються дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції та дохід від зміни вартості біологічних активів з виділенням у виписаному рядку 061 доходу від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності.

22. У статті "Адміністративні витрати" відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства.

23. У статті "Витрати на збут" відображаються витрати підприємства, пов'язані з реалізацією продукції (товарів) - витрати на утримання підрозділів, що займаються збутом продукції (товарів), рекламу, доставку продукції споживачам тощо.

24. У статті "Інші операційні витрати" відображаються собівартість реалізованих виробничих запасів, необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття; відрахування на створення резерву сумнівних боргів і суми списаної безнадійної дебіторської заборгованості відповідно до пункту 11 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 8 жовтня 1999 року № 237 і зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 25 жовтня 1999 року за № 725/ 4018, втрати від знецінення запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані економічні санкції; відрахування для забезпечення наступних операційних витрат, а також усі інші витрати, що виникають в процесі операційної діяльності підприємства (крім витрат, що включаються до собівартості продукції, товарів,

робіт, послуг). У цій статті наводяться також витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, від зміни вартості біологічних активів з виділенням у рядку 091 витрат від первісного визнання біологічних активів сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності.

25. Прибуток (збиток) від операційної діяльності визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

26. У статті "Доход від участі в капіталі" відображається доход, отриманий від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі.

27. У статті "Інші фінансові доходи" показуються дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі).

28. У статті "Інші доходи" показується доход від реалізації фінансових інвестицій; доход від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

29. У статті "Фінансові витрати" показуються витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 "Фінансові витрати").

30. У статті "Втрати від участі в капіталі" відображається збиток, спричинений інвестиціями в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких провадиться методом участі в капіталі.

31. У статті "Інші витрати" відображаються 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 (крім фінансових витрат), але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

32. Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків).

32.1. У вищевказаному рядку 176 або 177 відображаються (у тому числі) відповідно прибуток або збиток від припиненої діяльності після оподаткування та/або прибуток або збиток від переоцінки необоротних активів та груп вибуття, що утворюють припинену діяльність і оцінюються за чистою вартістю реалізації та визначаються відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність".

33. У статті "Податки на прибуток" показується сума податків на прибуток від звичайної діяльності, визначена згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток".

34. Прибуток від звичайної діяльності визначається як різниця між прибутком від звичайної діяльності до оподаткування та сумою податків з прибутку. Збиток від звичайної діяльності дорівнює збитку від звичайної діяльності до оподаткування та сумі податків на прибуток.

35. У статтях "Надзвичайні доходи" і "Надзвичайні витрати" відображаються відповідно: невідшкодовані втрати від надзвичайних подій (стихійного лиха, пожеж, техногенних аварій тощо), включаючи затрати на запобігання виникненню втрат від стихійного лиха та техногенних аварій, які визначені за вирахуванням суми страхового відшкодування та покриття втрат від надзвичайних ситуацій за рахунок інших джерел; доходи і втрати від інших подій та операцій, які відповідають визначенню надзвичайних подій, наведеному у цьому Положенні (стандарті). Втрати від надзвичайних подій відображаються за вирахуванням суми, на яку зменшується податок на прибуток від

звичайної діяльності внаслідок цих витрат. Зміст і вартісна оцінка доходів або витрат від кожної надзвичайної події слід окремо розкривати в примітках до фінансових звітів.

36. У статті "Податки з надзвичайного прибутку" відображається сума податків, що підлягає сплаті з прибутку від надзвичайних подій.

37. Чистий прибуток (збиток) розраховується як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від звичайної діяльності та надзвичайного прибутку, надзвичайного збитку та податків з надзвичайного прибутку.

Елементи операційних витрат

38. У розділі II Звіту про фінансові результати наводяться відповідні елементи операційних витрат (на виробництво і збут, управління та інші операційні витрати), яких зазнало підприємство в процесі своєї діяльності протягом звітного періоду, за вирахуванням внутрішнього обороту, тобто за вирахуванням тих витрат, які становлять собівартість продукції (робіт, послуг), що вироблена і спожита самим підприємством. Собівартість реалізованих товарів, запасів, іноземної валюти у цьому розділі не наводиться.

Розрахунок показників прибутковості акцій

39. Розділ III Звіту про фінансові результати заповнюють акціонерні товариства, прості акції або потенційні прості акції яких відкрито продаються та купуються на фондових біржах, включаючи товариства, які перебувають у процесі випуску таких акцій. У проміжній (квартальній) фінансовій звітності наводяться показники, передбачені пунктами 42 і 43 цього Положення (стандарту).

40. У статті "Середньорічна кількість простих акцій" наводиться середньозважена кількість простих акцій, які перебували в обігу протягом звітного періоду.

41. У статті "Скоригована середньорічна кількість простих акцій" наводиться середньорічна кількість простих акцій в обігу, скоригована на середньорічну кількість потенційних простих акцій.

42. У статті "Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію" наводиться показник, що розраховується діленням різниці між сумою чистого прибутку (збитку) і сумою дивідендів на привілейовані акції на середньорічну кількість простих акцій в обігу.

43. У статті "Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію" відображається показник, що розраховується діленням скоригованого чистого прибутку (збитку) на скориговану середньорічну кількість простих акцій в обігу.

44. Розрахунок середньорічної кількості акцій, чистого прибутку (збитку) на одну просту акцію та їх коригування здійснюється згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 24 "Прибуток на акцію".

45. У статті "Дивіденди на одну просту акцію" відображається показник, який розраховується шляхом ділення суми оголошених дивідендів на кількість простих акцій, за якими сплачуються дивіденди.

Начальник управління методології бухгалтерського обліку

В. Пархоменко

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів»

Затверджено наказом Міністерства фінансів
України від 31 березня 1999 року № 87
Зареєстровано в Міністерстві юстиції
України 21 червня 1999 року за № 398/3691
(із змінами і доповненнями, останні з яких
унесено наказом Міністерства фінансів
України від 10 червня 2010 року № 382)

Загальні положення

1. Цим Положенням (стандартом) визначаються зміст і форма звіту про рух грошових коштів та загальні вимоги до розкриття його статей.

2. Норми цього Положення (стандарту) стосуються звітів про рух грошових коштів підприємств, організацій та інших юридичних осіб (далі - підприємства) усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ).

3. Особливості складання консолідованого звіту про рух грошових коштів визначаються окремим Положенням (стандартом).

4. Терміни, що використовуються в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Грошові кошти – готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання.

Група – материнське (холдингове) підприємство та його дочірні підприємства.

Еквіваленти грошових коштів – короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни їх вартості.

Негрошові операції – операції, які не потребують використання грошових коштів та їх еквівалентів.

Інвестиційна діяльність – придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

Операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Рух грошових коштів – надходження і вибуття грошових коштів та їхніх еквівалентів.

Фінансова діяльність – діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства.

5. Метою складання звіту про рух грошових коштів є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни, що відбулися у грошових коштах підприємства та їх еквівалентах (далі - грошові кошти) за звітний період.

6. У звіті про рух грошових коштів наводяться дані про рух грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

7. Якщо рух грошових коштів у результаті однієї операції вклучає суми, які належать до різних видів діяльності, то ці суми слід наводити окремо у складі відповідних видів діяльності.

8. Внутрішні зміни у складі грошових коштів до звіту про рух грошових коштів не включаються.

9. Підприємство розгорнуто наводить суми надходжень та видатків, що виникають в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

10. Негрошові операції (отримання активів шляхом фінансової оренди, бартерні операції, придбання активів шляхом емісії акцій тощо) не включаються до звіту про рух грошових коштів.

11. Звіт про рух грошових коштів складається за формою, наведеною в додатку до цього Положення (стандарту).

Рух грошових коштів у результаті операційної діяльності

12. Рух грошових коштів у результаті операційної діяльності визначається за сумою надходжень від операційної діяльності та сумою витрачання на операційну діяльність грошових коштів за даними записів їх руху на рахунках бухгалтерського обліку.

13. У статті «Надходження від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» відображаються грошові надходження від основної діяльності, тобто від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) з урахуванням непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору тощо).

У статті «Надходження від погашення векселів одержаних» відображаються грошові надходження від погашення векселів одержаних, від їх продажу.

14. У статті «Надходження від покущів і замовників авансів» відображається сума одержаної попередньої оплати та авансових надходжень грошовими коштами від покущів і замовників під наступну поставку продукції (товарів, робіт, послуг).

У статті «Надходження від повернення авансів» відображаються повернуті підприємству постачальниками і підрядниками суми попередньої оплати та авансових надходжень грошовими коштами.

15. У статті «Надходження від установ банків відсотків за поточними рахунками» відображається сума одержаних підприємством відсотків (процентів) за залишками коштів на його поточних рахунках за договорами банківського рахунку.

16. У статті «Надходження від бюджету податку на додану вартість» відображаються відшкодовані підприємству з бюджету суми податкового кредиту з цього податку шляхом зарахування грошових коштів на рахунки в установах банків.

У статті «Надходження від повернення інших податків і зборів (обов'язкових платежів)» відображаються одержані з бюджету на рахунки підприємства в установах банків суми інших податків і зборів (обов'язкових платежів), крім податку на додану вартість.

17. У статті «Надходження від отримання субсидій, дотацій» відображаються отримані з бюджетів та позабюджетних фондів суми субсидій, дотацій.

У статті «Надходження від цільового фінансування» відображаються одержані для здійснення видатків на операційну діяльність підприємства інші асигнування з бюджету і копії цільового фінансування від інших осіб (благодійників).

18. У статті «Надходження від боржників неустойки (штрафів, пені)» відображаються одержані підприємством грошовими коштами економічні санкції за порушення законодавства та умов договорів.

19. У статті «Інші надходження» відображаються інші надходження грошових коштів від операційної діяльності, не включені до попередніх статей звіту про рух грошових коштів у результаті операційної діяльності, зокрема від реалізації оборотних активів, включаючи іноземну валюту, надходження від діяльності обслуговуючих господарств, від операційної оренди активів.

20. У статті «Витрачання на оплату товарів (робіт, послуг)» відображаються грошові копії, сплачені постачальникам і підрядникам за одержані товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи і надані послуги.

У статті «Витрачання на оплату авансів» відображаються суми попередньої оплати та авансових платежів постачальникам та підрядникам за товарно-матеріальні цінності (роботи, послуги), що будуть поставлені (виконані, надані).

У статті «Витрачання на оплату повернення авансів» відображається сума попередньої оплати та авансових платежів, яку підприємство повернуло покупцям і замовникам.

