

**Міністерство освіти і науки України**

**Кужельний М.В., Левицька С.О.**

**ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ**

**Підручник**

**Рівне – 2010**

УДК 657.62 (075.8)

ББК 65.052я73

Л

*Рекомендованого Міністерством освіти і науки України (лист № 1/11-466 від 04.02.2010р.)*

Рецензенти:

**Нападівська Любов Василівна**, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку Київського національного торгово-економічного університету;

**Давидов Григорій Миколайович**, доктор економічних наук, професор, декан факультету обліку і фінансів Кіровоградського національного технічного університету;

**Гуменюк Віталій Якович**, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри трудових ресурсів та підприємництва Національного університету водного господарства та природокористування

**Білецька Людмила Олексіївна**, головний бухгалтер ТзОВ «Газотрон-Влатава» (м. Рівне).

**Кужельний М.В., Левицька С.О.**

Л Організація обліку: Навч. підручник. - Рівне: НУВГП, 2010. –

У навчальному підручнику розкриваються особливості організації бухгалтерського обліку та фінансового аналізу для суб'єктів підприємницької діяльності з урахуванням: чинного нормативного поля з питань економіко-правової діяльності підприємств, Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, податкового законодавства, міжнародної облікової практики.

Підручник розраховано на студентів вищих навчальних закладів (спеціалістів, магістрів), які навчаються за фахом «Облік і аудит», керівників підприємств, бухгалтерів-практиків

© Левицька С.О., 2010

ISBN

© НУВГП, 2010



## ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

### ЗМІСТ

ВСТУП .....	с.	4
РОЗДІЛ 1. ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ .....	с.	6
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ.....	с.	20
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ... ..	с.	32
РОЗДІЛ 4. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ.....	с.	41
РОЗДІЛ 5. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ.....	с.	49
РОЗДІЛ 6. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ДОВГОСТРОКОВИХ АКТИВІВ.....	с.	57
РОЗДІЛ 7. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ.....	с.	89
РОЗДІЛ 8. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ, ДОХОДІВ І РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ.....	с.	120
РОЗДІЛ 9. ОКРЕМІ ПИТАННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ.....	с.	133
9.1. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ.....	с.	133
9.2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАВНИХ ПІДПРИЄМСТВ.....	с.	147
РОЗДІЛ 10. ОРГАНІЗАЦІЯ ПРАЦІ ПЕРСОНАЛУ, ЗАЙНЯТОГО БУХГАЛТЕРСЬКИМ ОБЛІКОМ, КОНТРОЛЕМ ТА АНАЛІЗОМ.....	с.	155
РОЗДІЛ 11. ОРГАНІЗАЦІЯ ІНФОРМАЦІЙНОГО, ТЕХНІЧНОГО ТА ЕРГОНОМІЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ Й АНАЛІЗУ.....	с.	167
РОЗДІЛ 11.1. ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО ОБЛІКУ.....	с.	167
РОЗДІЛ 11.2. ОСНОВИ ІНФОРМАЦІЙНОГО, ТЕХНІЧНОГО ТА ЕРГОНОМІЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ Й АНАЛІЗУ... ..	с.	173
РОЗДІЛ 12. ПЛАНУВАННЯ ПЕРСПЕКТИВНОГО РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ.....	с.	186
ВИСНОВКИ.....	с.	196
СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ.....	с.	198

ДОДАТКИ..... с.	207
АННОТАЦІЇ РОЗДІЛІВ...(на укр. та англ. мовах)..... с.	262

## ВСТУП

Для підприємницької діяльності сьогодні характерні як складність, невизначеність в питаннях правового регулювання, так і якісно нові вимоги до її результативності, стабільності, прозорості та достовірності звітних даних.

Окреслені завдання передбачають комплексне вирішення керівництвом суб'єкта господарювання таких питань як кадрове забезпечення, раціональне використання активів підприємства, збільшення частки власного капіталу, забезпечення мобільності виробництва продукції (товарів, послуг) з орієнтацією на ринкову ситуацію тощо.

Один з факторів забезпечення бажаних результатів - створення умов для організації бухгалтерського обліку господарської діяльності, яка б була надійним джерелом інформації для проведення контролю та аналізу.

Враховуючи проблеми гармонізації вітчизняного обліку на макро - та мікро-рівнях, розвиток підприємницької діяльності в Україні, питання організації бухгалтерського обліку повинні вивчатись з точки зору відповідності їх чинному нормативному полю з облікових питань, забезпеченню потреб суб'єктів господарювання (зокрема, тих, хто здійснює зовнішньоекономічну діяльність, підтримується закордонними інвесторами).

Вдосконалення організації бухгалтерського обліку доцільно вирішувати комплексно в напрямках: методичному, технічному, адміністративно-організаційному. Критерії оптимального поєднання зазначених етапів не можуть бути аналогічними для різних підприємств, оскільки залежать, в першу чергу, від їх економіко-організаційної структури, а також повинні враховувати реальні можливості та резерви підприємства в питаннях реалізації обраної системи організації обліку для одержання бажаних результатів.

Обґрунтування основних напрямків організації обліку ускладнюється невизначеністю в організаційно-методичних питаннях управлінського обліку, невідповідністю податкового законодавства принципам Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Вітчизняні науковці, які займаються питаннями організації бухгалтерського обліку, спрямовують свій науковий потенціал на вирішення проблем удосконалення всіх етапів його організації з метою досягнення повноти та корисності інформації, що міститься в бухгалтерських документах (первинних, зведених) та формах звітності, запровадження прийомів і методів економічного аналізу для отримання інформативних аналітичних даних в процесі прийняття управлінських рішень.

В розділах підручника розкрито концептуальні основи організації бухгалтерського обліку, основні напрямки та методи фінансового аналізу ресурсів, капіталу і результатів діяльності, за результатами яких можливо налагодження дієвої системи контролю та реалізація ефективного менеджменту господарювання.

## РОЗДІЛ 1. Основи організації бухгалтерського обліку

В зв'язку з очікуваним входженням України до європейського економічного та правового простору все більше зростає потреба керівників і власників підприємств у достовірній інформації про результати господарської діяльності. Прогрес у цій сфері в нашій країні залежить від вирішення великого комплексу завдань, одним із яких є організація бухгалтерського обліку.

Відповідно до економічної сутності *організація* – «сукупність процесів або дій, що зумовлюють об'єднання елементів у ціле, а ціле завжди більше від суми його складових, ... це особлива організуюча сила» [14, с.644-645]. Науковці розкривають сутність "організуючої сили" організації бухгалтерського обліку через комплекс завдань обліку.

*Організація бухгалтерського обліку* - це система умов та елементів побудови облікового процесу з метою отримання достовірної та своєчасної інформації про господарську діяльність підприємства, здійснення контролю за раціональним використанням виробничих ресурсів і готової продукції. Її призначення – удосконалення та раціоналізація обробки інформації, розподіл робіт між персоналом бухгалтерії, наукова організація праці [57, с. 40].

Покращення аналітики та оперативності бухгалтерського обліку залежать від раціональної організації як бухгалтерського обліку, так і функціонування облікового апарату. *Організація праці облікового апарату* – це комплекс науково обґрунтованих організаційно - технічних заходів, що забезпечують виконання облікового процесу [14, с. 648]. Вдало здійснена організація праці облікового апарату дозволяє широко удосконалювати документацію, документообіг, реєстрацію операцій на рахунках бухгалтерського обліку, доцільніше використовувати робочий час облікових працівників.

Порядок організації і ведення бухгалтерського обліку в Україні регламентується Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Концептуальними основами організації бухгалтерського обліку є [18]:

- безперервність його ведення з дня реєстрації до ліквідації підприємства;
- відповідальність за організацію бухгалтерського обліку, документування та збереження документів покладено на власника або уповноваженого органа, що здійснює керівництво підприємством;
- самостійність підприємства: у виборі організаційних та методологічних форм обліку, визначенні облікової політики, розробці форм внутрішньогосподарського обліку, звітності і контролю господарських операцій; в питаннях відокремлення підрозділів з відповідними зобов'язаннями ведення окремого обліку та звітності;
- відповідальність керівника за створення належних умов для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечення виконання ним правомірних вимог головного бухгалтера (бухгалтера) щодо дотримання правил та принципів організації облікового процесу;
- відповідальність головного бухгалтера (особи, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку) за: дотримання встановлених на підприємстві єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку та підготовку фінансової звітності; контроль за безперервністю та повнотою облікового процесу; правильне відшкодування втрат від нестач, крадіжок і псування активів підприємства; перевірку стану бухгалтерського обліку в структурних підрозділах;
- відповідальність за бухгалтерський облік господарських операцій, пов'язаних з ліквідацією підприємства, покладається на утворену відповідно до законодавства ліквідаційну комісію.

Організація бухгалтерського обліку складається з трьох взаємопов'язаних етапів: методичного, технічного, організаційного.

*На методичному етапі* організації бухгалтерського обліку здійснюється вибір системи певних способів та прийомів, на яких базуються документування, інвентаризація, використання

синтетичних та аналітичних рахунків, застосування методу подвійного запису, оцінка майна та зобов'язань, калькулювання, бухгалтерський баланс та узагальнення даних бухгалтерського обліку на звітну дату. На цьому етапі здійснюється вибір конкретного застосування елементів методу бухгалтерського обліку, зокрема:

- проводиться комплекс заходів, що забезпечують організацію первинного документування: вибір об'єктів первинного документування та носіїв первинної інформації, складання переліку форм первинних документів, встановлення порядку та процедур здійснення записів в первинних документах;
- встановлення строків та порядку проведення інвентаризації;
- вибір методу оцінки активів та зобов'язань підприємства;
- визначення елементів витрат, способу калькулювання собівартості;
- вибір робочого плану рахунків бухгалтерського обліку з урахуванням субрахунків аналітичного обліку; визначення переліку форм внутрішньої звітності і порядку їх заповнення.

Керівник підприємства в обов'язковому порядку:

- забезпечує фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій, що були проведені, у первинних документах та виконання всіма працівниками правомірних вимог головного бухгалтера або іншої особи (юридичної чи фізичної), на яку покладена відповідальність за ведення бухгалтерського обліку, порядок оформлення та подання для обліку відомостей і документів;
- затверджує перелік осіб, які мають право давати дозвіл (підписувати первинні документи) на здійснення господарської операції, пов'язаної з відпуском (витрачанням) коштів і документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна (першочергово право підпису затверджується для розрахункових касових та банківських документів, бланків цінних паперів).

Відповідальність за своєчасне і якісне складання документів, передачу їх у встановлені графіком документообороту терміни для відображення у бухгалтерському обліку, за достовірність даних, наведених у документах, несуть особи, які склали і підписали ці документи [99].

Первинні документи підлягають обов'язковій перевірці працівниками, які ведуть бухгалтерський облік, за формою і змістом, тобто перевіряється наявність у документі обов'язкових реквізитів та відповідність господарської операції діючому законодавству, логічна погодженість окремих показників.

Основними **вимогами до первинних документів** є наступні.

1. Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати *такі обов'язкові реквізити*:

- 1) назву документа (форми);
- 2) дату і місце складання;
- 3) назву організації, від імені якого складено документ;
- 4) зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;
- 5) посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
- 6) особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

2. Документи, створені засобами обчислювальної техніки на машинозчитуваних носіях, застосовуються у бухгалтерському обліку за умови надання їм юридичної сили і доказовості. Документ, виготовлений машинним способом, повинен бути записаний на матеріальному носії (магнітному, паперовому), виготовлений і розмічений за вимогами відповідного стандарту і закодований згідно з затвердженою системою кодифікації.



3. Первинні документи складаються на бланках типових форм, затверджених Міністерством статистики України, а також на бланках спеціалізованих форм, затверджених міністерствами і відомствами України. Документування господарських операцій може здійснюватися з використанням виготовлених самостійно бланків, які повинні обов'язково містити реквізити типових або спеціалізованих форм. Додаткові вимоги до порядку створення первинних документів про касові і банківські операції, рух цінних паперів, товарно-матеріальних цінностей розглядаються у відповідних розділах монографії.

4. Усі бланки суворої звітності підлягають нумерації, порядок нанесення якої (нумератором, друкарським способом) встановлюють міністерства і відомства. Порядок використання та обліку бланків первинних документів суворої звітності, а також коло господарських операцій, оформлення яких проводиться на таких бланках, установлюються окремими нормативними актами.

Другий етап організації бухгалтерського обліку - *технічний* - вибір форми обліку, що найбільше відповідає економіко-організаційній характеристиці підприємства. Він полягає у виборі способу обробки облікових даних, розробці переліку і форм облікових реєстрів (що в більшій мірі залежить від вибору підприємством повної або спрощеної системи обліку); встановленні порядку здійснення записів в реєстрах і переносу даних в форми звітності.

Якщо під час першого та другого етапів здійснюється організація ведення облікових записів, то третій етап, організаційний, полягає в організації роботи облікового апарату, або іншими словами - *налагодження системи адміністративного управління в бухгалтерії*. В залежності від організаційної структури підприємства це передбачає:

- 1) встановлення найбільш ефективної системи обліку (облік централізований, децентралізований або змішаний);
- 2) визначення оптимальної штатної структури облікового апарату;
- 3) встановлення норм праці та часу, необхідного для виконання робіт і визначення оптимальної чисельності бухгалтерів;
- 4) набір кадрів та їх навчання;
- 5) раціональну організацію робочих місць бухгалтерів: встановлення належних інформаційних зв'язків між оперативними підрозділами підприємства та зовнішнім середовищем; матеріальне, інформаційне і технічне забезпечення облікових працівників;
- 6) мотивацію працівників бухгалтерії (оплата праці, різні види стимулювання);
- 7) налагодження дієвої системи обліку роботи працівників та контролю за виконанням ними своїх функцій;
- 8) організацію архіву бухгалтерських документів;
- 9) організацію безпеки та захисту облікової інформації [57, с.43-45].

Враховуючи вимоги сьогоденні до ведення бухгалтерського обліку, організаційний етап варто доповнити такими питаннями, як:

- організація системи безперервного підвищення кваліфікації працівників бухгалтерії (передбачивши вивчення міжнародних облікових стандартів);
- впровадження ефективної системи автоматизації робочого місця бухгалтера;
- забезпечення сучасних ергономічних вимог щодо психологічно сприятливої атмосфери в підрозділах як економічної служби, так і в адміністративній системі підприємства в цілому.

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві регламентується переліком документів, серед яких обов'язковими є положення про бухгалтерську службу, положення про головного бухгалтера, графіки документообігу тощо. Крім цього, документування бухгалтерського обліку передбачає посадові інструкції виконавцям, що розробляються безпосередньо керівником підприємства.

Належну увагу необхідно приділити плануванню організації бухгалтерського обліку, зокрема, плану документообігу (графіку руху документів з моменту їх виписки до передачі в

архів), графіку виконання облікових робіт, графіку підготовки звітних даних, планам (графікам) проведення інвентаризацій, ревізій та перевірок.

Слід чітко відрізнити поняття «організація» і «ведення» обліку. Організація обліку - це прерогатива засновника (керівника), ведення обліку – виключно обов'язки головного бухгалтера. За правильність застосування методології (узгодженої із засновником) та технології обліку відповідальність покладається внутрішнім нормативним актом на бухгалтерську службу. Це може передбачатись в Положенні про бухгалтерську службу підприємства, Статуті, спеціальному наказі, контракті з головним бухгалтером тощо.