21. У статті «Витрачання на оплату працівникам» відображаються витрачені грошові копії на виплати працівникам заробітної плати, допомоги, винагород.

У статті «Витрачання на оплату витрат на відрядження» відображається сума витрачених грошових коштів на службові відрядження.

22. У статті «Витрачання на оплату зобов'язань з податку на додану вартість» відображається сума сплаченого до бюджету податку на додану вартість.

У статті «Витрачання на оплату зобов'язань з податку на прибуток» відображається сума сплаченого до бюджету податку на прибуток за умови, що податок конкретно не ототожнюється з фінансовою або інвестиційною діяльністю.

23. У статті «Витрачання на оплату відрахувань на соціальні заходи» відображається сума сплачених внесків із загальнообов'язкового державного пенсійного і соціального страхування.

24. У статті «Витрачання на оплату зобов'язань з інших податків і зборів (обов'язкових платежів)» відображається сума сплачених податків і зборів (обов'язкових платежів) (крім податку на додану вартість, податку на прибуток, зобов'язань із загальнообов'язкового державного пенсійного і соціального страхування).

25. У статті «Витрачання на оплату цільових внесків» відображається сума сплачених цільових та благодійних внесків.

26. У статті «Інші витрачання» наводиться сума використаних грошових коштів на інші напрями операційної діяльності, що не включена до попередніх статей звіту про рух грошових коштів, зокрема собівартість реалізованої іноземної валюти.

27. У статті «Чистий рух коштів до надзвичайних подій» відображається різниця між сумами грошових надходжень та грошових видатків, відображених відповідно до пунктів 12-26 цього Положення (стандарту).

28. У статті "Рух коштів від надзвичайних подій" відображаються, відповідно, надходження або видаток коштів, пов'язані з надзвичайними подіями в процесі операційної діяльності.

29. У статті "Чистий рух коштів від операційної діяльності" відображається результат руху коштів від операційної діяльності з урахуванням руху коштів від надзвичайних подій.

Рух грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності

30. Рух грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності визначається на основі аналізу змін у статтях розділу балансу «Необоротні активи» та статті «Поточні фінансові інвестиції» і в розділі «IV. Необоротні активи та групи вибуття».

31. У статті "Реалізація фінансових інвестицій" відображають суми грошових надходжень від продажу акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток у капіталі інших підприємств (інші, ніж надходження за такими інструментами, що визнаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей).

32. У статті "Реалізація необоротних активів" відображається надходження грошових коштів від продажу інвестиційної нерухомості, необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття, а також інших довгострокових необоротних активів (крім фінансових інвестицій)

33. У статті "Реалізація майнових комплексів" показується надходження грошових коштів від продажу дочірніх підприємств та інших господарських одиниць (за вирахуванням грошових коштів, які були реалізовані у складі майнового комплексу).

34. У статті "Отримані відсотки" відображаються надходження грошових коштів у вигляді відсотків за позики, надані іншим сторонам (інші, ніж позики, здійснені фінансовою установою) за фінансовими інвестиціями в боргові цінні папери, за використання переданих у фінансову оренду необоротних активів тощо.

35. У статті "Отримані дивіденди" відображаються суми грошових надходжень у вигляді дивідендів як результат придбання акцій або часток у капіталі інших підприємств (крім виплат за такими інструментами, які визнаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей).

36. У статті "Інші надходження" показуються надходження грошових коштів від повернення авансів (крім авансів, пов'язаних з операційною діяльністю) та позик, наданих іншим сторонам (інші надходження, ніж аванси та позики фінансової установи).

надходження грошових коштів від ф'ючерних контрактів, форвардних контрактів, опціонів тощо (за винятком тих контрактів, які укладаються для основної діяльності підприємства, або коли надходження класифікуються як фінансова діяльність), та інші надходження, які не передбачені у вищезазначених статтях.

37. У статті "Придбання фінансових інвестицій" відображаються виплати грошових коштів для придбання акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток участі у спільних підприємствах (інші, ніж виплати за такими інструментами, що визнаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей).

38. У статті "Придбання необоротних активів" показуються виплати грошових коштів для придбання (створення) основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів (крім фінансових інвестицій).

У цій статті також відображаються суми сплачених відсотків, якщо вони включені до вартості будівництва (створення, вирощування тощо) необоротних активів.

39. У статті "Придбання майнових комплексів" відображаються грошові кошти, сплачені за придбані дочірні підприємства та інші господарські одиниці (за вирахуванням грошових коштів, придбаних у складі майнового комплексу).

40. У статті "Інші платежі" показуються аванси (крім пов'язаних з операційною діяльністю) і позики грошовими коштами, надані іншим сторонам (крім авансів і позик фінансових установ); виплати грошових коштів за ф'ючерними контрактами, форвардними контрактами, опціонами тощо (за виключенням випадків, коли такі контракти укладаються для операційної діяльності підприємства або виплати класифікуються як фінансова діяльність); інші платежі, що не передбачені у вищезазначених статтях.

41. У статті "Чистий рух коштів до надзвичайних подій" показується різниця між сумами грошових надходжень та видатків, відображених відповідно до пп. 31 - 40 цього Положення (стандарту).

42. У статті "Рух коштів від надзвичайних подій" відображаються, відповідно, надходження або видаток коштів, пов'язані з надзвичайними подіями в процесі інвестиційної діяльності.

43. У статті "Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності" відображається результат руху коштів від інвестиційної діяльності з урахуванням руху коштів від надзвичайних подій.

Рух грошових коштів у результаті фінансової діяльності

44. Рух грошових коштів у результаті фінансової діяльності визначається на основі змін у статтях балансу за розділом "Власний капітал" та статтях, пов'язаних з фінансовою діяльністю, у розділах балансу: "Забезпечення наступних витрат і платежів", "Довгострокові зобов'язання" і "Поточні зобов'язання" ("Короткострокові кредити банків" і "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями", "Поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками" тощо).

45. У статті "Надходження власного капіталу" відображаються надходження грошових коштів від розміщення акцій та інших операцій, що призводять до збільшення власного капіталу.

46. У статті "Отримані позики" відображаються надходження грошових коштів у результаті утворення боргових зобов'язань (позик, векселів, облигацій, а також інших видів короткострокових і довгострокових зобов'язань, не пов'язаних з операційною діяльністю).

47. У статті "Інші надходження" показуються інші надходження грошових коштів, пов'язані з фінансовою діяльністю.

48. У статті "Погашення позик" відображаються виплати грошових коштів для погашення отриманих позик.

49. У статті "Сплачені дивіденди" показуються суми дивідендів, сплачені грошовими коштами.

50. У статті "Інші платежі" показується використання грошових коштів для викуплення раніше випущених акцій підприємства, виплати грошових коштів орендодавцю для

погашення заборгованості за фінансовою орендою та за іншими платежами, пов'язаними з фінансовою діяльністю.

51. У статті "Чистий рух коштів до надзвичайних подій" показується різниця між сумою грошових надходжень та видатків, відображених відповідно до пп. 45 - 50 цього Положення (стандарту).

52. У статті "Рух коштів від надзвичайних подій" відображаються, відповідно, надходження або видаток коштів, пов'язані з надзвичайними подіями в процесі фінансової діяльності.

53. У статті "Чистий рух коштів від фінансової діяльності" відображається результат руху коштів від фінансової діяльності з урахуванням руху коштів від надзвичайних подій.

Зміна величини грошових коштів за звітний період

54. У статті "Чистий рух коштів за звітний період" показується різниця між сумою грошових надходжень та видатків, відображених у статтях: "Чистий рух коштів від операційної діяльності", "Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності" та "Чистий рух коштів від фінансової діяльності".

55. У статті "Залишок коштів на початок року" показується залишок грошових коштів на початок року, наведений у балансі.

56. У статті «Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів» відображається сума збільшення або зменшення (наводиться у дужках) залишку грошових коштів у результаті перерахунку іноземної валюти при зміні валютних курсів протягом звітного періоду.

57. У статті "Залишок коштів на кінець року" наводиться різниця між сумою грошових надходжень та видатків, відображених у статтях "Залишок коштів на початок року", "Чистий рух коштів за звітний період" та "Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів". Розрахований таким чином показник повинен дорівнювати наведеному в балансі залишку грошових коштів та грошових еквівалентів на кінець звітного періоду.

Розкриття інформації про рух грошових коштів

58. У примітках до фінансової звітності наводиться (розкривається) інформація про:

- а) склад грошових коштів;
- б) склад статей "Інші надходження", "Інші платежі" та інших статей, які об'єднують декілька видів грошових потоків;
- в) негрошові операції інвестиційної та фінансової діяльності;
- г) наявність значного сальдо грошових коштів, які є в наявності у підприємства і які недоступні для використання групою, до якої належить підприємство.

59. У випадку придбання або продажу майнових комплексів протягом звітного періоду наводиться (розкривається) інформація про:

- а) загальну вартість придбання або реалізації майнового комплексу;
- б) частину загальної вартості майнового комплексу, яка, відповідно, була сплачена або отримана у формі грошових коштів;
- в) суму грошових коштів у складі активів майнових комплексів, що були придбані чи реалізовані;
- г) суму активів (крім грошових коштів) і зобов'язань придбаного або реалізованого майнового комплексу в розрізі окремих статей.

Начальник управління методології бухгалтерського обліку

В. Пархоменко

**Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5
«Звіт про власний капітал»**

Затверджено наказом Міністерства фінансів
України від 31 березня 1999 р. № 87
Зареєстровано в Міністерстві юстиції України
21 червня 1999 р. за № 399/3692
(із змінами і доповненнями, останні з яких
унесено наказом Міністерства фінансів
України від 25 вересня 2009 року № 1125)

Загальні положення

1. Цим Положенням (стандартом) визначаються зміст і форма звіту про власний капітал і загальні вимоги до розкриття його статей.
2. Норми цього Положення (стандарту) стосуються підприємств, організацій та інших юридичних осіб (далі - підприємства) усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ).
3. Особливості складання консолідованого звіту про власний капітал визначаються окремим положенням (стандартом).
4. Метою складання звіту про власний капітал є розкриття інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.
5. Звіт про власний капітал складається за формою, наведеною в додатку до цього Положення (стандарту).
6. Для забезпечення порівняльного аналізу інформації підприємства повинні додавати до річного звіту про власний капітал за попередній рік.

Зміст статей звіту про власний капітал

7. У статтях "Залишок на початок року" та "Залишок на кінець року" показують суми власного капіталу на початок (нескоригований залишок) і кінець року.
8. У статтях "Зміна облікової політики", "Виправлення помилок" та "Інші зміни" відображаються суми коригувань, передбачених Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах".
9. У статті "Скоригований залишок" показується залишок власного капіталу на початок звітного року після внесення відповідних коригувань.
10. У статтях розділу "Переоцінка активів" наводяться дані, які відображають збільшення або зменшення власного капіталу в результаті переоцінки основних засобів та інших активів у порядку, передбаченому відповідними положеннями (стандартами).
11. У статті "Чистий прибуток (збиток) за звітний період" показується сума чистого прибутку (збитку) зі звіту про фінансові результати.
12. У статтях розділу "Розподіл прибутку" наводяться сума нарахованих дивідендів, дані про інший розподіл прибутку між учасниками (власниками) підприємства або спрямування прибутку до статутного капіталу, резервного капіталу тощо.
13. У статтях розділу "Внески учасників" наводяться дані про збільшення статутного капіталу підприємства та зміни неоплаченого капіталу в результаті збільшення або зменшення дебіторської заборгованості учасників за внесками до статутного капіталу підприємства.
14. У статтях розділу "Вилучення капіталу" наводяться дані про зменшення власного капіталу підприємства внаслідок виходу учасника, викупу чи анулювання викуплених акцій акціонерним товариством, зменшення номінальної вартості акцій або з інших причин.
15. У статтях розділу "Інші зміни в капіталі" наводяться дані про всі інші зміни у власному капіталі підприємства, що не були включені до вищезазначених статей, зокрема, списання невідпущованих збитків, безкоштовно отримані активи та інші зміни.

16. У статті "Разом змін в капіталі" наводиться підсумок змін у складі власного капіталу за звітний період, що визначається як сума всіх змін, відображених у рядках 060 - 280. Залишок власного капіталу на кінець року визначається, виходячи з його скоригованого залишку на початок року (рядок 050) і підсумку змін у капіталі (рядок 290).

17. Дані в графах 3-11 наводяться у дужках, якщо такі показники призводять до зменшення залишку відповідного елемента власного капіталу.

Розкриття інформації в примітках до фінансових звітів

18. Усі підприємства розкривають у примітках до фінансових звітів призначення та умови використання кожного елемента власного капіталу (крім статутного капіталу).

19. Акціонерні товариства наводять у примітках до фінансових звітів інформацію про:

19.1. Загальну кількість та номінальну вартість акцій, на які передбачається здійснити передплату.

19.2. Загальну кількість та номінальну вартість акцій, на які здійснена передплата, у порівнянні із передбаченими величинами.

19.3. Загальну суму коштів, одержаних в ході передплати на акції, у такому розрізі:

19.3.1. Всі грошові кошти, внесені як плата за акції, із зазначенням кількості акцій.

19.3.2. Вартісна оцінка майна, внесеного як плата за акції, із зазначенням кількості акцій.

19.3.3. Загальну суму іноземної валюти, внесеної як плата за акції, із зазначенням кількості акцій та курсу, за яким валюту зараховано в обліку.

19.4. Акції у складі статутного капіталу за окремими типами і категоріями:

19.4.1. Кількість випущених акцій, із зазначенням неоплаченої частини статутного капіталу.

19.4.2. Номінальна вартість акцій.

19.4.3. Зміни протягом звітного періоду у кількості акцій, що перебувають в обігу.

19.4.4. Права, привілеї та обмеження, пов'язані з акціями, в тому числі обмеження щодо розподілу дивідендів та повернення капіталу.

19.4.5. Акції, що належать самому товариству, його дочірнім і асоційованим підприємствам.

19.4.6. Перелік засновників і кількість акцій, якими вони володіють.

19.4.7. Кількість акцій, які перебувають у власності членів виконавчого органу, та перелік осіб, частки яких у статутному фонді перевищують 5 %.

19.4.8. Акції, зарезервовані для випуску згідно з опціонами та іншими контрактами, з указанням їх термінів і сум.

19.5. Накопичену суму дивідендів, не сплачених за привілейованими акціями.

19.6. Суму, включену (або не включену) до складу зобов'язань, коли дивіденди були передбачені, але формально не затверджені.

20. Всі інші підприємства наводять у примітках до фінансових звітів інформацію про:

20.1. Розподіл часток статутного капіталу між власниками.

20.2. Права, привілеї або обмеження щодо цих часток.

20.3. Зміни у складі часток власників у статутному капіталі.

Начальник управління методології бухгалтерського обліку

В. Пархоменко

**Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7
«Основні засоби»**

Затверджено наказом Міністерства фінансів
України від 27 квітня 2000 р. № 92
Зареєстровано в Міністерстві юстиції України
18 травня 2000 р. за № 288/4509
(із змінами і доповненнями, останні з яких
унесено наказом Міністерства фінансів
України від 18 березня 2011 року № 372)

Загальні положення

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" (далі - Положення (стандарт) 7) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи (далі - основні засоби), а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

2. Норми Положення (стандарту) 7 застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі - підприємства) усіх форм власності (крім бюджетних установ).

3. Положення (стандарт) 7 не поширюється на:

3.1. Операції з біологічними активами, які пов'язані із сільськогосподарською діяльністю та оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, особливості обліку яких визначаються іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

3.2. Невідтворювані природні ресурси, особливості обліку яких визначаються іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

3.3. Основні засоби, що утримуються з метою продажу, особливості обліку яких визначаються іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

3.4. Інвестиційну нерухомість, особливості обліку якої визначаються іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

4. Терміни, що наведені в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Амортизація – систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

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

Група основних засобів – сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів.

Зменшення корисності – втрата економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування.

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

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

Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний

строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

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

Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів.

Подібні (однорідні) об'єкти – об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однаково справедливу вартість.

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

Переоцінена вартість – вартість необоротних активів після їх переоцінки.

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

Сума очікуваного відшкодування необоротного активу – найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від використання необоротного активу, включаючи його ліквідаційну вартість.

Капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи – витрати на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість), виготовлення, придбання об'єктів матеріальних необоротних активів (у тому числі необоротних матеріальних активів, призначених для заміни діючих, і устаткування для монтажу), що здійснюються підприємством.

Чиста вартість реалізації необоротного активу – справедлива вартість необоротного активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію.

Визнання та оцінка основних засобів

5. Для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються за такими групами:

5.1. Основні засоби

5.1.1. Земельні ділянки.

5.1.2. Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом.

5.1.3. Будівлі, споруди та передавальні пристрої.

5.1.4. Машини та обладнання.

5.1.5. Транспортні засоби.

5.1.6. Інструменти, прилади, інвентар (меблі).

5.1.7. Тварини.

5.1.8. Багаторічні насадження.

5.1.9. Інші основні засоби.

5.2. Інші необоротні матеріальні активи

5.2.1. Бібліотечні фонди.

5.2.2. Малоцінні необоротні матеріальні активи.

5.2.3. Тимчасові (нетитульні) споруди.

5.2.4. Природні ресурси.

5.2.5. Інвентарна тара.

5.2.6. Предмети прокату.

5.2.7. Інші необоротні матеріальні активи.

Підприємства можуть установлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу малолінійних необоротних матеріальних активів.

5.3. Підпункт 5.3 пункту 5 виключено

6. Об'єкт основних засобів визнається активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена.

7. Придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів.

8. Первісна вартість об'єкта основних засобів складається з таких витрат:

суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);

реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;

суми ввізного мита;

суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);

витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;

витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;

інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Фінансові витрати не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 "Фінансові витрати").

Первісна вартість об'єкта основних засобів збільшується з одночасним створенням забезпечення на об'єкт розрахунком суму зобов'язання, яке відповідно до законодавства виникає у підприємства щодо демонтажу, переміщення цього об'єкта та приведення земельної ділянки, на якій він розташований, у стан, придатний для подальшого використання (зокрема на передбачену законодавством рекултивацию порушених земель).

9. Первісна вартість об'єктів основних засобів, зобов'язання за які визначені загальною сумою, визначається розподілом цієї суми пропорційно до справедливої вартості окремого об'єкта основних засобів.

10. Первісна вартість безоплатно отриманих основних засобів дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених пунктом 8 Положення (стандарту) 7.

Первісною вартістю основних засобів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених пунктом 8 Положення (стандарту) 7.

11. Первісна вартість об'єктів, переведених до основних засобів з оборотних активів, товарів, готової продукції тощо дорівнює її собівартості, яка визначається згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" та 16 "Витрати".

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

13. Первісна вартість об'єкта основних засобів, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний актив, дорівнює залишковій вартості переданого немонетарного активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.

14. Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція

тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта. Залишкова вартість основних засобів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів. Первісна (переоцінена) вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначену у порядку, встановленому податковим законодавством.

15. Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат.

Переоцінка основних засобів

16. Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт.

Переоцінка основних засобів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості.

Не підлягають переоцінці малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди, якщо амортизація їх вартості здійснюється за методами, викладеними в другому реченні пункту 27 Положення (стандарту) 7.

Первісна (переоцінена) вартість об'єкта основних засобів може бути збільшена на суму індексації, проведеної у порядку, встановленому податковим законодавством, з відображенням у бухгалтерському обліку в порядку, передбаченому пунктами 19-21 Положення (стандарту) 7.

17. Переоцінена первісна вартість та сума зносу об'єкта основних засобів визначається множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта. При цьому для таких об'єктів, що продовжують використовуватися, обов'язково визначається ліквідаційна вартість.

18. Відомості про зміни первісної вартості та суми зносу основних засобів заносяться до реєстрів їх аналітичного обліку.

19. Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу додаткового капіталу, а сума уцінки - до складу витрат, крім випадків, що наведені в пункті 20 Положення (стандарту) 7.

20. У разі наявності (на дату проведення чергової (останньої) дооцінки об'єкта основних засобів) перевищення суми попередніх уцінок об'єкта і витрат від зменшення його корисності над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості цього об'єкта і вигід від відновлення його корисності сума чергової (останньої) дооцінки, але не більше зазначеного перевищення, включається до складу доходів звітного періоду, а різниця (якщо сума чергової (останньої) дооцінки більше зазначеного перевищення) спрямовується на збільшення іншого додаткового капіталу.

У разі наявності (на дату проведення чергової (останньої) уцінки об'єкта основних засобів) перевищення суми попередніх дооцінок об'єкта і вигід від відновлення його корисності над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта і витрат від зменшення його корисності сума чергової (останньої) уцінки, але не більше зазначеного перевищення, спрямовується на зменшення іншого додаткового капіталу, а різниця (якщо сума чергової (останньої) уцінки більше зазначеного перевищення) включається до витрат звітного періоду.