*Ведення обліку* - це застосування бухгалтерською службою узгодженої з керівництвом підприємства методології та технології відображення в обліку фактів господарського життя та складання фінансової звітності за діючими стандартами обліку [94, с.16-17].

Ведення обліку має на даний час певні суперечності. Адже законодавче регламентування в Україні двох видів обліку - бухгалтерського (фінансового) і внутрішньогосподарського (управлінського) без методичного підкріплення поставило перед бухгалтерами-практиками завдання, що на сьогодні не вирішено: вчені розділилися на прихильників розподілу бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський. М. Чумаченко, В. Палій, В. Івашкевич, С. Голов та ін. визнають управлінський облік як інтегровану систему інформації, що об'єднує в собі планування, нормування, організацію виробництва, маркетинг, бухгалтерський облік, регулювання, стимулювання, ціноутворення тощо, і противників такою поділу. Я. Соколов, В. Валуєв, О. Бородін, В. Сопко, Г. Кирейцев та ін. визнають управлінський облік як частину бухгалтерського обліку, основним завданням якого є облік виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції

Детальніше організацію внутрішньогосподарського обліку на підприємстві розглянуто в розділі 11.1. «Організація внутрішньогосподарського обліку»

На даний час господарський облік в Україні об'єднує:

- *бухгалтерський* – призначений забезпечувати повне, комплексне відображення господарської діяльності за відповідний звітний період;

- *управлінський (внутрішньогосподарський)* - ведеться підприємствами для забезпечення власних потреб в інформації усіх рівнів управління і є комерційною таємницею конкретного підприємства

- *податковий* – являє собою систему накопичення інформації, необхідної для розрахунків податків та обов'язкових платежів, контролю за їх сплатою, наданням про них своєчасної звітності контролюючим органам;

- *динамічний* – система реєстрації фактів господарського життя, головною метою якої є вимірювання ефективності господарської діяльності;

- *актуарний* – система, що використовує метод подвійного запису і надає інформацію про зміну ринкової вартості підприємства;

- *соціальний* – розширення меж бухгалтерського обліку за двома напрямками – збільшення складу показників бухгалтерської звітності та концентрація уваги на обліку соціальних витрат, основна частина яких пов'язана з екологією (екологічно орієнтований облік);

- *креативний* – облік, в основі якого будь-який науковий метод, що не відповідає загальноприйнятій практиці або встановленим стандартам і принципам; є результатом облікової політики та використовується без прямого порушення законодавства [5, с. 8];

- *стратегічний (прогнозний)*: фінансовий аналіз проблем, що пов'язані з зобов'язаннями, контролем, готівкою та потенціалом [7].

Паралельно функціонує статистичний облік – збір та узагальнення статистичної інформації:

- за показниками господарської діяльності суб'єктів (вид господарського обліку);

- за визначеними на державному рівні соціально-економічними явищами та

процесами.

Очевидним є використання зазначеними видами господарського обліку даних бухгалтерського обліку, як гаранта достовірності, об'єктивності та співставності інформації.

За видами бухгалтерський облік поділяють на облік підприємницької діяльності (діяльності підприємств, організацій, об'єднань, що фінансують діяльність власними коштами) та облік бюджетної сфери (діяльності бюджетних установ та організацій).

За формами бухгалтерський облік можна класифікувати:

а) в залежності від способу відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку: з використанням повного або спрощеного Плану рахунків;

б) в залежності від рівня деталізації інформації на рахунках бухгалтерського обліку: аналітичний, синтетичний.

в) в залежності від ступеня автоматизації обробки інформації: за допомогою ручної обробки, з частковою автоматизацією, автоматизований;

г) в залежності від періоду, за який узагальнюється інформація: бухгалтерський облік за звітний період, бухгалтерський облік за певний часовий проміжок (оперативний).

Досить дискусійною є точка зору вітчизняних науковців щодо взаємоув'язки та/або підпорядкованості бухгалтерського, статистичного, податкового та управлінського обліку (табл. 1.1). На наш погляд, узагальнення концептуальних основ зазначених видів обліку підтверджує їх самостійність.

Реальним питанням на сьогодні є реалізація на державному рівні методологічних засад трансформації бухгалтерського обліку як напряму розвитку інформатизації суспільства, зокрема, в розрізі:

1. Формування наукової думки щодо критеріїв ефективного інформаційного джерела в процесі управління діяльністю СГ з урахуванням реалій економічного розвитку України.

2. Побудови уніфікованого з міжнародною практикою понятійного апарату бухгалтерського обліку (бюджетної сфери та підприємницької діяльності).

3. Науково-практичної діяльності державних, навчальних, професійних структур по обґрунтуванню Концепції бухгалтерського обліку як базового інформаційного джерела систем управління.

4. Розробки концептуальних основ побудови організації обліку з урахуванням економіко-організаційних характеристик СГ різних галузей національної економіки.

Таблиця 1.1.

Концептуальні основи існуючих  
видів обліку

Види обліку				
Критерії	Бухгалтерський облік	Статистичний	Податковий	Управлінський (внутрішньогосподарський )
1	2			3
Користувачі	Зовнішні, внутрішні	Зовнішні, внутрішні	Зовнішні,	Внутрішні

Види обліку				
Критерії	Бухгалтерський облік	Статистичний	Податковий	Управлінський (внутрішньогосподарський)
1	2			3
			внутрішні	
Відкритість даних	Доступні всім	Доступні всім, за виключенням певного переліку комерційної інформації	Доступні всім	Комерційна таємниця
Обов'язковість ведення	Обов'язковий	Обов'язковий	Обов'язковий для платників податків та обов'язкових платежів	Необов'язковий
Базисна теорія	Подвійного запису	Документальне підтвердження операцій, явищ, подій	Відображення господарської операції податковому законодавстві	Облік за центрами відповідальності
Звітність	Фінансова, затверджена на державному рівні	Статистична, затверджена на державному рівні	Податкова, затверджена на державному рівні	Внутрішня
Періодичність звітності	Місячна, квартальна, річна	Декадна, місячна, квартальна, річна	Місячна, квартальна, річна	Оперативна
Об'єкт обліку та звітності	Господарська діяльність суб'єкта	Господарська діяльність суб'єкта, соціально-економічні явища та процеси	Господарська діяльність суб'єкта	Виробнича діяльність суб'єкта
Мета обліку	Складання фінансової звітності для потреб користувачів	Складання статистичної звітності для проведення державних статистичних спостережень	Складання податкової звітності для сплати податків та обов'язкових платежів	Надання інформації керівництву для здійснення ефективного управління діяльністю СГ
Принципи	Принципи обліку, регламентовані П(С)БО 1	Обов'язковість, систематичність, достовірність	Регламентовані чинною системою оподаткування	Обумовлені завданнями управлінського характеру
Базова	Балансове рівняння:			Залежить від

Види обліку				
Критерії	Бухгалтерський облік	Статистичний	Податковий	Управлінський (внутрішньогосподарський)
1	2			3
структура	Актив = Капітал + Зобов'язання	-----	-----	поставленої мети
Залежність від статутної діяльності СГ	Залежить від економіко-організаційної структури СГ	Залежить від економіко-організаційної структури СГ	Залежить від економіко-організаційної структури СГ	Залежить від економіко-організаційної структури та технологічних процесів СГ
Відображення часу (націленість)	Здійснені господарські операції	Здійснені господарські операції, зареєстровані явища, процеси	Здійснені господарські операції	Здійснені операцій виробничого циклу
Критерії точності	Абсолютна точність	Абсолютна точність	Абсолютна точність	Можливі відхилення
Ступінь відповідальності	Адміністративна відповідальність	Адміністративна відповідальність	Адміністративна відповідальність	Дисциплінарна (догана, зауваження, тощо)
Елементи методу обліку	Документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки й подвійний запис, баланс і узагальнення даних на звітну дату	Документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання; додатково для статистичних спостережень за господарською діяльністю СГ - рахунки й подвійний запис, баланс і узагальнення даних на звітну дату	Документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки й подвійний запис, узагальнення даних на звітну дату	Документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання - обов'язково; рахунки, подвійний запис - застосовуються в пріоритетному, але не обов'язковому порядку
Обмеження	Нормативні акти	Нормативні акти	Нормативні акти	Немає
Використання вимірників	Вартісні, кількісні (обмежено)	Вартісні, натуральні	Вартісні	Вартісні, кількісні, натуральні, якісні, трудові
Групування витрат	За елементами витрат	За елементами витрат, статтями калькуляції	За критеріями віднесення витрат до валових	За статтями калькуляції, за способами включення до собівартості, за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат та ін.
Порядок	Фінансовий результат		Прибуток до	В залежності від мети

Види обліку				
Критерії	Бухгалтерський облік	Статистичний	Податковий	Управлінський (внутрішньогосподарський)
1	2			3
розрахунку результатів	від усіх видів діяльності підприємства за звітний період узагальнюється на рахунках «нерозподілені прибутки», «непокриті збитки»		оподаткування як різниця валових доходів та валових витрат, скоригована на амортизацію виробничих необоротних активів	обліку розраховують прибуток або маржинальний дохід як результат діяльності окремого центру відповідальності

На даний час все більшої актуальності набуває проблема узгодження бухгалтерського і податкового обліку. Фахівці з бухгалтерського обліку, власники та керівники одноставно стверджують, що ведення бухгалтерського обліку і податкових розрахунків не уніфіковано і відтак здійснюється неефективно, а державна податкова адміністрація нарікає на складність адміністрування і перевірки правильності платежів до бюджету.

Незважаючи на суттєві відмінності у веденні податкового і бухгалтерського обліку, проблема їх узгодження може і повинна бути вирішена. Для цього потрібно здійснити ряд важливих кроків, насамперед:

- змінити податкове законодавство про оподаткування прибутку підприємства, де використано терміни та критерії визнання витрат та доходів, що не відповідають методичним засадам Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Зрозуміло, що можливе збереження певних обмежень щодо включення витрат, визнаних у бухгалтерському обліку, до складу валових витрат;

- внести зміни до форми податкової звітності по податку на прибуток: розробити форму, що розкривала б перехід від фінансового результату Ф№2 «Звіт про фінансові результати» до оподаткованого прибутку за даними Декларації з податку на прибуток підприємства;

- уточнити методику відображення на рахунках бухгалтерського обліку сум податкового кредиту, які дають право платнику податку на додану вартість зменшити відповідні податкові зобов'язання та ін.

*Організація бухгалтерського обліку сьогодні – пошук раціональної системи відображення операцій і результатів діяльності з урахуванням економіко-організаційних особливостей підприємства, результати впровадження якої гарантують достовірність інформації, її повноцінність для прийняття оперативних та стратегічних управлінських рішень.*

### Питання для контролю

1. У чому полягає сутність організації бухгалтерського обліку?
2. Розкрийте економічний зміст терміну „організація праці облікового персоналу”.

3. Який результат вдалої організації праці облікового апарату?
4. Якими документами регламентується порядок організації та ведення бухгалтерського обліку в Україні?
5. Перерахуйте концептуальні основи організації бухгалтерського обліку.
6. З яких етапів складається організація бухгалтерського обліку?
7. Що здійснюють на першому і другому етапах організації бухгалтерського обліку?
8. У чому полягає третій етап організації бухгалтерського обліку?
9. Як ви розумієте різницю між поняттями „організація” та „ведення” обліку?
10. Назвіть суперечності, що існують на даний час у веденні обліку.
11. Який вид обліку може допомогти власникам отримувати інформацію для обґрунтування інвестиційних рішень?
12. Охарактеризуйте проблему узгодження бухгалтерського та податкового обліку.
13. Які кроки необхідно здійснити для вирішення проблеми узгодження бухгалтерського та податкового обліку?
14. До якої форми податкової звітності пропонується внести зміни та доповнення?
15. Що характерно для організації бухгалтерського обліку сьогодні?

## **РОЗДІЛ 2. Організація нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку**

Державне нормативно – правове регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою:

- ✓ створення єдиних правил ведення бухгалтерською обліку та складання фінансової звітності, що є обов'язковими для всіх підприємств, гарантують і захищають інтереси користувачів;
- ✓ удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Систему нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні можна представити п'ятьма рівнями, кожен з яких охоплює ряд документів:

1. Закони України, тобто нормативно-правові акти вищої юридичної сили, зокрема, Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". В ньому безпосередньо викладено принципи та форми організації бухгалтерського обліку, основи його документального забезпечення та обсяг фінансової звітності, заходи щодо забезпечення достовірності річної фінансової звітності і застосування подвійного запису. В свою чергу, Господарський кодекс України, Закон України "Про господарські товариства" в загальному викладають вимоги до ведення бухгалтерського обліку і подання звітності.

2. Акти вищого органу в системі органів виконавчої влади, тобто постанови Кабінету Міністрів України, що регламентують певні питання обліку та звітності суб'єктів господарювання.

3. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові документи з бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що затверджуються Міністерством фінансів України.

4. Нормативно-правові акти (інструкції, положення, вказівки) та методичні рекомендації Міністерства фінансів України та інших органів, що розробляються і затверджуються на основі положень (стандартів) бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей і потреб певних видів діяльності.

5. Рішення (накази, розпорядження) щодо форм організації бухгалтерського обліку і застосування конкретної облікової політики, які приймаються власником (керівництвом)

підприємства на підставі попередніх чотирьох груп документів нормативно-правового забезпечення [60, с.5].

Правові засади регулювання, організації і ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначено Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [18]. 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, які зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність згідно із законодавством.

Закон регламентує методологічні засади збору, реєстрації та узагальнення інформації щодо господарських операцій.

Закон про бухгалтерський облік *визначає основним нормативно-правовим документом у системі регулювання бухгалтерського обліку національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО)* - нормативні документи, затверджені Міністерством фінансів України, що визначають принципи та методи ведення бухгалтерського обліку в розрізі ресурсів, капіталу та результатів діяльності, а також складання фінансової звітності, не суперечать міжнародним стандартам бухгалтерського обліку.

В Україні почався процес реформування системи бухгалтерського обліку та звітності з 1 січня 2000 року. Основні методологічні принципи, якими підприємства керувалися раніше, зазнали істотних змін. Це пов'язано з приведенням національної системи бухгалтерського обліку у відповідність до вимог ринкової економіки та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Ідентифікацію положень міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності наведено у табл. 2.1 [60, с.4].

Традиційно чільне місце в системі регулятивних актів з бухгалтерського обліку відведено Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування. У цьому ми співпадаємо не тільки з країнами СНД, а й з деякими країнами центральної та західної Європи (Болгарія, Франція).