21. При вибутті об'єктів основних засобів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта основних засобів включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу. Перевищення сум попередніх дооцінок об'єкта основних засобів над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта основних засобів може щомісяця (щокварталу, раз на рік) у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації, включатися до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу. При цьому до складу нерозподіленого прибутку при вибутті цього об'єкта включається залишок перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок такого об'єкта, що відображений у складі додаткового капіталу. Відомості про суму перевищення попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок об'єкта, що включені до складу нерозподіленого прибутку, заносяться до реєстрів аналітичного обліку основних засобів.

Амортизація основних засобів

22. Об'єктом амортизації є вартість, яка амортизується (окрім вартості земельних ділянок, природних ресурсів і капітальних інвестицій).

23. Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

24. При визначенні строку корисного використання (експлуатації) слід ураховувати: очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;

фізичний та моральний знос, що передбачається;
правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори.

25. Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання.

Амортизація об'єкта основних засобів нараховується, виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання.

26. Амортизація основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) нараховується із застосуванням таких методів:

1) прямолінійного, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів;

2) зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість;

3) прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється;

4) кумулятивного, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання;

5) виробничого, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг

продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.

Нарахування амортизації може здійснюватися з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством (крім випадку застосування виробничого методу).

27. Амортизація об'єктів, зазначених у підпункті 5.2 пункту 5 Положення (стандарту) 7, нараховується за методами, що наведені в підпунктах 1 і 5 пункту 26 Положення (стандарту) 7. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості.

28. Метод амортизації обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання.

Метод амортизації об'єкта основних засобів переглядається у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

29. Нарахування амортизації проводиться помісячно.

Місячна сума амортизації при застосуванні прямолінійного методу визначається діленням річної суми амортизації на 12. Місячна сума амортизації при застосуванні методів зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивного визначається діленням суми амортизації за повний рік корисного використання на 12.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання. Нарахування амортизації при застосуванні виробничого методу починається з дати, що настає за датою, на яку об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання.

Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію. Нарахування амортизації при застосуванні виробничого методу амортизації припиняється з дати, що настає за датою вибуття об'єкта основних засобів.

30. Суму нарахованої амортизації всі підприємства відображають збільшенням суми витрат підприємства і зносу основних засобів.

Одночасно на суму нарахованої амортизації об'єктів зовнішнього благоустрою та житлових будинків, що перебувають на балансах житлово-комунальних організацій, які належать до сфери управління органів місцевого самоврядування та місцевих органів виконавчої влади, а також автомобільних доріг загального користування збільшуються доходи цих підприємств і організацій із зменшенням додаткового капіталу, а при його недостатності - статутного капіталу.

Організації, звичайна діяльність яких не спрямована на відновлення житлових будинків та інших будівель, можуть також застосовувати норму частини другої цього пункту.

Зменшення корисності основних засобів

31. Втрати від зменшення корисності об'єктів основних засобів включаються до складу витрат звітного періоду із збільшенням у балансі суми зносу основних засобів, а щодо об'єктів основних засобів, відображених в обліку за переоціненою вартістю, - відображаються у порядку, передбаченому абзацом другим пункту 20 Положення (стандарту) 7.

32. Сума вигід від відновлення корисності об'єкта основних засобів, визнана відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 "Зменшення корисності активів", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24 грудня 2004 року N 817 і

zareєстрованого в Міністерстві юстиції України 13 січня 2005 року за N 35/10315, відображається визнанням доходу з одночасним зменшенням суми зносу об'єкта основних засобів. Вигоди від відновлення корисності об'єктів основних засобів, відображених в обліку за переоціненою вартістю, відображаються у порядку, передбаченому абзацом першим пункту 20 Положення (стандарту) 7.

Вибуття основних засобів

33. Об'єкт основних засобів вилучається з активів (списується з балансу) у разі його вибуття внаслідок безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом.

34. Фінансовий результат від вибуття об'єктів основних засобів визначається вирахуванням з доходу від вибуття основних засобів їх залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям основних засобів.

Регістри аналітичного обліку основних засобів, що вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття основних засобів.

35. У разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів його первісна (переоцінена) вартість та знос зменшуються відповідно на суму первісної (переоціненої) вартості та зносу ліквідованої частини об'єкта.

Розкриття інформації про основні засоби у примітках до фінансової звітності

36. У примітках до фінансової звітності щодо кожної групи основних засобів наводиться така інформація:

36.1. Вартість (первісна або переоцінена), за якою основні засоби відображені в балансі.

36.2. Методи амортизації, що застосовуються підприємством, та діапазон строків корисного використання (експлуатації).

36.3. Наявність та рух у звітному році:

36.3.1. Первісна (переоцінена) вартість та сума зносу на початок звітного року.

36.3.2. Первісна вартість основних засобів, які визнані активом, з виділенням вартості основних засобів, отриманих в результаті об'єднання підприємств.

36.3.3. Сума зміни первісної (переоціненої) вартості та зносу основних засобів у результаті переоцінки.

36.3.4. Первісна (переоцінена) вартість та сума зносу основних засобів, які вибули.

36.3.5. Сума нарахованої амортизації.

36.3.6. Сума втрат від зменшення корисності і сума вигід від відновлення корисності, відображені в звіті про фінансові результати в звітному періоді.

36.3.7. Інші зміни первісної (переоціненої) вартості та сума зносу основних засобів.

36.3.8. Первісна (переоцінена) вартість та сума зносу на кінець звітного року.

37. У примітках до фінансової звітності також наводиться така інформація:

37.1. Первісна (переоцінена) вартість і сума зносу основних засобів, щодо яких існують передбачені чинним законодавством обмеження володіння, користування та розпорядження.

37.2. Первісна (переоцінена) вартість і сума зносу переданих у заставу основних засобів.

37.3. Сума капітальних інвестицій в основні засоби за звітний рік.

37.4. Сума укладених угод на придбання у майбутньому основних засобів.

37.5. Залишкова вартість основних засобів, що тимчасово не використовуються (консервація, реконструкція тощо).

37.6. Первісна (переоцінена) вартість повністю амортизованих основних засобів, які продовжують використовуватись.

37.7. Залишкова вартість основних засобів, вилучених з експлуатації для продажу.

37.8. Первісна вартість, залишкова вартість та метод оцінки основних засобів, отриманих за рахунок цільового фінансування.

38. У примітках до фінансової звітності наводиться інформація про зміну розміру додаткового капіталу в результаті переоцінки основних засобів та обмеження щодо його розподілу між власниками (учасниками).

39. У примітках до консолідованої фінансової звітності щодо кожної групи основних засобів наводиться сума курсових різниць у зв'язку з перерахунком вартості основних засобів, наведеної у фінансовій звітності дочірніх підприємств.

Начальник управління методології бухгалтерського обліку

В. Пархоменко

**Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8
«Нематеріальні активи»**

Затверджено наказом Міністерства фінансів
України від 18 жовтня 1999 р. № 242
Зареєстровано в Міністерстві юстиції України
2 листопада 1999 р. за № 750/4043
(із змінами і доповненнями, останні з яких
унесено наказом Міністерства фінансів
України від 18 березня 2011 року № 372)

Загальні положення

1. Це Положення (стандарт) визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи (далі - нематеріальні активи) та розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

2. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі - підприємства) усіх форм власності (крім бюджетних установ).

3. Це Положення (стандарт) не поширюється на гудвії та операції з нематеріальними активами, особливості обліку яких визначаються іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

4. Терміни, що використовуються у положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Активний ринок – ринок, якому притаманні такі умови:

предмети, що продаються та купуються на цьому ринку, є однорідними;

у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців;

інформація про ринкові ціни є загальнодоступною.

Група нематеріальних активів – сукупність однотипних за призначенням та умовами використання нематеріальних активів.

Дослідження – заплановані підприємством дослідження, які проводяться ним уперше з метою отримання і розуміння нових наукових та технічних знань.

Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований.

Розробка – застосування підприємством результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва чи використання.

Незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи – капітальні інвестиції у придбання, створення і модернізацію нематеріальних активів, використання яких за призначенням на дату балансу не відбулося.

Накопичена амортизація нематеріальних активів – сума амортизації об'єкта нематеріальних активів з початку його корисного використання.

5. Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за такими групами:

права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);

права користування майном (право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);

права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;

права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, композивання (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні тасмниці, у тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;

авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організації мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;

абзац сьомий пункту 5 виключено

інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Визнання і оцінка нематеріальних активів

6. Придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена.

7. Нематеріальний актив, отриманий в результаті розробки, слід відображати в балансі за умов, якщо підприємство має:

намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання;

можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу;

інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою нематеріального активу.

8. Якщо нематеріальний актив не відповідає вказаним критеріям визнання, то витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені, без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом.

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

витрати на дослідження;

витрати на підготовку і перепідготовку кадрів;

витрати на рекламу та просування продукції на ринку;

витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини;

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

10. Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

11. Первісна вартість придбаного нематеріального активу складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням.

Фінансові витрати не включаються до первісної вартості нематеріальних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 "Фінансові витрати").

12. Первісна вартість нематеріального активу, придбаного в результаті обміну на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого нематеріального активу. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною

вартістю нематеріального активу, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є його справедлива вартість із включенням різниці до фінансових результатів (витрат) звітного періоду.

Первісна вартість нематеріального активу, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний актив, дорівнює справедливій вартості переданого немонетарного, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.

13. Первісною вартістю безоплатно отриманих нематеріальних активів є їх справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених пунктом 11 цього Положення (стандарту).

14. Первісною вартістю нематеріальних активів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених пунктом 11 цього Положення (стандарту).

15. Нематеріальні активи, отримані внаслідок об'єднання підприємств, оцінюються за їх справедливою вартістю.

16. Первісна вартість окремого об'єкта нематеріальних активів, сплачених загальною сумою, визначається шляхом розподілу сплаченої суми пропорційно до справедливої вартості кожного з придбаних об'єктів.

17. Первісна вартість нематеріального активу, створеного підприємством, включає прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані із створенням цього нематеріального активу та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо).

18. Первісна вартість нематеріальних активів збільшується на суму витрат, пов'язаних із удосконаленням цих нематеріальних активів і підвищенням їх можливостей та строку використання, які сприятимуть збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигод.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в придатному для використання стані та одержання первісно визначеного розміру майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат звітного періоду.

Переоцінка нематеріальних активів

19. Підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку).

20. Переоцінка нематеріальних активів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості.