Таблиця 2. 1

**Порівняльна таблиця національних П(С)БО, МСБО, МСФЗ**

МСБО, МСФЗ	П(С)БО
1	2
МСФЗ 6 «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин»	ПБО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин»
МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу»	ПБО 19 Об'єднання підприємств»
МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій»	ПБО 34 «Платіж на основі акцій»
МСБО 1" Подання фінансових звітів" МСФЗ 1 „Перше застосування МСФЗ”	ПБО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" ПБО 2 "Баланс" ПБО 5 "Звіт про власний капітал"



МСБО, МСФЗ	П(С)БО
1	2
	ПБО 16 "Витрати"
МСБО 2 "Запаси"	ПБО 9 "Запаси"
МСБО 7 "Звіти про рух грошових коштів"	ПБО 4 "Звіт про рух грошових коштів"
МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки"	ПБО 3 "Звіт про фінансові результати" ПБО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах"
МСБО 10 "Події після дати балансу"	ПБО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах"
МСБО 11 "Будівельні контракти"	ПБО 18 "Будівельні контракти"
МСБО 12 "Податки на прибуток"	ПБО 17 "Податок на прибуток"
МСБО 14 "Звітність за сегментами"	ПБО 29 "Фінансова звітність за сегментами"
МСБО 16 "Основні засоби"	ПБО 7 "Основні засоби"
МСБО 17 "Оренда"	ПБО 14 "Оренда"
МСБО 18 "Дохід"	ПБО 15 "Дохід"
МСБО 19 "Виплати працівникам"	ПБО 26 „Виплати працівникам"
МСБО 20 "Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу"	ПБО 15 "Дохід"
МСБО 21 "Вплив змін валютних курсів"	ПБО 21 "Вплив змін валютних курсів"
МСБО 22 "Об'єднання підприємств" МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу»	ПБО 19 "Об'єднання підприємств"
МСБО 23 "Витрати на позики"	ПБО 31 „Фінансові витрати"
МСБО 24 "Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін"	ПБО 23 "Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін"
МСБО 26 "Облік і звітність щодо програм пенсійного забезпечення"	ПБО 26 "Виплати працівникам"
МСБО 27 "Консолідовані та окремі фінансові звіти"	ПБО 20 "Консолідована фінансова звітність" ПБО 12 "Фінансові інвестиції"
МСБО 28 "Інвестиції в асоційовані"	ПБО 12 "Фінансові інвестиції"

МСБО, МСФЗ	П(С)БО
1	2
підприємства"	
МСБО 29 "Фінансова звітність в умовах гіперінфляції"	ПБО 22 "Вилив інфляції"
МСБО 31 "Частки у спільних підприємствах"	ПБО 12 "Фінансові інвестиції"
МСБО 32 "Фінансові інструменти: розкриття та подання"	ПБО 13 "Фінансові інструменти"
МСБО 33 "Прибуток на акцію"	ПБО 24 "Прибуток на акцію"
МСБО 34 "Проміжна фінансова звітність"	ПБО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності"
МСБО 35 "Діяльність, що припиняється" МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»	ПБО 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність"
МСБО 36 "Зменшення корисності активів"	ПБО 28 "Зменшення корисності активів"
МСБО 37 "Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи"	ПБО 11 "Зобов'язання"
МСБО 38 "Нематеріальні активи"	ПБО 8 "Нематеріальні активи"
МСБО 39 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка" МСФЗ 4 „Страхові контракти"	ПБО 13 "Фінансові інструменти" ПБО 10 "Дебіторська заборгованість" ПБО 12 "Фінансові інвестиції"
МСБО 40 "Інвестиційна нерухомість"	ПБО 32 „Інвестиційна нерухомість"
МСБО 41 "Сільське господарство"	ПБО 30 "Біологічні активи"
МСБО немає. Є керівні принципи ISAR UNCTAD	ПБО 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства"

Побудова Плану рахунків припускає поєднання методологічної єдності в системі рахунків із самостійністю підприємства в її організації. Для цього Інструкцією передбачено, що за клопотаннями підприємств Міністерством фінансів України для обліку специфічних операцій можуть вводитися нові синтетичні рахунки. Конкретну номенклатуру субрахунків кожне підприємство обирає самостійно (без зміни коду субрахунку) та при необхідності (з урахуванням своєї діяльності та виходячи з потреб управління, аналізу, контролю і звітності)

вводить додаткові субрахунки (рахунки другого, третього порядків). Крім того, порядок ведення аналітичного обліку та кореспонденції рахунків, не наведений в Інструкції, встановлюється підприємством, виходячи з норм Інструкцій, П(С)БО, інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку [60, с.16]. На практиці переважна більшість підприємств вводять субрахунки аналітичного обліку за рахунками 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» (в розрізі вітчизняних та іноземних постачальників ТМЦ та послуг), 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» (розрахунки з орендарями, профспілкові внески, стягнення за виконавчими листами тощо), 64 «Розрахунки за податками й платежами» (по кожному податку та обов'язковому платежу), 377 „Розрахунки з іншими дебіторами” в розрізі дебіторів та ін.

Порядок ведення та організації бухгалтерського обліку і фінансової звітності в банках і бюджетних установах характеризується певними особливостями, які відмінні від бухгалтерського обліку підприємств.

Організацію бухгалтерського обліку в органах державного сектора (крім державних комерційних підприємств) регламентовано на даний час нормативними документами Міністерства фінансів України та Державного казначейства України. Зазначені документи мають суттєві відмінності від Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора (МСБОДС). Для уніфікації вітчизняних та міжнародних принципів бюджетного обліку урядом в 2007 році було затверджено Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки [4].

Реформації підлягають: облік фінансових результатів органів державного сектора (ОДС), їх складових (доходів та витрат), відображення на рахунках бухгалтерського обліку окремих операцій з активами та зобов'язаннями.

Абсолютну розбіжність з міжнародною обліковою практикою має система обліку основних засобів. Наприклад:

- не включаються до собівартості основних засобів витрати, пов'язані з їх придбанням, а списуються на витрати діяльності суб'єкта;
- не встановлюється для основних засобів ліквідаційна вартість;
- вартість проведених ремонтних робіт списується на витрати, незалежно від ймовірності збільшення майбутніх економічних вигод або потенціалу корисності основних засобів після ремонту;
- амортизація не відображає споживання суб'єктом господарювання економічних вигод або потенціалу корисності основного засобу, оскільки нараховується в останній день року незалежно від експлуатації основного засобу.

Невідповідність міжнародній обліковій практиці існує також в бухгалтерському обліку доходів та витрат. Бюджетні кошти визнаються доходами в момент їх надходження на реєстраційний рахунок. Щодо доходів, отриманих ОДС в результаті здійснення госпрозрахункової операцій (власні надходження), то вони визнаються доходами в періоді їх нарахування, якщо є впевненість в надходженні економічних вигод або потенціалу корисності.

Повна неузгодженість вітчизняного обліку з міжнародними обліковими принципами існує в обліку витрат діяльності. ОДС використовують для обліку витрат різні за термінологією та методикою визначення терміни: «видатки» - для операцій, що фінансуються виключно з бюджету, «витрати» - для операцій госпрозрахункового характеру (які можуть відповідно до установчих документів здійснювати зазначені юридичні особи). При цьому видатки обліковуються та визнаються в звітності як за касовим методом (в момент їх оплати), так і за методом нарахування (в періоді їх фактичного здійснення).

Узагальнення найбільш суттєвих змін, що очікують систему бухгалтерського обліку бюджетної сфери України в результаті впровадження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі, наведено в таблиці 2.2.

Напрямки реформації обліку діяльності органів державного сектора в Україні

№ з/п	Операції господарської діяльності ОДС	Відображення в обліку та звітності	
		з урахуванням діючої облікової системи в Україні	з урахуванням МСБОДС [48]
1	2	3	4
1.	Виправлення суттєвої помилки, яка пов'язана з попередніми періодами	Якщо помилка поточного або минулого періоду пов'язана з обліком активів – коригуються сальдо відповідних рахунків активів. Якщо помилка пов'язана з обліком доходів або витрат – коригується рахунок «Результати виконання кошторису» за поточний період.	Сума виправлення суттєвої помилки, яка пов'язана з попередніми періодами, відображається у звітності шляхом коригування сальдо нерозподіленого надлишку або дефіциту на початок періоду, якщо помилка поточного періоду – коригується сальдо нерозподіленого надлишку або дефіциту за поточний період (МСБОДС 3).
2.	Визнання доходів	<p>Фінансування з бюджету визнається доходом ОДС в періоді отримання.</p> <p>За операціями госпрозрахункового характеру дохід визнається як валове надходження економічних вигод або потенціалу корисності протягом звітного періоду, коли чисті активи/власний капітал зростають у результаті цього надходження.</p>	<p>Дохід визнається як валове надходження економічних вигод або потенціалу корисності протягом звітного періоду, коли чисті активи/власний капітал зростають у результаті цього надходження, а не в результаті внесків власників.</p> <p>Суми, зібрані представником органу державної влади чи іншої урядової організації, не є економічними вигодами або потенціалом корисності, що надходять до суб'єкта господарювання, і не ведуть до збільшення активів чи зменшення зобов'язань, тому виключаються з доходу (МСБОДС 9).</p>
3.	Переоцінка запасів	Переоцінка здійснюється у випадку, якщо балансова вартість запасів не дорівнює їх справедливій вартості.	<p>Запаси оцінюються за найменшою з двох оцінок: собівартістю або чистою вартістю реалізації.</p> <p>Запаси оцінюються за найменшою з двох оцінок - собівартістю або поточною відновлюваною собівартістю, якщо їх утримують з метою: розподілу без оплати або за номінальною платою, споживання в процесі виробництва товарів для розподілу без оплати або за</p>

№ з/п	Операції господарської діяльності ОДС	Відображення в обліку та звітності	
		з урахуванням діючої облікової системи в Україні	з урахуванням МСБОДС [48]
1	2	3	4
			номінальною платою (МСБОДС 12).
4.	Калькуляція собівартості придбаних запасів	Собівартість запасів включає вартість придбання та переробки. Витрати на доставку та приведення їх у теперішній стан списуються на витрати діяльності юридичної особи.	Собівартість запасів включає всі витрати на придбання, переробку та інші витрати, що виникли під час доставки запасів до їх теперішнього місцеперебування та приведення їх у теперішній стан (МСБОДС 12).
5.	Визнання собівартості списаних запасів	Собівартість списаних запасів може визначатись за балансовою вартістю, якщо вони не є взаємозамінними, або, в іншому випадку, за середньозваженою величиною.	Собівартість одиниць використаних запасів, які не є взаємозамінними, та вироблених товарів або наданих послуг, призначених для конкретних проектів, визначається шляхом використання конкретної ідентифікації їхньої індивідуальної собівартості.  Для запасів різного характеру або використання можуть бути формули собівартості: «перше надходження — перший видаток» (ФІФО) або за формулою середньозваженої собівартості (МСБОДС 12).
6.	Коригування сум, визнаних у фінансових звітах, для відображення подій, які відбуваються у проміжок часу між датою звітності і датою подання звіту	В обліку вітчизняних ОДС не проводиться.	Коригуються суми, визнані в фінансових звітах, для відображення подій, які коригують після дати звітності, якщо:  а) події, які свідчать про умови, що існували на дату підготовки звіту (події, що їх коригують після дати підготовки звіту);  б) події, які свідчать про умови, що виникли після дати підготовки звіту (події, що їх не коригують після дати підготовки звіту) (МСБОДС 14).
7.	Утримання	В обліку вітчизняних	Подальші видатки,

№ з/п	Операції господарської діяльності ОДС	Відображення в обліку та звітності	
		з урахуванням діючої облікової системи в Україні	з урахуванням МСБОДС [48]
1	2	3	4
	інвестиційної нерухомості	ОДС такі об'єкти окремо не визнаються. Витрати на утримання основних засобів, переданих в оренду, компенсуються за рахунок орендаря.	пов'язані з інвестиційною нерухомістю, додаються до її балансової вартості, якщо існує ймовірність одержання суб'єктом господарювання майбутніх економічних вигод або потенціалу корисності протягом усього строку експлуатації інвестиційної нерухомості. Усі інші подальші видатки слід визнавати як витрати того періоду, в якому вони понесені (МСБОДС 16).
8	Нарахування амортизації основних засобів	Нарахування амортизації здійснюється в кінці року у фіксованих відсотках від вартості певної групи основних засобів, незалежно від терміну їх експлуатації.	Систематично здійснюється розподіл вартості основного засобу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації (МСБОДС 17).

Багато досліджень науковців України присвячено проблемам, пов'язаним із застосуванням національних стандартів бухгалтерського обліку. На даний час в українській нормативній базі існують певні недоліки, усунення яких дасть змогу надавати зацікавленим внутрішнім та зовнішнім користувачам вичерпну, достовірну та неупереджену інформацію, необхідну для прийняття управлінських рішень. Для усунення цих недоліків необхідно, зокрема [58]:

- удосконалити методологію та порядок ведення бухгалтерського обліку основних засобів (порядку відображення альтернативного підходу до обліку витрат на позики), запасів (докладної регламентації правил бухгалтерського обліку виробничих запасів, тари, МШП, готової продукції), операцій в іноземній валюті (порядку відображення в обліку курсових різниць);
- удосконалити методологію обліку витрат на науково – конструкторські роботи, субсидій та розкриття інформації про державну допомогу;
- здійснити регламентацію методології бухгалтерського обліку в різних галузях народного господарства.

*Необхідно внести ряд уточнень як у методику ведення обліку та формування звітності, так і в деякі законодавчі акти.*

Форми фінансових звітів українських підприємств мають певні відмінності від форматів звітності, передбачених четвертою Директивою ЄС. Вимоги до складання звітності згідно з МСФЗ доцільно поширювати лише на підприємства, які мають оприлюднювати звітність згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Актуальним є внесення змін до деяких законодавчих актів, зокрема, до Господарського кодексу щодо поняття та статусу малих і середніх підприємств [47, с.29].

Існують сьогодні розбіжності між сьомою Директивою ЄС, П(С)БО 19 «Об'єднання

підприємств», П(С)БО 20 «Консолідовані фінансові звіти» та МСФЗ 22 «Об'єднання підприємств» щодо визначення материнського підприємства та контролю умов складання консолідованих фінансових звітів, а також вивільнення материнського підприємства від обов'язку складання цих звітів.

Потребує принципових змін система статистичної звітності. Статистичну інформацію доцільно обмежити лише узагальненими показниками (про витрати за елементами, основні засоби, капітальні інвестиції), необхідними для управління на макрорівні, а фінансову інформацію формувати, виходячи з потреб широкого кола користувачів з використанням класифікації основних засобів, запасів тощо, прийнятих підприємством. Це дасть змогу усунути існуючу суперечливість інтересів державних органів і суспільства щодо підходів до оцінки та подання інформації у фінансовій звітності.

Деякі національні П(С)БО пропонують досить великий перелік методів обліку певних операцій (нарахування амортизації основних засобів, списання з балансу запасів, нарахування резерву безнадійних боргів та ін.). Так, в П(С)БО 9 наведено п'ять методів оцінки витрачених матеріалів. Доцільно для практики запропонувати один - два методи, що дало б можливість спростити роботу бухгалтерів-практиків, підвищити порівнянність звітної інформації [47, с.20].

Недоліком нормативно-правової бази є те, що в чинних документах не зазначено, чим повинні займатися працівники обліку, які їх права, обов'язки і відповідальність. Тому в наукових працях професор М.В. Кужельний пропонує затвердити на рівні Уряду України Положення про головних (старших) бухгалтерів підприємств, організацій і установ [33, с.49].

*Для вдосконалення нормативно-правової бази бухгалтерського обліку слід реалізувати, в першу чергу, наступні заходи:*

- удосконалити методологію та порядок ведення бухгалтерського обліку основних засобів (обґрунтувати альтернативний підхід до обліку витрат на позики; чітко визначити методи нарахування амортизації), запасів (докладної регламентації правил бухгалтерського обліку виробничих запасів, тари, МШП, готової продукції; запропонувати один - два методи списання запасів), операцій в іноземній валюті (порядку відображення в обліку курсових різниць) та ін.;
- примітки до річної звітності підприємства при їх оприлюдненні доцільно доповнювати інформацією, що характеризує особливості підприємства, суттєво впливає на формування фінансових результатів діяльності (поточного періоду та на перспективу);
- регламентувати методологію бухгалтерського обліку в різних галузях народного господарства;
- у податковому законодавстві при визначенні оподаткованого прибутку використовувати методику, передбачену П(С)БО та МСФЗ (в Законі України «Про податок на прибуток підприємств» має бути використано методику визначення фінансового результату відповідно до національних Положень бухгалтерського обліку)
- затвердити Положення про головних (старших) бухгалтерів підприємств, організацій і установ, що чітко регламентувало б функції та повноваження працівників обліку.

### **Питання для контролю**

1. З якою метою в Україні здійснюється державне нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності?
2. Охарактеризуйте склад кожного рівня системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку.
3. Який закон визначає правові засади регулювання організації і ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні?

4. На яких суб'єктів господарської діяльності поширюється даний закон і яка його особливість?
5. Визначте основний нормативно-правовий документ у системі регулювання бухгалтерського обліку.
6. Коли в Україні розпочався процес реформування бухгалтерського обліку та звітності?
7. З чим пов'язані істотні зміни в основних методологічних принципах, якими раніше керувалися підприємства?
8. Скільки національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку запроваджено на даний час?
9. Які документи є основними в системі регулювання актів з бухгалтерського обліку?
10. До чиєї компетенції віднесено порядок обліку і складання звітності у банках?
11. Хто наділений повноваженнями щодо встановлення порядку ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності про виконання бюджетів та госпрозрахункових операцій бюджетних установ?
12. Наведіть причини, які ускладнюють впровадження дієвої системи державного фінансового контролю органів державного сектору?
13. Розкрийте мету створення міжнародних стандартів фінансової звітності.
14. Що пропонується для усунення недоліків в українській нормативній базі?
15. Перелічіть заходи для вдосконалення нормативно-правової бази бухгалтерського обліку.

### **РОЗДІЛ 3. Організація облікового процесу**

Раціональною вважають таку організацію, за якої облік може найбільш успішно виконувати поставлені перед ним завдання при найменших затратах засобів і праці. Основні передумови раціональної організації обліку на підприємстві наступні.

*Вивчення структури, особливостей технології та організації виробництва, що забезпечує правильну організацію обліку господарських процесів, встановлення взаємовідносин окремих підрозділів підприємства з бухгалтерією, визначення порядку документації господарських операцій і документообороту, реєстрації господарських операцій в системі рахунків синтетичного та аналітичного обліку, методики калькулювання собівартості продукції, порядок узагальнення облікової інформації.* При цьому визначають також технічні



засоби одержання облікової інформації, використання обчислювальної техніки, склад і кваліфікацію облікового персоналу та інші конкретні умови ведення обліку на підприємстві.

Важливими факторами успішного завершення роботи на цьому етапі є прийняття рішень, які б оптимально відповідали економіко-організаційній характеристиці суб'єкта: вирішувались за допомогою працівників діючого штатного складу, не були фінансово обтяжливими, але одночасно забезпечували перспективу розвитку підприємницької діяльності.

*Вивчення змісту й обсягу необхідної інформації.* Для ринкової економіки притаманними є такі процеси і явища як конкуренція та вільне ціноутворення, що складаються під впливом витрат, попиту або у їх поєднанні. У зв'язку з цим виникає потреба в організації внутрішньогосподарського обліку, який, будучи часткою бухгалтерського обліку, виконував би завдання, пов'язані з управлінням як підприємства в цілому, так і внутрішніми підрозділами, починаючи із ступеня проектування нового товару і закінчуючи його реалізацією. Оскільки така інформація забезпечується за допомогою бухгалтерського обліку, то головним бухгалтером разом з керівними працівниками повинно бути завчасно визначено обсяг інформації, її зміст і строки подання.

Аналітичний облік на підприємстві, як основне джерело управлінської інформації, повинен враховувати стратегічні питання менеджменту та маркетингу суб'єкта, бути максимально наближеним до проблемних управлінських питань, але, разом з тим, не мати зайвих облікових даних та форм звітності.

*Вивчення законодавчих і нормативних актів щодо обліку і звітності.* Бухгалтерський облік повинен здійснюватися відповідно до чинних законодавчих актів з питань організації обліку, а також галузевих інструкцій. Тільки у такому випадку буде забезпечено єдність методології обліку та одержання звітної інформації, необхідної для контролю, аналізу та оперативного управління як окремим господарством, так і економікою країни в цілому.

На сьогодні питання дотримання принципів національних П(С)БО для вітчизняного суб'єкта господарювання важливі в такій мірі, як і дотримання вимог податкового законодавства. Розмаїття законодавчої бази системи оподаткування, динаміка її змін обумовлюють введення аналітичних субрахунків для відображення операцій, що реєструються за податковими вимогами (тимчасові та постійні різниці, податковий кредит тощо).

*Встановлення облікових взаємовідносин бухгалтерії з оперативно відокремленими підрозділами підприємства.* Бухгалтерія як складова частина управлінського апарату тісно взаємопов'язана з усіма виробничими підрозділами і службами підприємства. Вона одержує від них потрібну для обліку і контролю документацію і, в свою чергу, забезпечує їх економічною інформацією про результати їхньої роботи [100].

На цьому етапі важливо розподілити ведення обліку та підготовку внутрішньої звітності за окремими підрозділами (матеріально-відповідальними особами). Забезпечення кваліфікованої спеціалізації обліковців – запорука оперативності та достовірності облікових даних.

*Визначення цілей адміністративного менеджменту на оперативному та стратегічному рівні.* Орієнтація на пріоритетні питання діяльності на даний час та перспективу обумовлює деталізацію обліку, формування внутрішньої звітності, оперативність узагальнення облікових даних.

*Оцінка реальних можливостей щодо запровадження оптимальної організації бухгалтерського обліку:* обґрунтування та взаємоув'язку фінансових ресурсів підприємства, організаційно-технічних його параметрів, кадрового потенціалу з реалізацією визначеної системи організації бухгалтерського обліку та підготовки звітності.

Однією з передумов запровадження наукової організації праці в бухгалтерії є характер технології облікового процесу, оскільки облік можна представити у вигляді декількох безперервних стадій, що охоплюють поточне спостереження, вимірювання, реєстрацію, систематизацію господарських операцій, підготовку, аналіз та контроль показників звітної інформації (табл. 3.1).

**Порівняльна характеристика етапів систем облікового процесу в Україні та США [57, с.67]**

Етапи облікового процесу	
Україна	США
4) обробка первинних документів	1) обробка первинних документів
5) запис проводок до спеціальних журналів (відомостей)	2) запис проводок до загального журналу обліку господарських операцій
6) перенесення даних з журналів до Головної книги	3) перенесення даних з журналу до Головної книги
7) перевірка балансу рахунків Головної книги	4) зведення пробного балансу
8) перенесення даних Головної книги до форм фінансової звітності	5) підготовка робочого облікового звіту
	6) підготовка фінансових звітів на базі робочого облікового звіту
	7) виконання регулюючих проводок
	8) виконання заключних проводок
	9) зведення повного пробного балансу
	10) складання фінансових звітів
	11) виконання зворотних проводок

Техніка обліку - найбільш трудомістка частина облікового процесу, що передбачає вибір форми ведення обліку, організації бухгалтерської служби та формування її взаємозв'язків з іншими службами, робочого плану рахунків, технології обробки даних тощо.

Найбільшу частку в бухгалтерській роботі складають облікові процеси, що поділяються за об'єктами обліку (основні засоби, виробничі запаси, грошові кошти, дебіторська заборгованість тощо); за комплексами облікових операцій (облік оприбуткування товарно-матеріальних цінностей, списання запасів, касові операції, розрахунки з постачальниками тощо).

Під операцією розуміють сукупність елементарних дій, пов'язаних єдністю цілі або змістом об'єкту праці. Виконувані в ході облікового процесу операції за змістом складають 6 груп: технічні, логічні, аналітичні, творчі, організаційні та допоміжні [57, с.69].

*Технічні операції* (не потребують значних розумових зусиль, легко автоматизуються) - записи до реєстрів обліку, підрахунок даних первинних документів, відомостей, реєстрів; сортування документів перед передачею до архіву; виписка та розмноження первинних документів.

*Логічні операції* - упорядкування масивів вихідних даних (кодування документів та їх сортування перед записом до накопичувальних відомостей та реєстрів обліку); підготовка на підставі облікових даних довідок; звірка розрахунків з підприємствами та особами; листування з дебіторами. Операції цієї групи в структурі праці бухгалтерів займають незначну частку.

*Аналітичні операції* містять елементи різних співставлень: приймання, формальна та логічна перевірка звітів матеріально відповідальних осіб, виявлення та виправлення помилок в обліку; звірка даних бухгалтерського та первинного обліку; складання бухгалтерських розрахунків; інвентаризація.

*Творчі операції* - складні розрахунки, вибір варіантів рішень на підставі критеріїв, що часто визначаються самим виконавцем. Наприклад, економічний аналіз кошторисів витрат, собівартості продукції в розрізі цехів, оцінка ефективності господарської діяльності, проведення документальних ревізій цехів, підготовка методик, інструкцій, складання планів роботи бухгалтерії тощо.

*Організаційні операції* відрізняються від попередньої групи адміністративною направленістю, наприклад, підтвердження висновків комісії про списання недостачі чи списання або псування матеріальних цінностей, затвердження та контроль виконання планів роботи бухгалтерії.

*Допоміжні* - операції з матеріального забезпечення бухгалтерії, ведення діловодства, підшивки документів та архівне їх зберігання; різні разові роботи, що не увійшли до попередніх груп операцій.

Ефективність облікового процесу пов'язана з кваліфікаційним кадровим забезпеченням на етапах реалізації зазначених операцій.

Для забезпечення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає структуру, форми, методи, технічні засоби, процедури тощо. Технічний аспект облікового процесу полягає у виборі форми ведення бухгалтерського обліку. В свою чергу, форма бухгалтерського обліку виступає як певна система реєстрів, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них. Вона обирається підприємствами самостійно з дотриманням єдиних засад бухгалтерського обліку [40, с.9].

З урахуванням особливостей своєї діяльності та технології обробки облікових даних підприємство може застосовувати ручну (меморіально-ордерну, журнально-ордерну, спрощену тощо), механізовану або автоматизовану форми бухгалтерського обліку (остання є пріоритетною на даний час). При цьому, у разі потреби, підприємство може вводити додаткові субрахунки та аналітичні рахунки, додаткову систему реєстрів аналітичного обліку.

Керівництво підприємства завжди намагається модифікувати рекомендовану структуру перелічених реєстрів з метою задоволення першочергових управлінських потреб: вводяться показники за додатковими рахунками аналітичного обліку, усуваються графи за рахунками, що не передбачені робочим Планом рахунків, розробляються реєстри для підготовки внутрішньої звітності тощо.

До форм обліку висувається ряд вимог, зокрема, вони повинні: забезпечувати повноту і реальність відображення в облікових реєстрах всієї облікової інформації; бути економічними, інформаційними для прийняття управлінських рішень; забезпечувати правильне поєднання синтетичного та аналітичного обліку, своєчасне відображення в обліку господарських операцій та складання звітності; забезпечувати проведення економічного аналізу та контролю господарської діяльності підприємства.

Обираючи певну форму бухгалтерського обліку, підприємство повинно дотримуватись її протягом певного періоду часу (не менше 1 року). Про можливу зміну прийнятої форми бухгалтерського обліку в наступному обліковому періоді необхідно вказати в наказі про облікову політику або Примітках до річної фінансової звітності, обґрунтувавши при цьому доцільність змін.

Підприємство самостійно визначає облікову політику, яка є сукупністю принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. *Рекомендований перелік* питань облікової політики для суб'єктів наведено в табл. 3.2.

Підприємство самостійно розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку - систем обробки та підготовки інформації про діяльність для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

Організація адміністративного менеджменту передбачає участь бухгалтера на всіх етапах управління: у складанні та узгодженні бюджетів, розробці стандартів витрат, наданні інформації про минулі події, складанні розрахунків щодо можливих наслідків майбутніх дій та ін. Відображаючи операції, які здійснює підприємство, бухгалтер накопичує дані про витрати і доходи структурних підрозділів підприємства, складає внутрішню звітність, що дає змогу оцінювати результати їх діяльності.

Таблиця 3.2

**Рекомендована структура наказу про облікову політику суб'єкта господарської діяльності**

№ з/п	Питання, які потребують визначення та затвердження	Для суб'єктів господарювання	
		що займаються підприємницькою діяльністю	що займаються непідприємницькою діяльністю
1	2	3	4
<i>Рекомендовані Міністерством фінансів України [41]</i>			
1.	Методи оцінки вибуття запасів	+	+
2.	Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів	+	+
3.	Порядок обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат	+	-
4.	Окремий субрахунок обліку транспортно-заготівельних витрат	+	-
5.	Методи амортизації необоротних активів	+	-
6.	Вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів	+	+
7.	Застосування класу 8 або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку	+	-
8.	Періодичність зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку	+	-
9.	Метод обчислення резерву сумнівних боргів	+	-
10.	Перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів	+	-
12.	Порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг	+	-
12.	Сегменти, пріоритетного виду сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках	+	+
13.	Перелік і склад змінних і постійних загальнопромислових витрат, базу їх розподілу	+	-
14.	Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	+	+
15.	Порядок визначення ступеню завершеності робіт за будівельним контрактом	+	-
16.	Дата визнання придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів	+	-
17.	База розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу	+	-
18.	Поріг суттєвості щодо окремих об'єктів обліку	+	-
19.	Переоцінка (індексація) необоротних активів	+	+
20.	Періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань	+	-

№ з/п	Питання, які потребують визначення та затвердження	Для суб'єктів господарювання	
		що займаються підприємницькою діяльністю	що займаються непідприємницькою діяльністю
1	2	3	4
21.	Окремий баланс філій та інших відокремлених підрозділів суб'єкта	+	+
<i>Обумовлені нормативною системою організації облікового процесу (додатково до рекомендацій Мінфіну)</i>			
22.	Відповідність принципам національних Положень бухгалтерського обліку	+	
23.	Склад комісії для визначення строку корисного використання необоротних активів, вибору методу їх амортизації	+	-
24.	Робочий план рахунків (з субрахунками аналітичного обліку)	+	+
25.	Переоцінка запасів	+	+
26.	Порядок оприбуткування матеріальних цінностей, одержаних на безоплатній основі	+	+
27.	Оприбуткування та списання дорогоцінних металів		
28.	Форми самостійно створених первинних документів	+	+
29.	Програмне забезпечення для автоматизованої обробки даних (ліцензійний номер)	+	+
30.	Перелік осіб, які мають право підпису первинних документів (платіжно-розрахункових, документів на зовнішнє переміщення матеріальних цінностей)	+	+
31.	Умови зберігання первинних документів та облікових реєстрів	+	+
32.	Перелік осіб, що зобов'язані здійснювати внутрішній контроль (внутрішній аудит) результатів обліку та даних звітності	+	+

Роль бухгалтера у процесі аналізу та контролю полягає в тому, що він здійснює зіставлення фактичних даних про діяльність з планами або бюджетами, розраховує, аналізує та інтерпретує відхилення. Для забезпечення прийняття рішень на різних стадіях та рівнях управління бухгалтер узагальнює, систематизує і надає необхідну інформацію, готує рекомендації щодо можливих наслідків обраного напрямку дії.