21. Переоцінена первісна вартість та накопичена амортизація об'єкта нематеріального активу визначаються як добуток відповідно первісної вартості або накопиченої амортизації та індексу переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Якщо залишкова вартість об'єкта нематеріальних активів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми накопиченої амортизації об'єкта.

Відомості про зміни первісної вартості та суми накопиченої амортизації нематеріальних активів заносяться до реєстрів їх аналітичного обліку.

22. Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів відображається у складі додаткового капіталу, а сума уцінки - у складі витрат звітного періоду, крім випадків, що наведені у п. 23 цього Положення (стандарту).

23. У разі наявності (на дату проведення чергової (останньої) дооцінки об'єкта нематеріальних активів) перевищення суми попередніх уцінок об'єкта і втрат від зменшення його корисності над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості цього об'єкта і вигід від відновлення його корисності сума чергової (останньої) дооцінки, але не більше зазначеного перевищення, включається до складу доходів звітного періоду, а різниця (якщо сума чергової (останньої) дооцінки більше зазначеного перевищення) спрямовується на збільшення іншого додаткового капіталу.

У разі наявності (на дату проведення чергової (останньої) уцінки об'єкта нематеріальних активів) перевищення суми попередніх дооцінок об'єкта і вигід від відновлення його корисності над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта і втрат від зменшення його корисності сума чергової (останньої) уцінки, але не більше зазначеного перевищення, спрямовується на зменшення іншого додаткового капіталу, а різниця (якщо сума чергової (останньої) уцінки більше зазначеного перевищення) включається до витрат звітного періоду.

24. При вибутті об'єктів нематеріальних активів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта нематеріальних активів включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу. Перевищення сум попередніх дооцінок об'єкта нематеріальних активів над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта нематеріальних активів може щомісяця (щокварталу, раз на рік) у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації, включатися до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу. При цьому до складу нерозподіленого прибутку при вибутті цього об'єкта включається залишок перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок такого об'єкта, що відображений у складі додаткового капіталу. Відомості про суму перевищення попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок об'єкта, що включені до складу нерозподіленого прибутку, заносяться до реєстрів аналітичного обліку нематеріальних активів.

Амортизація нематеріальних активів

25. Нарахування амортизації нематеріальних активів (крім права постійного користування земельною ділянкою) здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс).

Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають. До нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання належать ті, щодо яких підприємством не визначено обмеження строку, протягом якого очікується збільшення грошових коштів (чи їх еквівалентів) від використання таких нематеріальних активів.

26. При визначенні строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів слід ураховувати:

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

Для нарахування амортизації нематеріальних активів підприємство може застосовувати строки їх корисного використання, встановлені податковим законодавством.

28. Під час розрахунку вартості, яка амортизується, ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля, крім випадків:

- коли існує невідмовне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання;

коли ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта.

29. Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив уведено в господарський оборот. Суму нарахованої амортизації підприємства відображають збільшенням суми витрат підприємства і накопиченої амортизації нематеріальних активів.

Нарахування амортизації при застосуванні виробничого методу починається з дати, що настає за датою введення об'єкта нематеріального активу у господарський оборот.

30. Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу.

31. Термін корисного використання нематеріального активу та метод його амортизації переглядаються в кінці звітного року, якщо в наступному періоді очікуються зміни строку корисного використання активу або зміни умов отримання майбутніх економічних вигод. Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання в кінці кожного року також оцінюються на наявність ознак невизначеності обмеження строку їх корисного використання та за відсутності таких ознак підприємством устанавлюється строк корисного використання таких нематеріальних активів.

Амортизація нематеріального активу нараховується, виходячи з нового методу нарахування амортизації і строку використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем змін.

Зменшення корисності нематеріальних активів

32. Втрати від зменшення корисності об'єкта нематеріальних активів включаються до складу витрат звітного періоду із збільшенням суми накопиченої амортизації об'єкта нематеріальних активів, а щодо об'єкта нематеріальних активів, відображеного в обліку за переоціненою вартістю, - відображаються в порядку, передбаченому абзацом другим пункту 23 цього Положення (стандарту).

33. Сума вигід від відновлення корисності об'єкта нематеріальних активів, визнана відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 "Зменшення корисності активів", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24 грудня 2004 року N 817 і зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 13 січня 2005 року за N 35/10315, відображається визнанням доходу з одночасним зменшенням суми накопиченої амортизації об'єкта нематеріальних активів. Відновлення корисності об'єкта нематеріальних активів, відображеного в обліку за переоціненою вартістю, відображається в порядку, передбаченому абзацом першим пункту 23 цього Положення (стандарту).

Вибуття нематеріальних активів

34. Нематеріальний актив списується з балансу в разі його вибуття внаслідок безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання.

35. Фінансовий результат від вибуття об'єктів нематеріальних активів визначається як різниця між доходом від вибуття (за вирахуванням непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям) та їх залишковою вартістю. Регістри аналітичного обліку нематеріальних активів, що вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття цих об'єктів.

Розкриття інформації щодо нематеріальних активів у примітках до фінансових звітів

36. У примітках до фінансової звітності щодо кожної групи нематеріальних активів з виділенням інформації щодо створених підприємством нематеріальних активів наводиться така інформація:

36.1. Вартість (первісна або переоцінена), за якою нематеріальні активи відображені в балансі.

36.2. Методи амортизації та діапазон строків корисного використання нематеріальних активів.

- 36.3. Наявність та рух у звітному році:
- 36.3.1. Первісна (переоцінена) вартість нематеріальних активів та сума накопиченої амортизації на початок звітного року.
 - 36.3.2. Первісна вартість нематеріальних активів, які визнані активом, з виділенням вартості нематеріальних активів, отриманих у результаті об'єднання підприємств.
 - 36.3.3. Сума зміни первісної (переоціненої) вартості та накопиченої амортизації нематеріальних активів у результаті переоцінки.
 - 36.3.4. Первісна (переоцінена) вартість та сума накопиченої амортизації нематеріальних активів, які вибули.
 - 36.3.5. Сума нарахованої амортизації.
 - 36.3.6. Сума втрат від зменшення корисності і сума вигід від відновлення корисності, відображені в звіті про фінансові результати в звітному періоді.
 - 36.3.7. Інші зміни первісної (переоціненої) вартості та сума накопиченої амортизації нематеріальних активів.
 - 36.3.8. Первісна (переоцінена) вартість та сума накопиченої амортизації на кінець звітного року.
37. У примітках до фінансової звітності наводиться така інформація:
- 37.1. Первісна (переоцінена) вартість та накопичена амортизація нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності.
 - 37.2. Первісна (переоцінена) вартість та накопичена амортизація переданих у заставу нематеріальних активів.
 - 37.3. Сума угод на придбання у майбутньому нематеріальних активів.
 - 37.4. Загальна сума витрат на дослідження та розробки, включена до складу витрат звітного періоду.
 - 37.5. Первісна вартість, залишкова вартість та метод оцінки нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань.
 - 37.6. Причини визнання невизначеним строку корисного використання нематеріального активу та його балансова вартість.
 - 37.7. Склад нематеріальних активів, інформація про які є суттєвою, їх балансова вартість та строк корисного використання, що залишився.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»

Затверджено наказом Міністерства фінансів
України від 20 жовтня 1999 р. N 246
Зареєстровано в Міністерстві юстиції
України 2 листопада 1999 р. за N 751/4044
(із змінами і доповненнями, останні з яких
унесено наказом Міністерства фінансів
України від 11 грудня 2006 року N 1176)

Загальні положення

1. Це Положення (стандарт) визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності.

2. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі - підприємства) незалежно від форм власності (крім бюджетних установ).

3. Норми цього Положення (стандарту) не розповсюджуються на:

3.1. Незавершені роботи за будівельними контрактами, включаючи контракти з надання послуг, що безпосередньо пов'язані з ними.

3.2. Фінансові активи.

3.3. Поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за справедливою вартістю відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 року N 790 і зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 5 грудня 2005 року за N 1456/11736, корисні копалини, якщо вони оцінюються за чистою вартістю реалізації відповідно до інших положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

4. Терміни, що наведені в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Запаси – активи, які:

утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;

перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;

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

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

Визнання та первісна оцінка запасів

5. Запаси визнаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена.

6. Для цілей бухгалтерського обліку запаси включають:

сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;

незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів. Незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу.

готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;

товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;

малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;

поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за цим Положенням (стандартом), а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання.

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

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

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

суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків;

суми ввізного мита;

суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;

транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів). Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітного місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць. Приклади розподілу транспортно-заготівельних витрат наведені в додатку до Положення (стандарту) 9;

інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів.

У разі, якщо на момент оприбуткування запасів неможливо достовірно визначити їх первісну вартість, такі запаси можуть оцінюватися та відображатися за справедливою вартістю з наступним коригуванням до первісної вартості.

10. Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається їхня виробнича собівартість, яка визначається за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати".

11. Первісною вартістю запасів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених пунктом 9 цього Положення (стандарту).

12. Первісною вартістю запасів, одержаних підприємством безоплатно, визнається їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених пунктом 9 цього Положення (стандарту).

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

Первісною вартістю запасів, що придбані в обмін на неподібні запаси, визнається справедлива вартість отриманих запасів.

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

понаднормові втрати і нестачі запасів;

фінансові витрати (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 "Фінансові витрати");

витрати на збут;

загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

15. Первісна вартість запасів у бухгалтерському обліку не змінюється, крім випадків, передбачених цим Положенням (стандартом).

Оцінка вибуття запасів

16. При відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продаж та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним з таких методів:

ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;

середньозваженої собівартості;

собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);

нормативних затрат;

ціни продажу.

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

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

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

19. Оцінка кожної операції з вибуття запасів може здійснюватись за середньозваженою собівартістю діленням сумарної вартості таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції.

20. Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у 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.

21. 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 дючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних норми затрат і ціни повинні регулярно у нормативній базі перевірятися і переглядатися. Оцінка продукції за нормативними затратами коригується до фактичної виробничої собівартості.

22. Оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього проценту торговельної націнки товарів. Цей метод можуть застосовувати (якщо інші методи оцінки вибуття запасів не виправдані) підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари. Сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і середнього відсотку торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітного місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажною (роздрібною) вартістю залишку товарів на початок звітного місяця та продажною (роздрібною) вартістю одержаних у звітному місяці товарів.

23. Вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, що передані в експлуатацію, виключається зі складу активів (списується з балансу) з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації і відповідними особами протягом строку їх фактичного використання.

Оцінка запасів на дату балансу

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

25. 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.

26. Чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут.