Як бачимо, функції, що їх виконує бухгалтер, який обслуговує керівників усередині підприємства, значно ширші, ніж бухгалтера який тільки реєструє господарські операції в системі рахунків методом подвійного запису.

Чисельність облікового апарату і його структура значною мірою залежать від обсягу облікових і контрольних робіт, від форми організації та автоматизації обліку, від масштабів виробництва і структури управління ним. Найбільш поширена така структура апарату бухгалтерії, коли в її складі виділяють відділи з обліку матеріальних цінностей, праці і заробітної плати, затрат на виробництво, готової продукції та її реалізації, а також узагальнення всіх даних обліку і складання звітності. Роботу кожного відділу очолює старший бухгалтер. Для суб'єктів малого підприємництва характерна бухгалтерія в складі 2-3 чоловік: головний бухгалтер, бухгалтер, касир.

Збільшення і ускладнення господарських зв'язків в умовах ринку, а звідси — зростання оперативної інформації, необхідної для управління, вимагають подальшого удосконалення організації бухгалтерського обліку, а також підвищення рівня економічних знань та ділової кваліфікації всіх облікових працівників. Раціонально організувати облік можуть тільки спеціалісти, які володіють глибокими знаннями як з методології і техніки бухгалтерського

обліку, так і з економіки, права, аналізу та контролю (аудиту).

### Питання для контролю

1. Якими є критерії раціональної організації обліку?
2. Що забезпечує вивчення структури, особливостей технології та організації виробництва?
3. Назвіть основне джерело управлінської інформації на підприємстві.
4. Наведіть умову забезпечення єдності методології обліку і одержання звітної інформації.
5. Що необхідно здійснити на етапі встановлення облікових взаємовідносин бухгалтерії з оперативно відокремленими підрозділами підприємства?
6. Яка передумова запровадження наукової організації праці в бухгалтерії?
7. Охарактеризуйте розподіл облікових процесів у бухгалтерській роботі.
8. Яка сутність терміну „операція“?
9. Скільки змістових груп складають виконувані в ході облікового процесу операції?
10. З чим пов'язують ефективність облікового процесу?
11. Перерахуйте вимоги, які висуваються до форм обліку.
12. Яка роль бухгалтера в організації управлінського обліку?
13. Опишіть найбільш поширену структуру апарату бухгалтерії.
14. Що є основою удосконалення обліку для будь-якого суб'єкта?
15. Глибокі знання в яких галузях необхідні для раціональної організації обліку?

## РОЗДІЛ 4. Організація обліку власного капіталу

### 4.1. Класифікація статей власного капіталу

**Капітал** у буквальному розумінні означає головну суму коштів, необхідних для започаткування та здійснення діяльності [15, с.101].

Синонімом капіталу в сучасному економічному трактуванні є *авансований капітал* – грошова сума, яка вкладається засновниками та учасниками в підприємство з метою виконання статутних завдань. За характером витрачання (придбання засобів виробництва і найманої робочої сили) авансований капітал поділяється відповідно на постійний та змінний.

В свою чергу, постійний капітал з урахуванням використання та характеру кругообороту розділяється на основний і оборотний.

*Основний капітал* - це частина постійного капіталу, яка складається з вартості засобів праці (будівель, машин, устаткування) та обертається протягом кількох періодів виробництва.

*Оборотний капітал* – частина постійного капіталу, що витрачається на придбання на ринку предметів праці (сировини, матеріалів, комплектуючих виробів), на оплату праці робочої сили.

За джерелами формування капітал підприємства ділиться на власний та залучений.

*Залучений капітал* формується на тимчасовій основі у вигляді довгострокової та короткострокової позики, яка здійснюється у формі банківського кредиту, кредиторської заборгованості підприємства, отриманих цільових та бюджетних коштів на реалізацію статутної діяльності.

**Власний капітал** це - частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. Економічну сутність власного капіталу можемо виразити у вигляді рівняння [61]:

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

У зв'язку з необмеженим терміном використання власний капітал є джерелом довгострокового фінансування господарської діяльності підприємства, свідчить про відповідальність засновників за ризики підприємницької діяльності в межах належної їм частки в статутному капіталі, є гарантом платоспроможності в межах його розміру .

Згідно з чинним законодавством мінімальний розмір статутного капіталу регламентований лише для господарських товариств та деяких специфічних видів діяльності, пов'язаних з фінансовими операціями.

До моменту реєстрації господарського товариства кожен з учасників зобов'язаний внести *не менше 30% свого внеску*, що підтверджується документами, які видає банк.

Для підприємств всіх інших організаційно-правових форм господарювання його розмір визначається засновниками та залежить, насамперед, від виду та масштабу діяльності.

Вартість внесених до статутного (пайового) капіталу об'єктів інтелектуальної власності та інших нематеріальних активів визначається на договірних засадах між власниками підприємства і суб'єктами права власності на ці об'єкти. Майно, передане в рахунок внесків до статутного капіталу підприємства, оцінюється за погодженою засновниками вартістю.

Якщо на внесок до статутного капіталу майном відсутні документи про підтвердження його вартості, вона визначається за взаємною згодою засновників, про що складається протокол засновницьких зборів. Якщо засновники не можуть прийти до спільної думки з оцінки майна, проводиться експертна оцінка в бюро технічної інвентаризації або в торгово-промисловій палаті.

У випадку змін по внесках до статутного капіталу *вносяться зміни до засновницьких документів, що підлягають державній реєстрації*. Товариство зобов'язане в п'ятиденний термін повідомити орган, який здійснив реєстрацію, про зміни.

Зміни по статтях власного капіталу за даними річної форми звітності Ф№4 "Звіт про власний капітал" наведено в табл. 4.1.

Таблиця 4.1

### Зміни по статтях власного капіталу

Статутний капітал (графа 3 ф. №4*; рядок 300 ф. №1**)	
- формування розміру с статутного капіталу; (+)	- зменшення номінальної вартості акцій; (-)

- випуск нових акцій (для акціонерних товариств); (+)	- анулювання акцій (на суму номінальної вартості), викуплених в акціонерів; (-)
- збільшення номінальної вартості акцій; (+)	- повернення частки статутного капіталу при виході учасників – на суму, яка зафіксована в установчому договорі; (-)
- збільшення кількості акцій номінальної вартості; (+)	
- реінвестування дивідендів у вигляді акцій; (+)	

**Пайовий капітал (графа 4 ф. №4; рядок 310 ф. №1 )**

- реєстрація пайових внесків; (+)
- повернення внесків (паїв) при виході учасника; (-)

**Додатково вкладений капітал (графа 5 ф. №4; рядок 320 ф. №1 )**

- емісійний доход (розміщення акцій за ціною, що перевищує їх номінальну вартість); (+)
- реалізація викуплених акцій за ціною, що перевищує їх номінальну вартість; анулювання акцій власної емісії, ціна викупу яких менше номінальної вартості; (+)
- анулювання акцій власної емісії, ціна викупу яких перевищувала номінальну вартість; (-)
- реалізація викуплених акцій за ціною, що менше ціни викупу; (-)

**Інший додатковий капітал (графа 6 ф. №4; рядок 330 ф. №1 )**

- |  |  |
|--|--|
| - дооцінка необоротних активів; (+)          | - уцінка необоротних активів; (-)  |
| - безплатно одержані необоротні активи ; (+) | - нарахування амортизації за безплатно одержаними необоротними активами; (-) |

**Резервний капітал (графа 7 ф. №4; рядок 340 ф. №1 )**

- спрямування частини прибутку на його формування та поповнення; (+)
- виплати за рахунок резервного капіталу (дивіденди за привілейованими акціями; відсотки за облігаціями); (-)
- покриття збитків; (-)

**Нерозподілений прибуток (графа 8 ф. №4)**

- чистий прибуток, одержаний за звітний період (рядок 350 ф.№1 "Баланс" або рядок 220 ф. №2 "Звіт про фінансові результати"); (+)
- виплата дивідендів; (-)
- чистий збиток за звітний період (рядок 350 ф.№1 "Баланс" або рядок 225 ф. №2 "Звіт про фінансові результати"); (-)
- відрахування до резервного капіталу; (-)

**При коригуванні залишків на початок звітного періоду:**



- зміна облікової політики (рядок 020 ф. №4 "Звіт про власний капітал"); (+) або (-)  
- виправлення помилок (рядок 030 ф. №4 "Звіт про власний капітал"); (+) або (-)  
- інші зміни (рядок 040 ф. №4 "Звіт про власний капітал"); (+) або (-)

**Неоплачений капітал (графа 9 ф.№4; рядок 360 ф. №1 )**

- заборгованість за внесками учасників до статутного капіталу; (+)  
- погашення заборгованості шляхом внесення внесків до статутного капіталу; (-)  
- заборгованість за неоплаченими акціями (частками), які раніше з метою перепродажу були викуплені в інших учасників; (-)

**Вилучений капітал (графа 10 ф.№4; рядок 370 ф. №1 )**

- фактична собівартість акцій власної емісії (часток), викуплених в акціонерів (учасників); (+)  
- вилучення капіталу у випадку виходу учасника; (+)  
- реалізація (перепродаж) викуплених акцій власної емісії (часток) – на суму фактичної собівартості; (-)  
- анулювання викуплених акцій – на суму фактичної собівартості; (-)

\*Ф№4 «Звіт про власний капітал»

\*\* Ф№ 1 «Баланс»

Засновники відкритого акціонерного товариства (емітенти) повинні публікувати згідно з вимогами законодавства інформацію про випуск акцій, зміст та порядок реєстрації якої встановлюється Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку. Строк відкритої підписки на акції не може перевищувати 6-ти місяців. Емітент видає акції покупцеві лише за умови повної оплати їх вартості. Акціонеру замість цінних паперів може бути виданий сертифікат на сумарну номінальну вартість акцій, які йому належать.

Важливим питанням є правильне процедурне проведення та документальне оформлення виходу учасника. Для того, щоб уникнути розбіжностей між учасниками в статуті товариства наводиться порядок виходу учасника з товариства, в якому обов'язково слід передбачити терміни розгляду заяв зборів, порядок голосування тощо.

При виході (виключенні) учасника йому виплачуються: сума його внеску до статутного капіталу (крім акціонерних товариств), частка прибутку, отримана товариством у поточному році.

Вартість частки учасника при цьому виплачується не раніше затвердження фінансового звіту товариства за рік, в якому учасник вийшов з нього, але в строк до 12 місяців з дня виходу.

#### **4.2. Бухгалтерський облік статей власного капіталу**

Бухгалтерський облік статутного капіталу починається з моменту реєстрації підприємства в Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України і припиняється в день вибуття підприємства з Державного реєстру в результаті завершення діяльності, банкрутства, реорганізації тощо.

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку залишків по статтях власного капіталу

підприємства та облік операцій по їх формуванню наведено в таблиці 4.2.

Таблиця 4.2

### Статті власного капіталу

Стаття власного капіталу	Сальдо на рахунку бух. обліку	Зміст статті, відображення її формування на рахунках бухгалтерського обліку
1	2	3
1. Статутний капітал	40	Зареєстрований статутний фонд, в основі якого погоджена між засновниками та учасниками справедлива вартість їхніх часток: Дт46-Кт40
2. Пайовий капітал (ПК)	41	Сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його фінансово-господарської діяльності. ПК складається з сум пайових внесків членів споживчого товариства, житлово-будівельних кооперативів, кредитних спілок та інших господарюючих суб'єктів, а також паїв членів колективних сільськогосподарських підприємств: Дт46-Кт41
3. Додатковий вкладений капітал.	421	Дохід, одержаний від розміщення акцій власної емісії за цінами, що перевищують номінальну вартість : Дт46-Кт421
4. Інший додатковий капітал.	423	Розмір дооцінки необоротних активів: Дт10,11,12-Кт423
	424	Справедлива вартість безкоштовно отриманих необоротних активів: Дт10,11,12-Кт424
5. Резервний капітал (РК)	43	Сума резерву, створеного за рахунок прибутку, що використовується підприємством відповідно до напрямів, передбачених в установчих документах (як правило, на покриття непередбачених витрат, погашення боргів перед кредиторами при ліквідації товариства, виплати дивідендів за привілейованими акціями тощо). В акціонерному товаристві РК створюється у розмірі, встановленому установчими документами, але <i>не менше 25% статутного капіталу</i> . Щорічні відрахування на поповнення РК передбачаються установчими документами та здійснюються за рахунок чистого прибутку, але <i>не можуть бути менше 5 % його загальної вартості</i> : Дт443-Кт43
6. Нерозподілений прибуток (непокритий збиток).	441 (442)	Кінцевий фінансовий результат господарської діяльності:  Дт79-Кт441- нерозподілений прибуток;  Дт443 – Кт79 – непокритий збиток
7. Неоплачений капітал.	(46)	Сума статутного капіталу, що на дату реєстрації підприємства заявлена, але

Стаття власного капіталу	Сальдо на рахунку бух. обліку	Зміст статті, відображення її формування на рахунках бухгалтерського обліку
1	2	3
		фактично не внесена засновниками: сальдо за Дт46
8. Вилучений капітал (ВК)	(451 – 453)	Фактична собівартість акцій власної емісії, вилучених товариством у своїх акціонерів. Суми ВК відображають вартість акцій власної емісії, які на певний момент не розміщені серед акціонерів. Вилучені акції повинні бути або перепродані, або анульовані <i>протягом року</i> з моменту вилучення: сальдо за Дт 451 – 453

Особливістю організації обліку акцій є те, що крім організаційних витрат, пов'язаних зі створенням акціонерного товариства, виникають витрати на випуск акцій: гонорар юриста, гонорар аудиторів, витрати на друк сертифікатів та поштові витрати, витрати, які пов'язані з реєстрацією на фондовій біржі, канцелярські та адміністративні витрати, витрати на рекламні проспекти. Такі витрати відносяться до інших операційних витрат підприємства.

Організація обліку власного капіталу має певні особливості ведення аналітичного обліку:

- аналітичний облік неоплаченого капіталу здійснюється за видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств) та за кожним засновником (учасником) господарюючого суб'єкта;
- аналітичний облік додаткового капіталу ведеться за видами та за кожним засновником (учасником). Він організується таким чином, щоб забезпечити керівництво інформацією про напрями використання фондів господарюючого суб'єкта;
- аналітичний облік вилученого капіталу ведеться за видами акцій (вкладів, паїв);
- аналітичний облік резервного капіталу ведеться в окремих відомостях за його видами і напрямками використання.

В таблиці 1.3 додатка 1 наведено кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку власного капіталу.

#### 4.3. Документування операцій по статтях власного капіталу

Документ, що підтверджує внесення часток засновників, - нотаріально завіреним *засновницький опис майна*.

Основними документами для обліку формування статей власного капіталу, в першу чергу, є:

- для неоплаченого капіталу, пайового капіталу: статут, довідки бухгалтерії, видаткові та прибуткові касові ордери, протоколи зборів акціонерів (засновників), установчі договори, накладні, акти оприбуткування, накази тощо;
- для додаткового капіталу: акти приймання-передачі основних засобів, довідки, бухгалтерії, накладні, виписки банку, накази, установчі договори, протоколи зборів акціонерів та учасників, акти переоцінок необоротних активів тощо;
- для вилученого капіталу: реєстр акціонерів, видаткові та прибуткові касові ордери, платіжні доручення, виписки банку, довідки бухгалтерії тощо;
- для резервного капіталу: довідок бухгалтерії, виписки банку, накази, установчі договори, рішення зборів учасників тощо.

Акціонерне товариство не пізніше шести місяців після реєстрації зобов'язане видати акціонерам акції (сертифікати акцій). При цьому закриті акціонерні товариства мають право випускати тільки іменні акції. Обіг акцій фіксується незалежним реєстратором в спеціальному журналі. Реєстраційною інформацією є дані про всіх власників акцій, про час їх придбання, про пакет акцій кожного акціонера.

Для випуску акцій акціонерне товариство подає до реєстраційного органу документи, наведені в таблиці 1.1 додатка 1

Після реєстрації випуску емітенту видається *свідоцтво*, яке є підставою для друку *бланків сертифікатів акцій* (при документарній формі випуску) або для оформлення *глобального сертифікату* в депозитарії (при бездокументарній формі випуску).

Документування операцій зменшення розміру статутного капіталу господарського товариства наведено в таблиці 1.2 додатка 1.

### Питання для контролю

1. Що значить термін „капітал” у буквальному розумінні?
2. У чому полягає сутність авансованого капіталу?
3. На які частини поділяють авансований капітал за характером витрачання?
4. Як поділяється постійний капітал з урахуванням використання та характеру кругообороту?
5. Охарактеризуйте економічний зміст залученого власного капіталу.
6. Для яких суб'єктів господарювання чинним законодавством регламентований мінімальний розмір статутного капіталу?
7. Чи підлягають державній реєстрації зміни по внесках до статутного капіталу?
8. Який термін відкритої підписки на акції?
9. Яка умова видачі акції покупцеві?
10. Який документ підтверджує внесення часток засновників до статутного капіталу?
11. Наведіть основні документи для обліку формування статей власного капіталу.
12. Що є підставою для друку емітентом бланків сертифікатів акцій або оформлення глобального сертифікату в депозитарії?
13. З якого моменту починається бухгалтерський облік статутного капіталу підприємства і коли припиняється?
14. Опишіть особливості організації обліку акцій.
15. Які особливості ведення аналітичного обліку власного капіталу?

## РОЗДІЛ 5. Організація обліку зобов'язань

### 5.1. Класифікація зобов'язань та забезпечень

Зобов'язання виникають в результаті минулих подій і ведуть в процесі їх погашення до зменшення економічних вигод в майбутньому.

З метою бухгалтерського обліку зобов'язання поділяються на: довгострокові, поточні,

забезпечення, непередбачені зобов'язання, доходи майбутніх періодів [63].

*Довгострокові зобов'язання* погашаються протягом терміну, який не менший 12 місяців і дати складання балансу. Вони не пов'язані з операційною діяльністю, виникають в результаті придбання та продажу необоротних активів, фінансових інвестицій, при користуванні довгостроковими кредитними ресурсами, в операціях фінансової оренди, є відстроченими податковими зобов'язаннями.

*Поточні зобов'язання* погашаються або протягом операційного циклу, або протягом терміну, що не перевищує 12 місяців з дати складання балансу.

*Сума погашення зобов'язання* – недисконтована сума грошових коштів, яка, як очікується, буде сплачена (визначається на момент виникнення забезпечення).

*Теперішня вартість зобов'язання* – дисконтована сума майбутніх платежів, яка як очікується, буде необхідна для погашення забезпечення.

*Забезпечення* – це зобов'язання, термін погашення якого та сума погашення визначається розрахунково за даними попередніх звітних періодів.

Крім зазначених балансових зобов'язань підприємство обліковує на позабалансовому обліку (рахунок 042) непередбачені зобов'язання, які суттєво можуть вплинути на фінансовий результат та розрахунок яких на дату балансового обліку здійснити практично неможливо.

Таблиця 5.1

### Класифікація зобов'язань та забезпечень

Види зобов'язань	Класифікація зобов'язань за видами	Критеріальна ознака	Рахунки обліку
1	2	3	4
Довгострокові	Довгострокові кредити банків	Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються %, відображаються на балансі за теперішньою вартістю, визначення якої залежить від умов та виду зобов'язання	501-504
	Інші довгострокові фінансові зобов'язання		505-506
Поточні	Короткострокові кредити банків		601-606
	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями		611-612
	Короткострокові векселі видані		621-622

Види зобов'язань	Класифікація зобов'язань за видами	Критеріальна ознака	Рахунки обліку
1	2	3	4
	Кредиторська заборгованість за товари (роботи, послуги)	Відображаються в балансі за теперішньою вартістю	631-632
	Поточна заборгованість за отриманими авансами		681
	Поточна заборгованість з бюджетом		641, 643, 644
	Поточна заборгованість за позабюджетними платежами		642
	Поточна заборгованість зі страхування		651-655
	Поточна заборгованість з оплати праці		661-662
	Поточна заборгованість з учасниками		671-672
	Поточна заборгованість за внутрішніми розрахунками		682-684
	Інші поточні зобов'язання		685
Забезпечення для відшкодування майбутніх витрат	На виплати відпусток працівникам (з урахуванням зборів на соц. страхування)	Суму утворених забезпечень визнають витратами	471
	На додаткове пенсійне забезпечення		472
	На виконання договірних зобов'язань		473
	На реструктуризацію		474
	На виконання зобов'язань за		474

Види зобов'язань	Класифікація зобов'язань за видами	Критеріальна ознака	Рахунки обліку
1	2	3	4
	обтяжливими контрактами		

Методику створення забезпечень показано в таблиці 5.2.

Таблиця 5.2

### Створення забезпечень для відшкодування майбутніх витрат

Забезпечення	Методика створення	Рахунок обліку
1	2	3
На виплату відпусток працівникам (з урахуванням внесків на соц. страхування)	Частка фактично нарахованих відпускних (обов'язкових страхових внесків на відпускні) за минулий рік в загальному фонді оплати праці минулого року, помножена на фактичний фонд оплати праці звітного періоду (з урахуванням змін штатного розпису, нормативної бази з питань нарахування страхових внесків тощо)	471\відп. 471\соц.стр.
На додаткове пенсійне забезпечення	Частка нарахувань на додаткове пенсійне забезпечення за минулий рік в загальному фонді оплати праці минулого року, помножена на фактичний фонд оплати праці звітного періоду з урахуванням зміни контингенту працівників, які уклали відповідну угоду з пенсійним фондом	472
На виконання гарантійних зобов'язань	Відношення фактичних витрат на гарантійне обслуговування за минулий рік до річних обсягів реалізації товарів (послуг), що мали гарантійне обслуговування в минулому році, помножене на отриману виручку від реалізації товарів (послуг) звітного періоду на умовах гарантійного обслуговування.	473

## 5.2. Бухгалтерський облік зобов'язань та забезпечень

### Особливості обліку забезпечень:

- 9) обґрунтування створення забезпечення, визначення його первісної величини та методика списання затверджуються відповідними розпорядженнями керівника підприємства;
- 10) облікова вартість створеного забезпечення на дату створення та розрахунок щомісячного його списання визначається розрахунком, підписаним відповідними посадовими особами;

11) залишок забезпечення переглядається на кожну дату балансу та в разі потреби коригується з урахуванням зміни показників, що впливають на розрахунок забезпечення;

12) під час проведення річної інвентаризації забезпечення інвентаризуються: перевищення суми створення над фактичним його списанням сторнується, у випадку перевищення суми списання над розрахунковою сумою створення забезпечення розмір його донараховується.

**Приклад розрахунку забезпечення на виплату відпусток.** Підприємство в 2007 нарахувало відпускні своєму адміністративному персоналу на суму 36000 грн. (фонд оплати праці 2007-го року становив 80000 грн.), страхові внески на суму 14400 грн. Протягом 2008 року фактична сума відпускних склала 37000 грн., сума страхових внесків на обов'язкове соціальне страхування – 15100 грн., фонд оплати праці 2008 року – 86000 грн.

Коефіцієнт для створення забезпечення:

- на виплату відпускних на 2008 рік з урахуванням відсутності змін штатного розпису  $36000:80000=0,45$ ;

- на страхові внески  $14400:80000=0,18$ .

Протягом 2008 року щомісячно в залежності від фактично нарахованого фонду оплати праці на витрати відноситься сума забезпечення (грн.):

- на виплату відпускних Дт92 - Кт471\відп. - ФОП факт. х 0,45;

- на нарахування страхових внесків Дт92 - Кт471\с.с. – ФОП факт. х 0,18.

Річна сума забезпечення склала :

- на виплату відпускних  $86000 \times 0,45 = 38700$  (грн.);

- на нарахування зборів по обов'язковому соціальному страхуванню  $86000 \times 0,18 = 15480$  (грн.).

Фактичні нарахування відпускних в 2008 р.: Дт471\відп. – Кт661 – 37000 грн., нарахування страхових внесків на суми відпускних – Дт471\с.с. – Кт651-653 – 15100 грн.

На дату балансу нараховані забезпечення прирівнюються до фактично здійснених витрат, для яких вони створені. В даному випадку річний розмір нарахованих забезпечень сторнується в грудні 2008 р.:

- на суму відпускних Дт471\відп. – Кт92 – 1800 грн. ( $38700 - 37000$ );

- на суму страхових внесків Дт471\с.с – Кт92 – 380 грн. ( $15480 - 15100$ ).

**Приклад нарахування забезпечення на гарантійні зобов'язання.** Підприємство реалізує побутову радіоелектронну апаратуру на умовах гарантійного обслуговування протягом півроку після продажу. У 2007р. було надано ремонтів на суму 30000 грн. Фактичні витрати по гарантійному обслуговуванню склали 4500 грн. (це 15% від обсягу реалізації).

В I кварталі 2008 реалізовано такої апаратури на 8000 грн. Фактичні витрати по гарантійному обслуговуванню склали 1100 грн., в тому числі заробітна плата радіомеханікам разом із обов'язковими страховими внесками по соціальному страхуванню 700 грн., вартість використаних комплектуючих – 400 грн.

Нарахування забезпечення по гарантійних зобов'язаннях за перший квартал:

Дт23 – Кт473 – 1200грн. ( $8000 \times 0,15$ ).

Фактичні витрати по гарантійному обслуговуванню в першому кварталі 2008 р.:

- нарахована зарплата з нарахуваннями страхових внесків Дт473 – Кт66,651-653 – 700 грн.;

- списані комплектуючі Дт473 – Кт20 - 400грн.

На річну дату звітності сума забезпечення інвентаризується за рішенням керівника (вона може коригуватись протягом року, якщо елементи розрахунку по його створенню суттєво



змінились) - донараховується, якщо фактичні витрати по гарантійному обслуговуванню більші від суми нарахованого забезпечення і навпаки.

Кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку зобов'язань наведено в таблицях 2.1-2.6 додатка 2.

### 5.3. Облік доходів майбутніх періодів

За кредитом рахунка 69 "Доходи майбутніх періодів" узагальнюється інформація щодо одержаних доходів у звітному періоді, які підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах. За дебетом цього рахунка відображається списання таких доходів на відповідні рахунки обліку доходів та включення до складу доходів звітного періоду.

Аналітичний облік доходів майбутніх періодів ведеться за їх видами, датами утворення і визнання доходами звітного періоду.

Доходами майбутніх періодів, зокрема, є: отримані кошти за культмасові заходи, що будуть відбуватись в наступних періодах, оплата за гарантійне обслуговування протягом визначеного часу в перспективі тощо.

В таблиці 2.7 додатка 2 наведено основні операції, пов'язані з визнанням доходів майбутніх періодів, їх списання на доходи звітного періоду.

### 5.4. Документування зобов'язань

Кредитні взаємовідносини встановлюються на підставі кредитного договору, що укладається між кредитором і позичальником в письмовій формі.

Кредитний договір повинен містити наступні положення: визначення сторін угоди та основні зобов'язання цих сторін (зобов'язання банку надавати грошові кошти в розпорядження позичальника) і зобов'язання позичальника повернути суму з відсотками; сума позики; графік повернення позики; розмір відсоткової ставки і обставини, за яких вона може бути змінена; сума комісійних по виданій позиці; належні банку виплати у зв'язку з використанням кредиту і забезпечення цього кредиту заставою; умови використання кредиту позичальником; строк погашення позики; зобов'язання позичальника надавати банку інформацію та документи про його фінансовий стан.

Первинними документами з обліку зобов'язань з оренди є розрахунки та довідки бухгалтерії, платіжні доручення, виписки банку, акти приймання-передачі основних засобів, видатковий касовий ордер тощо.

Відображення в бухгалтерському обліку зобов'язань за виконані роботи (надані послуги) здійснюється на підставі акту приймання-передачі виконаних робіт (наданих послуг).

Основні документи, на підставі яких проводиться нарахування податків до бюджету:

- ✓ по ПДВ – податкова накладна;
- ✓ по податку на прибуток - первинні документи за операціями, що формують валові доходи і валові витрати, довідки бухгалтерії;
- ✓ по податку з доходу – розрахунково-платіжна відомість;
- ✓ по ресурсних податках та платежах – розрахунки бухгалтерії;
- ✓ штрафні санкції податкових органів оформляються за допомогою актів або протоколів.

*Податкова накладна* складається постачальником для розрахунку суми ПДВ, що є податковим зобов'язанням постачальника. Продавець товару (робіт, послуг), який зареєстрований як платник ПДВ, зобов'язаний надати покупцю податкову накладну, що дає право на одержання податкового кредиту.

У податковій накладній повинні обов'язково заповнюватися такі реквізити: дата виписки; порядковий номер; особи – продавець і покупець, їх індивідуальні податкові номери, місцезнаходження і номер телефону продавця і покупця, номери свідоцтв про реєстрацію платників податку на додану вартість; умови продажу; форма проведення розрахунків;

номенклатура поставки товарів (робіт, послуг) продавця; одиниці виміру товару; кількість, ціна продажу одиниці продукції без урахування ПДВ, обсяг продажу без урахування ПДВ, що підлягає оподаткування за ставками 20%, 0%, звільнення від ПДВ; загальна сума коштів, що підлягає сплаті без ПДВ; податок на додану вартість і загальна сума ПДВ; надбавки і знижки, надані покупцю.

Перерахування податків та обов'язкових платежів здійснюється на підставі платіжних доручень. Крім того, про сплату податків можуть свідчити виписки банку.