27. Сума, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації, та вартість повністю втрачених (зіпсованих або тих, що не вистачає) запасів списуються на витрати звітного періоду. Суми нестач і втрат від неування 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.

28. Якщо чиста вартість реалізації тих запасів, що раніше були уцінені та є активами на дату балансу, надалі збільшується, то на суму збільшення чистої вартості реалізації, але не більше суми попереднього зменшення, визнається інший операційний дохід із збільшенням вартості цих запасів.

Розкриття інформації про запаси в примітках до фінансової звітності

29. У примітках до фінансової звітності наводиться інформація про:

методи оцінки запасів:

балансову (облікову) вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп;

балансову (облікову) вартість запасів, які відображені за чистою вартістю реалізації;

балансову (облікову) вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу;

суму збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена оцінка запасів відповідно до пункту 28 цього Положення (стандарту).

**Положення (стандарт) бухгалтерського обліку
15 «Дохід»**

Затверджено наказом Міністерства фінансів
України від 29 листопада 1999 р. № 290
Зареєстровано в Міністерстві юстиції України
14 грудня 1999 р. за № 860/4153
(із змінами і доповненнями, останні з яких
унесено наказом Міністерства фінансів
України від 18 березня 2011 року № 372)

Загальні положення

1. Це Положення (стандарт) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності.

2. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі — підприємства) незалежно від форм власності (крім бюджетних установ).

3. Це Положення (стандарт) не поширюється на доходи, пов'язані з:

- договорами оренди;
- дивідендами, які належать за результатами фінансових інвестицій та обліковуються методом участі в капіталі;
- страховою діяльністю;
- змінами у справедливій вартості фінансових активів та фінансових зобов'язань, а також з ліквідацією (продажем, погашенням) указаних активів і зобов'язань;
- змінами вартості інших поточних активів;
- первісним визнанням і зміною справедливої вартості біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю, та з первісним визнанням сільськогосподарської продукції;
- видобуванням корисних копалин.

4. Терміни, що наведені в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

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

Роялті — будь-який платіж, отриманий як винагорода за користування або за надання права на користування будь-яким авторським та суміжним правом на літературні твори, твори мистецтва або науки, включаючи комп'ютерні програми, інші записи на носіях інформації, відео- або аудіокасети, кінематографічні фільми або плівки для радіо- чи телевізійного мовлення, будь-яким патентом, зареєстрованим знаком на товари і послуги чи торговельною маркою, дизайном, секретним кресленням, моделлю, формулою, процесом, правом на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау).

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

Визнання та класифікація доходу

5. Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Критерії визнання доходу, наведені в цьому Положенні (стандарті), застосовуються окремо до кожної операції. Проте ці критерії потрібно застосовувати до окремих елементів однієї операції або до двох чи більше операцій разом, якщо це впливає із суті такої господарської операції (операцій).

6. Не визнаються доходами такі надходження від інших осіб:
- 6.1. Сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів.
 - 6.2. Сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо.
 - 6.3. Сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг).
 - 6.4. Сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг).
 - 6.5. Сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором.
 - 6.6. Надходження, що належать іншим особам.
 - 6.7. Надходження від первинного розміщення цінних паперів.
7. Визнані доходи класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами:
- а) дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
 - б) інші операційні доходи;
 - в) фінансові доходи;
 - г) інші доходи;
 - д) надзвичайні доходи.
- Склад доходів, що відносяться до відповідної групи, встановлено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати».
8. Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності всіх наведених нижче умов:
- покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
 - підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
 - сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
 - є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.
9. Дохід не визнається, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справділиву вартість.
10. Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.
- Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов:
- можливості достовірної оцінки доходу;
 - імовірності надходження економічних вигод від надання послуг;
 - можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;
 - можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення.
11. Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг проводиться:
- вивченням виконаної роботи;
 - визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;
 - визначенням питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату.
12. Якщо послуги полягають у виконанні невизначеної кількості дій (операцій) за визначений період часу, то дохід визначається шляхом рівномірного його нарахування за цей період (крім випадків, коли інший метод краще визначає ступінь завершеності надання послуг).

13. Якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно визначений, то він відображається в бухгалтерському обліку в розмірі визначених витрат, що підлягають відшкодуванню.

14. Якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно оцінений і не існує імовірності відшкодування зазначених витрат, то дохід не визнається, а зазначені витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо надалі сума доходу буде достовірно оцінена, то дохід визнається за такою оцінкою.

15. Визначений дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) не коригується на величину пов'язаної з ним сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості. Сума такої заборгованості визнається витратами підприємства згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість». Доходом визнається сума зобов'язання, яке не підлягає погашенню.

16. Цільове фінансування не визнається доходом доти, поки не існує підтвердження того, що воно буде отримане та підприємство виконає умови щодо такого фінансування.

17. Отримане цільове фінансування визнається доходом протягом тих періодів, в яких були зазначені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування.

18. Цільове фінансування капітальних інвестицій визнається доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування (основних засобів, нематеріальних активів тощо) пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об'єктів.

19. Цільове фінансування для компенсації витрат (збитків), яких зазнало підприємство, та фінансування для надання підтримки підприємству без установаження умов його витрачання на виконання у майбутньому певних заходів визнаються дебіторською заборгованістю з одночасним визнанням доходу.

20. Дохід, який виникає в результаті використання активів підприємства іншими сторонами, визнається у вигляді процентів, роялті та дивідендів, якщо:

імовірно надходження економічних вигод, пов'язаних з такою операцією; дохід може бути достовірно оцінений.

Такий дохід має визнаватися у такому порядку:

проценти визнаються у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку користування відповідними активами;

роялті визнаються за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди;

дивіденди визнаються у періоді прийняття рішення про їх виплату.

Оцінка доходу

21. Дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню.

22. У разі відстрочення платежу, внаслідок чого виникає різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою грошових коштів або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцію (товари, роботи, послуги та інші активи), така різниця визнається доходом у вигляді процентів.

23. Сума доходу за бартерним контрактом визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, що одержані або підлягають одержанню підприємством, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або одержаних грошових коштів та їх еквівалентів.

24. Якщо справедливу вартість активів, робіт, послуг, які отримані або підлягають отриманню за бартерним контрактом, достовірно визначити неможливо, то дохід визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг (крім грошових коштів та їх еквівалентів), що передані за цим бартерним контрактом.

Розкриття інформації про доходи у примітках до фінансової звітності

25. У примітках до фінансової звітності наводиться (розкривається) така інформація:

25.1. Облікова політика щодо визнання доходу, включаючи спосіб визначення ступеня завершеності робіт, послуг, дохід від виконання і надання яких визнається за ступенем завершеності.

25.2. Розподіл доходу за кожною групою доходів згідно з пунктом 7 цього Положення (стандарту).

25.3. Сума доходу за бартерними контрактами в розподілі за групами доходів відповідно до підпункту 25.2 цього Положення (стандарту).

25.4. Частка доходу за бартерними контрактами з пов'язаними сторонами.

Начальник управління методології бухгалтерського обліку

В. Пархоменко

**Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16
«Витрати»**

Затверджено наказом Міністерства фінансів
України від 31 грудня 1999 р. № 318
Зареєстровано в Міністерстві юстиції України
19 січня 2000 р. за № 27/4248
(із змінами і доповненнями, останні з яких
унесено наказом Міністерства фінансів
України від 18 березня 2011 року № 372)

Загальні положення

1. Це Положення (стандарт) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності.

2. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі — підприємства) незалежно від форм власності (крім банків і бюджетних установ).

3. Положення (стандарт) 16 застосовується до обліку витрат за будівельними контрактами з урахуванням особливостей їх визнання і складу, установлених Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти». Положення (стандарт) 16 не поширюється на витрати, пов'язані з первісним визнанням і зміною справедливої вартості біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю, та з первісним визнанням сільськогосподарської продукції.

4. Терміни, що наведені в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Елемент витрат – сукупність економічно однорідних витрат.

Прямі витрати – витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.

Нормальна потужність – очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

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

Визнання витрат

5. Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

6. Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

7. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

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

9. Не визнаються витратами й не включаються до звіту про фінансові результати:

9.1. Платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо.

9.2. Попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг.

9.3. Погашення одержаних позик.

9.4. Інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у пункті б цього Положення (стандарту).

9.5. Витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Склад витрат

10. Собівартість реалізованих товарів визначається за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

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

11.1. Підприємство може визначати собівартість за прямими витратами, пов'язаними з виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг, а саме:

прямими матеріальними витратами;

прямими витратами на оплату праці;

амортизацією виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг;

вартістю придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом продукції (товарів), виконанням робіт, наданням послуг;

іншими прямими витратами, у тому числі витратами з придбання електричної енергії (включаючи реактивну).

При застосуванні такого підходу витрати до складу собівартості продукції (робіт, послуг) включаються з урахуванням вимог податкового законодавства, а інформація про суму загальновиробничих витрат розкривається у Звіті про фінансові результати окремою статтею.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

прямі матеріальні витрати;

прямі витрати на оплату праці;

інші прямі витрати;

змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві.

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

12. До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу виробленої продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих 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, викладеному в пункті 11 цього Положення (стандарту).

13. До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

14. До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, 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.

15. До складу загально виробничих витрат включаються:

15.1. Витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо).

15.2. Амортизація основних засобів загально виробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення.

15.3. Амортизація нематеріальних активів загально виробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення.

15.4. Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загально виробничого призначення.

15.5. Витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо).

15.6. Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень.

15.7. Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загально виробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг).

15.8. Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища.

15.9. Інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощо).

16. Загально виробничі витрати поділяються на постійні і змінні.

До змінних загально виробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загально виробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітної періоду.

До постійних загально виробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загально виробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загально виробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загально виробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Перелік і склад змінних і постійних загально виробничих витрат устанавлюються підприємством.

17. Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

18. До адміністративних витрат відносяться такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);

витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;

витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);

винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);

витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);

амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;

витрати на врегулювання спорів у судових органах;

податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);

плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;

інші витрати загальногосподарського призначення.

19. Витрати на збут включають такі витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;

витрати на ремонт тари;

оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;

витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);

витрати на передпродажну підготовку товарів;

витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;

витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);

витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;

витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;

витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства;

витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства;

інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

До складу витрат на збут у торговельних організаціях включаються витрати обігу, за винятком витрат, наведених у пунктах 18, 20 і 27 цього Положення (стандарту).