Для забезпечення оплати підприємством-покупцем бажаних цінностей на його адресу від постачальника виставляється рахунок (*рахунок-фактура*), в якому вказується кількість, ціна і загальна сума (з урахуванням ПДВ) щодо їх оплати. В свою чергу, перерахування коштів на розрахунковий рахунок постачальника здійснюється за допомогою *платіжного доручення*. Підтвердженням здійснення оплати постачальнику є виписка банку по розрахунковому рахунку підприємства.

Більш детально первинний облік розрахункових операцій розкрито в розділах 6-8.

### Питання для контролю

1. Розкрийте економічний зміст терміну „зобов'язання”.
2. Як поділяються зобов'язання з метою бухгалтерського обліку ?
3. Дайте визначення довгострокових і поточних зобов'язань.
4. Які зобов'язання є забезпеченнями?
5. Які зобов'язання підприємства обліковують на позабалансовому рахунку 042?
6. Опишіть особливості обліку забезпечень.
7. У якому випадку на річну дату звітності здійснюється інвентаризація суми забезпечень?
8. Що вважають підставою кредитних взаємовідносин?
9. Наведіть положення, які повинен містити кредитний договір.
10. Перелічіть первинні документи з обліку зобов'язань з оренди.
11. На підставі яких документів проводиться нарахування податків до бюджету?
12. Хто складає податкову накладну?
13. Назвіть основні реквізити податкової накладної.
14. Які документи використовують для сплати податків і платежів?
15. За якими ознаками здійснюють аналітичний облік доходів майбутніх періодів?

## РОЗДІЛ 6. Організація обліку та аналізу довгострокових активів

### 6.1. Облік основних засобів

**Аналітичний та синтетичний облік необоротних активів** здійснюється на рахунках класу 1.

**Основні засоби (ОЗ)** – це необоротні активи, що використовуються в господарській діяльності підприємства не менше року, мають свою вартісну оцінку (для більшості підприємств, зокрема, платників плітку на прибуток, ця вартість на момент оприбуткування не менше 1000 грн.) та матеріальну основу.

Одиницею обліку основних засобів відповідно до П(С)БО 7 є об'єкт основних засобів [66].

Об'єкт основних засобів визнається як актив у тому випадку, якщо існує вірогідність, що підприємство отримуватиме від використання його у майбутньому економічні вигоди, тобто в обліку на балансі можуть бути основні засоби виробничого призначення а також ті об'єкти, які забезпечують функціонування соціально-побутової сфери підприємства.

ОЗ, які не мають балансової (залишкової) вартості, але від використання яких підприємство очікує отримати економічну вигоду, підлягають переоцінці до їх справедливої вартості.

*Основні засоби класифікуються по групах:*

- інвестиційна нерухомість (рах. 100)
- земельні ділянки (рах.101);
- капітальні витрати на поліпшення земель (рах.102);
- будинки, споруди та передавальні пристрої (рах.103);
- машини та обладнання (рах.104.);
- транспортні засоби (рах.105.);
- інструменти, прилади, інвентар (меблі) (рах.106 );
- робоча і продуктивна худоба (рах.107);
- багаторічні насадження (рах.108);
- інші основні засоби (рах.109).

ОЗ оприбутковуються по *первісній вартості* - історичній (фактичній) собівартості необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

Первісна вартість об'єкта основних засобів, придбаного на умовах компенсації грошового виразу їх вартості, згідно з п.8 П(С)БО 7 включає:

- суми, які сплачують постачальникам основних засобів 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;
- витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрати на встановлення, монтаж, наладку основних засобів;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Якщо для придбання або створення основного засобу підприємство користувалось кредитом банку, то витрати на відсотки за користування кредитом згідно з п.8 П(С)БО 7 не включаються до первісної вартості основних засобів, а відносяться на витрати того періоду, протягом якого вони оплачувались (Дт 951).

Винятком є створення кваліфікаційного активу – активу, що потребує суттєвого часу для його створення. Відповідно до П(С)БО 31 проценти за користування кредитними ресурсами за такими операціями підлягають капіталізації [77].

Кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку операцій купівлі основних засобів за грошові кошти наведено в таблиці 3.2 додатка 3.

Первісна вартість основних засобів, створених господарським способом, визначається як сума прямих та загальноновиробничих витрат, безпосередньо пов'язаних з їхнім виготовленням, але остаточна величина ОЗ по завершенню робіт *не повинна перевищувати справедливої вартості створених основних засобів*. В іншому випадку сума перевищення списується на фінансові результати діяльності підприємства (Дт 976).

Фактичне списання елементів прямих та загальноновиробничих витрат проводиться з кредиту відповідних рахунків обліку за дебетом рахунка 15. Типовими елементами витрат по виготовленню основних засобів можуть бути (П(С)БО 16) [67]:

- а) прями виробничі витрати:** вартість використаних на виробництво виробничих

запасів, заробітна плата з нарахуваннями по соціальному страхуванню задіяних в операціях робітників, амортизація виробничих основних фондів. Облік операцій формування прямих виробничих витрат: Дт152 – Кт201, 661, 651-653, 131.

**б) загальновиробничі витрати:** витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління виробничим підрозділом, відрахування на соціальні заходи та медичне страхування апарату управління, витрати на оплату службових відряджень тощо), амортизація необоротних активів виробничого підрозділу, комунальні послуги для виробничого підрозділу та інші елементи виробничих витрат, що безпосередньо вплинули на вартість створених основних засобів. Облік операцій: Дт152 – Кт661, 651-653, 631, 131-133.

По завершенню процесу виготовлення (за оформленим актом виконаних робіт) основний засіб оприбутковується в певну групу: Дт101-109 - Кт152.

У випадку безоплатного отримання, внеску до статутного фонду основний засіб оприбутковується за **справедливою вартістю** - поточною ринковою вартістю, а за відсутності такої вартості – оціненою вартістю, яку підприємство сплатило б за актив у випадку операцій між поінформованими, зацікавленими і незалежними сторонами, виходячи з наявної інформації. У випадку безоплатного отримання необоротних активів дохід визначається за сумою амортизації таких активів одночасно з її нарахуванням.

Кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку з безоплатного одержання основних засобів подано в таблиці 3.3 додатка 3.

### Облік подібного та неподібного обміну

*Подібні об'єкти* – об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливу вартість (п.4 П(С)БО 7).

Первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого основного засобу. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю отриманого в результаті обміну об'єкта є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду.

Облік обмінних операцій з необоротними активами здійснюється за принципами подібного обміну у випадку, коли різниця між справедливою вартістю активів, що обмінюються, не перевищує, зокрема, 10% [69].

**Приклад 1.** Підприємство обмінює автомобіль первісною вартістю 30000 грн., сумою нарахованого зносу на дату проведення операції 10000 грн. на основний засіб справедливою вартістю 20100 грн. Переоцінка не проводилась, отже, балансова вартість об'єкта, що підлягає обміну, приймається рівній його справедливій вартості.

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
1.	Списано залишкову вартість автомобіля, що передається. Одночасно на суму податкового зобов'язання з ПДВ, що виникло (якщо підприємство є платником ПДВ)	377	105	20000

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		377	641	
				4000
2.	Знос автомобіля, що передається	131	105	10000
3.	Оприбутковано подібний об'єкт за залишковою вартістю.	152	631	20000
	Одночасно на суму ПДВ	105	152	20000
		641	631	4000
4.	Проведено взаємозалік заборгованостей	631	377	24000

**Приклад 2.** В результаті обміну автомобіля (умова прикладу 1) отримано автомобіль справедливою вартістю 19900 грн.

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
1.	Списано залишкову вартість автомобіля, що передається. Одночасно на суму податкового зобов'язання з ПДВ, виходячи зі звичайної ціни (20000 x 0,2), (якщо підприємство є платником ПДВ)	377	105	20000
		377	641	4000
2.	Знос автомобіля, що передається	131	105	10000
3.	Оприбутковано автомобіль за справедливою вартістю.	152	631	19900
	Одночасно на суму ПДВ (19900 x 0,2)	105	152	19900
		641	631	3980
4.	Різниця між залишковою та справедливою вартістю автомобіля (з урахуванням суми ПДВ)	976 793	377	120
			976	120
5.	Проведено взаємозалік заборгованостей	631	377	24000

Основні засоби також можуть надходити до підприємства в результаті обміну не тільки на основні засоби, але й на всі інші активи. Первісна вартість основних засобів, одержаних у результаті такого обміну, дорівнюватиме справедливій вартості переданих активів, відкоригованій на суму грошових доплат (відшкодувань), якщо такі мали місце.

Відображення подальших витрат, пов'язаних з експлуатацією основних засобів, у бухгалтерському обліку відповідно до П(С)БО 7 залежить від їх впливу на майбутні економічні вигоди, що очікуються від використання відремонтованого (модернізованого) об'єкта основних засобів.

Витрати на ремонт та обслуговування основних засобів, в результаті яких відновлюються, зберігаються чи підтримуються на попередньому рівні економічні вигоди від використання відремонтованого об'єкта основних засобів, відносяться до витрат звітного періоду.

Витрати, пов'язані з модернізацією основних засобів, що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод від використання відремонтованих об'єктів, додаються до первісної вартості об'єктів.

Кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку витрат, пов'язаних з ремонтом основних засобів, показано в таблиці 3.4 додатка 3.

Переоцінка може проводитись підприємством не частіше одного разу на рік у випадку, коли балансова вартість суттєво відрізняється від справедливої (більш як на 10 відсотків). 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. Переоцінена первісна вартість та сума нарахованого зносу визначається множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки. Індекс дорівнює результату від ділення справедливої вартості основного засобу, що переоцінюється, на його залишкову вартість. Відомості про зміни первісної вартості та суми зносу основних засобів заносяться до регістрів їх аналітичного обліку.

Якщо в обліковій політиці зазначено переоцінку, підприємство не має права відмовитись від неї до того моменту, коли всі основні засоби певного класу, що переоцінюються, не будуть списані з балансу.

Сума дооцінки залишкової вартості включається до складу додаткового капіталу. Сума уцінки зменшує додатковий капітал, а у випадку перевищення розміру уцінки над кредитовим сальдо по рах.423 - списується на витрати. Якщо після уцінки підприємство проводить дооцінку основних засобів, на суму попередніх витрат визнається дохід, решта до оцінки списується на додатковий капітал.

**Приклад 3.** До проведення дооцінки первісна вартість основних засобів – 1200 грн., сума нарахованого зносу – 960 грн. (залишкова вартість – 240 грн.). Справедлива вартість, до якої проводиться уцінка, - 200 грн. Коефіцієнт уцінки:  $240:200=1,2$ . На момент уцінки залишок по рахунку "Інший додатковий капітал" (Кт 423) – 20 грн..

Розрахункова сума зносу після проведення уцінки:  $960:1,2=800$  (грн.), первісної вартості  $1200:1,2=1000$  (грн.).

1. Сторнування суми нарахованого зносу: Дт 131 – Кт 10 –  $(960 - 800) = 160$  (грн.).

2. Віднесення уцінки на зменшення додаткового капіталу в межах наявного кредитового сальдо: Дт 423 – Кт 10 – 20 (грн.).

3. Різниця між сумою уцінки первісної вартості об'єкта основних засобів, зменшенням зносу та кредитовим сальдо рахунку "Інший додатковий капітал" включається до витрат

звітнього періоду.

Дт 975 – Кт 10 – (200-160-20) = 20 (грн.).

### Амортизація основних засобів

Амортизація основних засобів здійснюється за методами, визначеними П(С)БО 7. Сума, що амортизується, визначається по кожному об'єкту основних засобів:

$$A = C \setminus V - ЛВ \quad (6.1)$$

де  $C \setminus V$  – первісна вартість або переоцінена вартість об'єкта основного засобу;

ЛВ – ліквідаційна вартість його, встановлена підприємством на момент передачі в експлуатацію.

При визначенні строку корисного використання враховуються: очікуване використання об'єкта з урахуванням його потужності або продуктивності; фізичний та моральний знос; правові та інші обмеження щодо використання об'єкта тощо.

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання об'єкта і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

Амортизація починає нараховуватись з місяця, наступного за місяцем передачі ОЗ в експлуатацію, припиняється – з наступного місяця після списання об'єкта з балансового обліку.

Метод амортизації підприємство визначає самостійно, як елемент облікової політики.

Методи нарахування амортизації:

**1. Виробничий.** Приймається обліковою політикою підприємства у випадку, коли нерівномірне спрацювання основного засобу можна визначити через планову потужність. Місячна сума амортизації дорівнює добутку фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, що амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує випустити (надати) з використанням цього об'єкта.

**Приклад.** Оприбутковано основний засіб вартістю 42000 грн., строк корисної експлуатації 4 роки, очікувана ліквідаційна вартість по завершенню експлуатації – 600 грн. Об'єктом заплановано виробити 120000 одиниць продукції. Виробнича ставка амортизації дорівнює:

$$BC = (42000 - 600) : 120000 = 0,345.$$

Місячна величина амортизації дорівнює:  $0,345 \times$  Фактичний місячний обсяг продукції.

**2. Прямолінійний.** Річна сума амортизації визначається діленням вартості, що амортизується, на очікуваний період часу використання об'єкта основних засобів. Розрахунок місячної суми амортизації за умовою попереднього прикладу:

$$A \text{ міс.} = (42000 - 600) : 4 \text{ роки} : 12 \text{ міс.} = 862,5 \text{ (грн.)}.$$

**3. Зменшення залишкової вартості.** Річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітнього 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. Застосовується у випадку необхідності прискореної амортизації.

За даними попередньої умови річний відсоток амортизації дорівнює:

(або 66 %).

Місячний відсоток амортизації (одна дванадцята частина річного) нараховується на

залишкову вартість об'єкта на початок року.

**4. Метод прискореного зменшення залишкової вартості.** 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.

**5. Кумулятивний.** Річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт (Кк) розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного строку використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання.

Для наведеного, як приклад, об'єкта річна сума амортизації дорівнює:



Сума числа років корисного використання об'єкта:  $4+3+2+1=10$ .

При використанні останніх трьох методів до кінця терміну експлуатації об'єкта річний розмір амортизації зменшується.

**6. Податковий.** Передбачає застосування правил нарахування амортизації, викладених в ст.8 Закону "Про оподаткування прибутку підприємств" [20].

Зміни щодо цих методів визнаються як зміни облікової політики. перелічені методи можна комбінувати.

Сума нарахованих амортизаційних відрахувань обліковується за кредитом рахунка 131:

- за дебетом рахунка 23 і 91, коли основний засіб приймає безпосередню участь у виробництві продукції (наданні послуг);
- за дебетом рахунка 92 для ОЗ адміністративного призначення;
- за дебетом рахунка 93 для ОЗ, призначених для забезпечення збуту готової продукції (товарів, послуг);
- за дебетом рахунка 949 – для ОЗ, що забезпечують функціонування об'єктів соціальної інфраструктури.

### Вибуття основних засобів

Згідно з п.33 П(С)БО 7 об'єкт основних засобів виключається з активів (списується з балансу) у випадку його вибуття у результаті продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом.

**Приклад 4.** Підприємство *реалізувало* по безготівковому розрахунку обладнання первісною вартістю 22000 грн., сумою нарахованого зносу 6000 грн. по ціні 24000 грн.