20. До інших операційних витрат включаються:

витрати на дослідження та розробки відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»;

собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю України за курсом Національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти;

собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією;

сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;

втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);

втрати від знецінення запасів;

нестачі й втрати від псування цінностей;
визнані штрафи, пеня, неустойка;
витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення,
інші витрати операційної діяльності.

21. Витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами:
матеріальні затрати;
витрати на оплату праці;
відрахування на соціальні заходи;
амортизація;
інші операційні витрати.

22. До складу елемента «Матеріальні затрати» включається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва):

сировини й основних матеріалів;
купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів;
палива й енергії;
будівельних матеріалів;
запасних частин;
тари й тарних матеріалів;
допоміжних та інших матеріалів.

Вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, не включається до елемента операційних витрат «Матеріальні затрати».

23. До складу елемента «Витрати на оплату праці» включаються заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

24. До складу елемента «Відрахування на соціальні заходи» включаються: відрахування на пенсійне забезпечення, відрахування на соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи.

25. До складу елемента «Амортизація» включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

26. До складу елемента «Інші операційні витрати» включаються витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу елементів, наведених в пп. 22-25 цього Положення (стандарту), зокрема витрати на відрядження, на послуги зв'язку, плата за розрахунково-касове обслуговування тощо.

27. До фінансових витрат відносяться витрати на проценти (за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати»).

28. Втрати від участі в капіталі є збитками від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі. Приклад розрахунку витрат від участі в капіталі наведено в додатку 2 до цього Положення (стандарту).

29. До складу інших витрат включаються витрати, які виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). До таких витрат належать:

собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій);
втрати від зменшення корисності необоротних активів;
втрати від безоплатної передачі необоротних активів;
втрати від неопераційних курсових різниць;
сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій;
витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо);

залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів;
інші витрати звичайної діяльності.

30. Податки на прибуток визнаються витратами згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток».

31. Надзвичайні витрати включаються до фінансової звітності за вирахуванням суми, на яку зменшується податок на прибуток від діяльності підприємства внаслідок збитків від надзвичайних подій. Приклад розрахунку для включення до фінансової звітності витрат від надзвичайних подій наведено в додатку 3 до цього Положення (стандарту).

Розкриття інформації про витрати у примітках до фінансової звітності

32. У примітках до фінансової звітності наводиться інформація про:

склад і суму витрат, відображених у статтях «Інші операційні витрати» та «Інші витрати» Звіту про фінансові результати;

склад і суму доходів і витрат за кожною надзвичайною подією;

склад і суму витрат, які не включені до статей витрат Звіту про фінансові результати, а відображені безпосередньо у складі власного капіталу (крім вилучення капіталу та розподілу між власниками).

Начальник управління методології бухгалтерського обліку

В. Пархоменко

Затверджено Наказом Міністерства фінансів
України
від 30 листопада 1999 року N 291
(із змінами та доповненнями внесеними
Наказом Міністерства фінансів України
від 9 грудня 2002 р. N 1012)

**ПЛАН РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ АКТИВІВ,
КАПІТАЛУ, ЗОБОВ'ЯЗАНЬ І ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ
ПІДПРИЄМСТВ І ОРГАНІЗАЦІЙ**

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сфера застосування
Код	Назва	Код	Назва	
1	2	3	4	5
Клас 1. Необоротні активи				
10	Основні засоби	101	Земельні ділянки	Усі види діяльності
		102	Капітальні витрати на поліпшення земель	
		103	Будинки та споруди	
		104	Машини та обладнання	
		105	Транспортні засоби	
		106	Інструменти, прилади та інвентар	
		107	Робоча і продуктивна худоба	
		108	Багаторічні насадження	
		109	Інші основні засоби	
11	Інші необоротні матеріальні активи	111	Бібліотечні фонди	Усі види діяльності
		112	Малоцінні необоротні матеріальні активи	
		113	Тимчасові (нетитульні) споруди	
		114	Природні ресурси	
		115	Інвентарна тара	
		116	Предмети прокату	
		117	Інші необоротні матеріальні активи	
12	Нематеріальні активи	121	Права користування природними ресурсами	Усі види діяльності
		122	Права користування майном	
		123	Права на знаки для товарів і послуг	
		124	Права на об'єкти промислової власності	
		125	Авторські та суміжні з ними права	
		127	Інші нематеріальні активи	

13	Знос (амортизація) необоротних активів	131	Знос основних засобів	Усі види діяльності
		132	Знос інших необоротних матеріальних активів	
		133	Накопичена амортизація нематеріальних активів	
14	Довгострокові фінансові інвестиції	141	Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі	Усі види діяльності
		142	Інші інвестиції пов'язаним сторонам	
		143	Інвестиції непов'язаним сторонам	
15	Капітальні інвестиції	151	Капітальне будівництво	Усі види діяльності
		152	Придбання (виготовлення) основних засобів	
		153	Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів	
		154	Придбання (створення) нематеріальних активів	
		155	Формування основного стада	
16	Довгострокова дебіторська заборгованість	161	Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду	Усі види діяльності
		162	Довгострокові векселі одержані	
		163	Інша дебіторська заборгованість	
17	Відстрочені податкові активи		За видами відстрочених податкових активів	Усі види діяльності
18	Інші необоротні активи		За видами активів	Усі види діяльності
19	Гудвіл при придбанні	191	Гудвіл	Усі види діяльності
		192	Негативний гудвіл	
Клас 2. Запаси				
20	Виробничі запаси	201	Сировина й матеріали	Усі види діяльності
		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	

21	Тварини на вирощуванні та відгодівлі	211	Молодняк тварин на вирощуванні	Сільське господарство, підприємства інших галузей з підсобним сільськогосподарським виробництвом
		212	Тварини на відгодівлі	
		213	Птиця	
		214	Звірі	
		215	Кролі	
		216	Сім'ї бджіл	
		217	Доросла худоба, що вибракувана з основного стада	
		218	Худоба, що прийнята від населення для реалізації	
22	Малоцінні та швидкозношувані предмети		За видами предметів	Усі види діяльності
23	Виробництво		За видами виробництва	Усі види діяльності
24	Брак у виробництві		За видами продукції	Галузі матеріального виробництва
25	Напівфабрикати		За видами напівфабрикатів	Промисловість
26	Готова продукція		За видами готової продукції	Промисловість, сільське господарство та ін.
27	Продукція сільськогосподарського виробництва		За видами продукції	Сільське господарство, підприємства інших галузей з підсобним сільськогосподарським виробництвом
28	Товари	281	Товари на складі	Усі види діяльності
		282	Товари в торгівлі	
		283	Товари на комісії	
		284	Тара під товарами	
		285	Торгова націнка	
29				
Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи				
30	Каса	301	Каса в національній валюті	Усі види діяльності
		302	Каса в іноземній валюті	
31	Рахунки в банках	311	Поточні рахунки в національній валюті	Усі види діяльності

		312	Поточні рахунки в іноземній валюті	
		313	Інші рахунки в банку в національній валюті	
		314	Інші рахунки в банку в іноземній валюті	
32				
33	Інші кошти	331	Грошові документи в національній валюті	Усі види діяльності
		332	Грошові документи в іноземній валюті	
		333	Грошові кошти в дорозі в національній валюті	
		334	Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті	
34	Короткострокові векселі одержані	341	Короткострокові векселі, одержані в національній валюті	Усі види діяльності
		342	Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті	
35	Поточні фінансові інвестиції	351	Еквіваленти грошових коштів	Усі види діяльності
		352	Інші поточні фінансові інвестиції	
36	Розрахунки з покупцями та замовниками	361	Розрахунки з вітчизняними покупцями	Усі види діяльності
		362	Розрахунки з іноземними покупцями	
		363	Розрахунки з учасниками ПФП	
37	Розрахунки з різними дебіторами	371	Розрахунки за виданими авансами	Усі види діяльності
		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	
38	Резерв сумнівних боргів		За дебіторами	Усі види діяльності
39	Витрати майбутніх періодів		За видами витрат	Усі види діяльності
Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань				
40	Статутний капітал		За видами капіталу	Усі види діяльності
41	Пайовий капітал		За видами капіталу	Кооперативні організації, кредитні спілки

42	Додатковий капітал	421	Емісійний дохід	Усі види діяльності
		422	Інший вкладений капітал	
		423	Дооцінка активів	
		424	Безоплатно одержані необоротні активи	
		425	Інший додатковий капітал	
43	Резервний капітал		За видами капіталу	Усі види діяльності
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	441	Прибуток нерозподілений	Усі види діяльності
		442	Непокриті збитки	
		443	Прибуток, використаний у звітному періоді	
45	Вилучений капітал	451	Вилучені акції	Усі види діяльності
		452	Вилучені вклади й паї	
		453	Інший вилучений капітал	
46	Неоплачений капітал		За видами капіталу	Усі види діяльності
47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	471	Забезпечення виплат відсуток	Усі види діяльності
		472	Додаткове пенсійне забезпечення	
		473	Забезпечення гарантійних зобов'язань	
		474	Забезпечення інших витрат і платежів	
48	Цільове фінансування і цільові надходження		За об'єктами фінансування	Усі види діяльності
49	Страхові резерви	491	Технічні резерви	Страхова діяльність
		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	
Клас 5. Довгострокові зобов'язання				
50	Довгострокові позики	501	Довгострокові кредити банків у національній валюті	Усі види діяльності
		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	
51	Довгострокові векселі видані	511	Довгострокові векселі, видані в національній валюті	Усі види діяльності
		512	Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті	
52	Довгострокові зобов'язання за облигаціями	521	Зобов'язання за облигаціями	Усі види діяльності
		522	Премія за випущеними облигаціями	
		523	Дисконт за випущеними облигаціями	
53	Довгострокові зобов'язання з оренди	531	Зобов'язання з фінансової оренди	Усі види діяльності
		532	Зобов'язання з оренди цілих майнових комплексів	
54	Відстрочені податкові зобов'язання		За видами зобов'язань	Усі види діяльності
55	Інші довгострокові зобов'язання		За видами зобов'язань	Усі види діяльності
56				
57				
58				
59				
Клас 6. Поточні зобов'язання				
60	Короткострокові позики	601	Короткострокові кредити банків у національній валюті	Усі види діяльності
		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	

61	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	611	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті	Усі види діяльності
		612	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті	
62	Короткострокові векселі видані	621	Короткострокові векселі, видані в національній валюті	Усі види діяльності
		622	Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті	
63	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	631	Розрахунки з вітчизняними постачальниками	Усі види діяльності
		632	Розрахунки з іноземними постачальниками	
		633	Розрахунки з учасниками ПФГ	
64	Розрахунки за податками й платежами	641	Розрахунки за податками	Усі види діяльності
		642	Розрахунки за обов'язковими платежами	
		643	Податкові зобов'язання	
		644	Податковий кредит	
65	Розрахунки за страхування	651	За пенсійним забезпеченням	Усі види діяльності
		652	За соціальним страхуванням	
		653	За страхуванням на випадок безробіття	
		654	За індивідуальним страхуванням	
		655	За страхуванням майна	
66	Розрахунки з оплати праці	661	Розрахунки за заробітною платою	Усі види діяльності
		662	Розрахунки з депонентами	
67	Розрахунки з учасниками	671	Розрахунки за нарахованими дивідендами	Усі види діяльності
		672	Розрахунки за іншими виплатами	
68	Розрахунки за іншими операціями	681	Розрахунки за авансами одержаними	Усі види діяльності
		682	Внутрішні розрахунки	
		683	Внутрішньогосподарські розрахунки	
		684	Розрахунки за нарахованими відсотками	
		685	Розрахунки з іншими кредиторами	
69	Доходи майбутніх періодів		За видами доходів	Усі види діяльності

Клас 7. Доходи і результати діяльності				
70	Доходи від реалізації	701	Дохід від реалізації готової продукції	Усі види діяльності
		702	Дохід від реалізації товарів	
		703	Дохід від реалізації робіт і послуг	
		704	Вирахування з доходу	
		705	Перестраховання	
71	Інший операційний дохід	711	Дохід від реалізації іноземної валюти	Усі види діяльності
		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	
72	Дохід від участі в капіталі	721	Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства	Усі види діяльності
		722	Дохід від спільної діяльності	
		723	Дохід від інвестицій в дочірні підприємства	
73	Інші фінансові доходи	731	Дивіденди одержані	Усі види діяльності
		732	Відсотки одержані	
		733	Інші доходи від фінансових операцій	
74	Інші доходи	741	Дохід від реалізації фінансових інвестицій	Усі види діяльності
		742	Дохід від реалізації необоротних активів	
		743	Дохід від реалізації майнових комплексів	
		744	Дохід від неопераційної курсової різниці	
		745	Дохід від безоплатно одержаних активів	
		746	Інші доходи від звичайної діяльності	
75	Надзвичайні доходи	751	Відшкодування збитків від надзвичайних подій	Усі види діяльності
		752	Інші надзвичайні доходи	

76	Страхові платежі		За видами страхування	Страхова діяльність
77				
78				
79	Фінансові результати	791	Результат операційної діяльності	Усі види діяльності
		792	Результат фінансових операцій	
		793	Результат іншої звичайної діяльності	
		794	Результат надзвичайних подій	
Клас 8. Витрати за елементами				
80	Матеріальні витрати	801	Витрати сировини й матеріалів	Усі види діяльності
		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	
81	Витрати на оплату праці	811	Виплати за окладами й тарифами	Усі види діяльності
		812	Премії та заохочення	
		813	Компенсаційні виплати	
		814	Оплата відпусток	
		815	Оплата іншого невідпрацьованого часу	
		816	Інші витрати на оплату праці	
82	Відрахування на соціальні заходи	821	Відрахування на пенсійне забезпечення	Усі види діяльності
		822	Відрахування на соціальне страхування	
		823	Страхування на випадок безробіття	
		824	Відрахування на індивідуальне страхування	
83	Амортизація	831	Амортизація основних засобів	Усі види діяльності
		832	Амортизація інших необоротних матеріальних активів	

		833	Амортизація нематеріальних активів	
84	Інші операційні витрати		За видами витрат	Усі види діяльності
85	Інші затрати		За видами затрат	Усі види діяльності
86				
87				
88				
89				
Клас 9. Витрати діяльності				
90	Собівартість реалізації	901	Собівартість реалізованої готової продукції	Усі види діяльності
		902	Собівартість реалізованих товарів	
		903	Собівартість реалізованих робіт і послуг	
		904	Страхові виплати	
91	Загальнопромислові витрати		За видами витрат	Усі види діяльності
92	Адміністративні витрати		За видами витрат	Усі види діяльності
93	Витрати на збут		За видами витрат	Усі види діяльності
94	Інші витрати операційної діяльності	941	Витрати на дослідження і розробки	Усі види діяльності
		942	Собівартість реалізованої 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	
95	Фінансові витрати	951	Відсотки за кредит	Усі види діяльності
		952	Інші фінансові витрати	
96	Втрати від участі в капіталі	961	Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства	Усі види діяльності
		962	Втрати від спільної діяльності	

		963	Втрати від інвестицій в дочірні підприємства	
97	Інші витрати	971	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій	Усі види діяльності
		972	Собівартість реалізованих необоротних активів	
		973	Собівартість реалізованих майнових комплексів	
		974	Втрати від неопераційних курсових різниць	
		975	Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій	
		976	Списання необоротних активів	
		977	Інші витрати звичайної діяльності	
98	Податок на прибуток	981	Податок на прибуток від звичайної діяльності	Усі види діяльності
		982	Податок на прибуток від надзвичайних подій	
99	Надзвичайні витрати	991	Втрати від стихійного лиха	Усі види діяльності
		992	Втрати від техногенних катастроф і аварій	
		993	Інші надзвичайні витрати	
Клас 0. Позабалансові рахунки				
01	Орендовані необоротні активи		За видами активів	Усі види діяльності
02	Активи на відповідальному зберіганні	021	Устаткування, прийняте для монтажу	Усі види діяльності
		022	Матеріали, прийняті для переробки	
		023	Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні	
		024	Говари, прийняті на комісію	
		025	Майно в довірчому управлінні	
03	Контрактні зобов'язання		За видами зобов'язань	Усі види діяльності
04	Непередбачені активи й зобов'язання	041	Непередбачені активи	Усі види діяльності
		042	Непередбачені зобов'язання	
05	Гарантії та забезпечення надані		За видами гарантій та забезпечень наданих	Усі види діяльності
06	Гарантії та забезпечення отримані		За видами гарантій та забезпечень отриманих	Усі види діяльності
07	Списані активи	071	Списана дебіторська заборгованість	Усі види діяльності
		072	Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей	
08	Бланки суворого обліку		За видами бланків	Усі види діяльності

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ І ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», прийнятий Верховною Радою України 16 липня 1999 р. № 999-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, затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. №291.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1–32, затвержені наказами Міністерства фінансів України.
5. Атмас П.Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки: Навч. посіб. – 2-ге вид., перероб. та доп. – К.: ЦУЛ, 2010. – 392 с.
6. Бабіч В.В. Облік за видами економічної діяльності: Підручник. – К.:КНЕУ, 2010. – 480 с.
7. Бабіч В.В. Фінансовий облік-2 (Облік зобов'язань, капіталу. Звітність): Навч. посіб. – К.: КНЕУ, 2010. – 433 с.
8. Білоусько В.С. Бухгалтерський облік (теорія): навч.-практ. посіб./ В.С. Білоусько, М.І. Беленкова. – Харків: ХНАУ, 2010. – 254 с.
9. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вузів спеціальності «Облік і аудит». – Житомир: ЖІТУ, 2000. – 640 с.
10. Бухгалтерський облік (загальна теорія): Навч. посіб./ В.І. Бачинський, П.О. Куцик, Л.Г. Медвідь, Т.В. Попітєч. – Львів: Магнолія-2006, 2010 – 319 с.
11. Бухгалтерський Фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів/ За ред. проф. Ф.Ф.Бутинця. – 9-те вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута» 2009. – 912с.

12. Бухгалтерський облік. Теоретичні основи. Навч. посіб. для вузів/ Н.О. Просянюк, М.О. Ананська, В.В. Кірсанова, О.В. Станіславик. – Х.: Бурун Книга, 2010. – 239 с. : іл.
13. Бухгалтерський облік: Навч.-метод. посіб. для вузів/ М.О. Виноградова, Т.В. Гладких, О.С. Гусакова, А.Ж. Пшенична, Ю.А. Верига. – К.: ЦУЛ, 2008. – 395 с. : іл.
14. Бухгалтерський облік для економістів та правознавців у схемах і таблицях: Навч. посіб./ Л.Г. Ловінська, Я.В. Олійник, Л.О. Галат– 3-тє вид. – К.: КНЕУ, 2010. – 377 с.
15. Бухгалтерський фінансовий облік в Україні: Навч. посіб./ В.М. Добровський, Є.І. Свідерський, М.І. Бондар. – К.: А.С.К., 2009. – 976 с.
16. Волкова І.А. Фінансовий облік: Навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 228 с.
17. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
18. Головка Т.В. Фінансовий облік-1: Підручник. – К.:КНЕУ, 2008. – 416 с.
19. Грабова Н. М. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посібник. —К.: А.С.К., 2001. – 272 с.
20. Даньків Й.Я. Бухгалтерський облік: Підручник для вузів/ Й.Я. Даньків, М.Я. Остап'юк. – К.: Знання, 2007. – 469 с.
21. Завгородний В.П. Бухгалтерський учет в Украине (с использованием национальных стандартов): Учеб. пособ. – К.: А.С.К., 2001. — 848 с.
22. Лень В.С. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика : навч. посібник/ В.С. Лень, В.В. Гливенко. – 3-тє вид., випр. – К.: Центр навчальної літератури, 2008. – 608 с.
23. Лень В.С. Фінансовий облік в Україні: задачі, тести, відповіді: Навч. посіб. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 320 с.
24. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: Підручник – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: ЦУЛ, 2009. – 670 с.

25. Мисака І.В. Бухгалтерський облік: Навч. посіб./ І.В. Мисака, В.М. Шарманська. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 400 с.
26. Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік в Україні. Ч.10: Нормативи, коментарі. – Луганськ: Промдрук, 2008. – 768 с.
27. Свідерський Є.І. Облік діяльності суб'єктів малого підприємництва: Навч. посіб. – К.: КНЕУ, 2008. – 472 с.
28. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с.
29. Стельмашук А.М. Бухгалтерський облік: Навч. посіб./ А.М.Стельмашук, П.С. Смоленюк. – К.: Центр учбової літератури, 2007 – 528 с.
30. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб./ В.С. Білоусько, М.І. Беленкова, О.Г. Авілкова. – К.: Алерта, 2010. – 346 с.
31. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник – 2-ге вид. перероб. і доп. – К.: Алерта, 2007. – 954 с.
32. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: Знання, 2008. – 535 с.
33. Періодичні видання «Бухгалтерський облік і аудит», «Баланс», «Все про бухгалтерський облік», «Фінанси України», «Економіка України».