№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
1.	Дохід від реалізації обладнання	311	746	24000
2.	Відображення суми ПДВ (якщо підприємство є платником ПДВ)	746	641	4000
3.	Залишкова вартість реалізованого основного засобу	976	104	16000
4.	Знос реалізованого обладнання	131	104	6000
5.	Визначення фінансового результату	793	976	16000
		746	793	20000

*Прибуток склав 4000 гривень.*

У тому випадку, коли ціна реалізації менша від залишкової вартості, бухгалтерські записи подібні, але фінансовим результатом від реалізації основних засобів буде збиток.

Облік реалізації на умовах розрахунку з покупцем в наступних періодах, розрахунку авансовими платежами подібний. Різниця полягає в обліку суми ПДВ в розрахункових документах.

Реалізація на умовах готівкового розрахунку, розрахунку з покупцем в наступних періодах: Дт301(361) – Кт742, Дт742 – Кт641 (податкові зобов'язання виникають в періоді відвантаження). У випадку, коли покупець розрахувався авансовими платежами в попередніх періодах, зобов'язання по ПДВ необхідно сплатити в періоді отримання авансу:

- Дт643 – Кт641 – нараховані податкові зобов'язання в періоді отримання авансу;
- Дт742 – Кт643 – сума ПДВ в накладній на відвантаження ОЗ (в періоді відвантаження).

**Приклад 5. Ліквідується** транспортний засіб первісною вартістю 16000 грн., сумою нарахованого зносу 15000 грн. В результаті ліквідації отримано за частини справедливою вартістю 600 грн., нараховано зарплату працівникам, задіяним в операціях ліквідації, на суму 300 грн., нараховано обов'язкові збори на зарплату по соціальному страхуванню на суму 100 грн.

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
1.	Залишкова вартість ліквідованого транспортного засобу	976	105	1000
2.	Знос ліквідованого основного засобу	131	105	15000
3.	Витрати, пов'язані з ліквідацією :			
	-нарахована зарплата працівникам;	976	661	300
	-нараховані збори на зарплату	976	65	100
4.	Відображено суму ПДВ, нараховану на залишкову вартість (якщо підприємство є платником ПДВ)	976	641	200
5.	Одержано запчастини в результаті ліквідації основних засобів	207	746	600
6.	Визначення фінансового результату:	793	976	1000
	• Списання на збитки	793	976	300
		793	976	100
		793	976	200
	• Списання на прибутки	746	793	600

Збиток від ліквідації складає 1000 гривень.

**Приклад 6.** Підприємство здійснило *інвестицію до статутного фонду* іншої юридичної особи шляхом передачі офісного інвентарю первісною вартістю 17000 грн., сумою нарахованого зносу 5000 грн. за оціненою справедливою вартістю 15000 грн.

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
1.	Залишкова вартість переданого інвентарю	14	106	12000
2.	Знос переданого основного засобу	131	106	5000
3.	Різниця між залишковою вартістю переданого інвентаря та його справедливою вартістю	14	746	3000
4.	Списання різниці (п.3) на фінансовий результат	746	793	3000

Прибуток складає 3000 гривень.

### Оперативна оренда основних засобів

Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” визначає *оперативну оренду* як господарську операцію фізичної чи юридичної особи, що передбачає передачу орендарю права користування основними фондами на строк, що не перевищує строку їх повної амортизації, з обов’язковим поверненням таких основних фондів їх власнику після закінчення строку дії орендної угоди [20].

**Облік в орендаря.** Згідно з Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, якщо орендна плата сплачується орендарем авансом, такі суми відображаються в орендаря на рахунку 39. Орендар щомісяця на суму орендної плати робить запис за кредитом рахунка 685.

Що стосується відображення орендної плати, яку орендар має сплатити за користування об’єктом оренди, то такі витрати визнаються витратами операційної діяльності в періоді отримання орендних послуг.

Загальний вигляд та черговість записів на рахунках, що будуть в орендаря за операціями операційної оренди, наведено в таблиці 3.5 додатка 3.

**Облік в орендодавця.** Орендодавець не списує об’єкт оперативної оренди з балансу, а відображає його у звичайному порядку (пункт 16 П(С)БО 14) у складі необоротних активів [78]. При передачі об’єкта в оперативну оренду він не передає інвентарної картки орендареві, а тільки переміщує її в окремий розділ картотеки.

Амортизація за такими об’єктами операційної оренди нараховується орендодавцем у звичайному порядку. Щомісяця за переданими в операційну оренду об’єктами орендодавець нараховує за встановленими нормами амортизацію з відображенням за дебетом рахунка 949 “Інші витрати операційної діяльності” в кореспонденції з кредитом рахунка 131 “Знос основних засобів”. Наприкінці місяця ці витрати орендодавець списує в дебет рахунку 791 “Результат від основної діяльності”.

Інші витрати (страхування об’єктів оренди, комунальні послуги, охорона), якщо вони за згодою сторін виконуються орендодавцем, обліковуються теж на рахунку 949 з обов’язковим списанням в кінці звітного періоду на рах.791.

Дохід від операційної оренди визнається операційним доходом відповідного звітного періоду (Кт713).

Витрати орендодавця, пов’язані з укладанням угоди про оперативну оренду, визнаються витратами операційної діяльності того звітного періоду, в якому вони мали місце (Дт 949).

Облік оперативної оренди у орендодавця показано в таблиці 3.6 додатка 3.

Особливості обліку фінансового лізингу

**Фінансова оренда** – оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом (П(С)БО 14).

**Фінансовий лізинг** – це договір лізингу, в результаті укладення якого лізингоодержувач на своє замовлення отримує в платне користування від лізингодавця об'єкт лізингу на строк, не менший строку, за який амортизується 60 відсотків вартості об'єкта лізингу, визначеної в день укладання договору (Закон про лізинг).

**Орендар відображає** в бухгалтерському обліку одержаний у фінансову оренду об'єкт одночасно як актив і зобов'язання. Таке відображення здійснюється за найменшою на початок строку оренди оцінкою. Найменша оцінка оренди – це або справедлива вартість активу, або теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів.

Теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів, відповідно до п. 4 П(С)БО 14, – це платежі, що підлягають сплаті орендарем протягом строку оренди (за вирахуванням вартості послуг та податків, що підлягають сплаті орендодавцю, і непередбаченої орендної плати), збільшені:

- 1) для орендаря – на суму його гарантованої ліквідаційної вартості;
- 2) для орендодавця – на суму його гарантованої ліквідаційної вартості.

Якщо орендар має намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливу вартість на дату придбання, мінімальні орендні платежі складаються з мінімальної орендної плати за весь строк оренди та суми, яку слід сплатити згідно з угодою на придбання об'єкта оренди.

У свою чергу, послуги, що підлягають сплаті орендодавцю, – це, очевидно, комунальні послуги. А податки, що підлягають сплаті орендодавцю, – це сума податку на додану вартість, яка обов'язково включається в суму орендної плати.

А відповідно до п. 4 П(С)БО 14, гарантована ліквідаційна вартість:

- 1) для орендаря – частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем або пов'язаною з ним стороною;
- 2) для орендодавця – частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем або незалежною третьою стороною, здатною за своїм фінансовим станом відповідати за гарантією.

Крім гарантованої ліквідаційної вартості, згідно з П(С)БО 14, може бути і негарантована ліквідаційна вартість. Негарантована ліквідаційна вартість – це частина ліквідаційної вартості об'єкта оренди, отримання якої орендодавцем не забезпечується або гарантується лише пов'язаною з ним стороною.

Якщо об'єкт передається орендарю, гарантованою сумою є ліквідаційна вартість. Але якщо після закінчення терміну оренди об'єкт не переходить до орендаря, ліквідаційна вартість може бути гарантована або не гарантована.

Водночас, відповідно до Закону про прибуток, фінансова оренда передбачає обов'язкову подальшу передачу права власності на об'єкт оренди.

Теперішня вартість об'єкта фінансової оренди не буде задовольняти власника через кілька років. Мабуть, саме тому П(С)БО 14 і пропонує розглянути таке явище, як орендна ставка відсотка. Орендна ставка відсотка – це ставка відсотка, при використанні якої теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів дорівнює справедливій вартості об'єкта фінансової оренди на початок терміну оренди.

Різниця між сумою мінімальних орендних платежів та вартістю об'єкта фінансової оренди, за якою він був відображений у бухгалтерському обліку орендаря на початку строку фінансової оренди, є фінансовими витратами орендаря і відображається у бухгалтерському обліку і звітності лише в сумі, що відноситься до звітного періоду. Розподіл фінансових витрат між звітними періодами протягом строку оренди здійснюється із застосуванням орендної ставки відсотка на залишок зобов'язань на початок звітного періоду.

Теперішня вартість мінімальних орендних платежів (ТВА) орендаря розраховується за формулою:

$$\boxed{\phantom{A(1-p)^n}}$$

де **A** – сума мінімального орендного платежу, що сплачується регулярно (ануїтет);

**n** – кількість періодів, за які сплачується орендна плата і нараховуються відсотки;

i – ставка відсотка для вказаного періоду.

Затрати орендаря на поліпшення об'єкта фінансової оренди, що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувались від його використання, відображаються як капітальні інвестиції, що включаються до вартості об'єкта фінансової оренди.

Амортизація об'єкта фінансової оренди нараховується орендарем протягом періоду очікуваного використання активу.

Загальний вигляд та черговість проведення, що будуть в орендаря за операціями фінансової оренди, наведено в табл.6.1.

Таблиця 6.1.

### Облік фінансової оренди в орендаря

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1	2	3	4
1	Одержання об'єкта фінансової оренди за теперішню вартістю суми мінімальних орендних платежів (справедливою вартістю)	10, 11, 12	531
2	Сплата орендних платежів у частині, що дорівнює їх теперішній вартості (справедливий вартості)	531	31
3	Сплата орендних платежів у частині фінансових витрат	684	31
4	Списання орендних платежів на витрати в частині фінансових витрат	952	684
5	Амортизація (знос) об'єкта фінансової оренди	23, 91, 92, 93	13
<i>Відображення витрат на ремонт об'єкта оренди</i>			
6	Списання вартості матеріалів, що були використані для ремонту (відновленню первісного ресурсу об'єкта оренди)	23, 91, 92, 93, 94	20
7	Відображення нарахування заробітної плати працівників, що займалися ремонтом об'єкта фінансової оренди	23, 91, 92, 93, 94	661
8	Відображення нарахувань на заробітну плату працівників, що займалися ремонтом об'єкта фінансової оренди	23, 91, 92, 93, 94	65
<i>Поліпшення об'єкта фінансової оренди, здійснюване господарським способом</i>			
Відображення фактично понесених витрат на суму:			
використаних виробничих запасів		15	20
9	нарахованої заробітної плати	15	661
нарахувань на заробітну плату		15	65
інших витрат		15	63
10	Віднесення зазначених витрат на збільшення первісної вартості об'єкта фінансової оренди	10, 11	15
<i>Поліпшення об'єкта фінансової оренди, здійснюване підрядним способом</i>			
11	Відображення витрат на реконструкцію, модернізацію, добудування, дообладнання	15	63
12	Відображення податкового кредиту по ПДВ	641	63
13	Віднесення зазначених витрат на збільшення первісної вартості об'єкта оренди	10, 11	15

Відповідно до П(С)БО 14:

1) **орендодавець відображає** в бухгалтерському обліку наданий у фінансову оренду об'єкт як дебіторську заборгованість орендаря в сумі мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості за вирахуванням фінансового доходу, що підлягає отриманню, з визнанням іншого доходу (доходу від реалізації необоротних активів);

2) залишкова вартість об'єкта фінансової оренди виключається з балансу орендодавця з відображенням у складі інших витрат (собівартості реалізованих необоротних активів). П(С)БО 14 окремо визначає фінансову оренду, що надається виробником об'єкта оренди. Отже, якщо орендодавцем є виробник об'єкта фінансової оренди, то дебіторська заборгованість орендаря відображається як сума визнаного доходу (виручки) від реалізації готової продукції і теперішньої негарантованої ліквідаційної вартості об'єкта фінансової оренди одночасно з визнанням доходу (виручки) від реалізації готової продукції. У цьому випадку дохід такого орендодавця від операції з надання об'єкта у фінансову оренду визнаватиметься за найменшою з двох оцінок:

- справедливою вартістю цього об'єкта;
- теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів, обчисленою за ринковою ставкою відсотка.

Теперішня вартість, відповідно до П(С)БО 11, – це дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка очікується, буде необхідна для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

Теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів (дорівнює справедливій вартості об'єкта) розраховується за формулою:



У таблиці 6.2 наведено типові проведення з відображення операцій з фінансової оренди в орендодавця.

Таблиця 6.2.

### Облік фінансової оренди в орендодавця

Зміст господарських операцій	Дт	Кт
1	2	3
Зміст об'єктів основних засобів у фінансову оренду орендареві	161	10
Нараховано орендний платіж до одержання в частині погашення вартості об'єкта оренди	377	161
Нараховано винагороду за здані у фінансову оренду необоротні активи	373	732
Відображення залишкової вартості об'єкта після закінчення терміну фінансової оренди	377	167

### 6.2. Облік інших необоротних активів

Інші необоротні матеріальні активи обліковуються на рах.11 і класифікуються за групами:

- бібліотечні фонди (рах.111);
- малоцінні необоротні матеріальні активи (рах.112);
- тимчасові (нетитульні) споруди (рах.113);
- природні ресурси (рах.114);
- інвентарна тара (рах.115);
- предмети прокату (рах.116);
- інші необоротні матеріальні активи (рах.117).

*Вартісна ознака віднесення малоцінних необоротних активів до основних засобів визначається в наказі про облікову політику підприємства.*

Облік інших необоротних матеріальних активів відповідає вимогам П(С)БО 7 (аналогічно основним засобам) в питаннях переоцінки, поліпшення, оприбуткування та вибуття. При придбанні будь-яким способом (купівля, самостійне виготовлення) для обліку

використовується рахунок 153 “Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів”.

За дебетом рахунка 11 відображається:

-надходження придбаних, створених або безоплатно отриманих інших необоротних матеріальних активів за первісною вартістю (приклад 10);

-сума витрат , пов'язаних з поліпшенням об'єктів;

-сума дооцінки вартості таких об'єктів.

За кредитом рахунка 11 відображається:

-вибуття об'єктів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності їх критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації;

-сума уцінки інших необоротних матеріальних активів.

Ліквідація інших необоротних активів, собівартість реалізованих необоротних матеріальних активів відображаються з використанням рахунка 97 “Інші витрати”. Фінансовий результат від їх вибуття визначається як різниця між доходом від операції вибуття і сумою залишкової вартості об'єктів, непрямих податків і витрат, пов'язаних з операцією вибуття, і обліковується на рах.793 “Результат від іншої звичайної діяльності”.

Метод амортизації інших необоротних активів обирається підприємством самостійно, з урахуванням очікуваного способу одержання економічних вигод від їх використання (П(С)БО 7).

Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може також нараховуватись: прямолінійно; у першому місяці використання об'єкта у розмірі 50% вартості, яка амортизується, і решта 50% вартості у місяці їх виключення зі складу активів; у першому місяці використання у сумі 100% їх вартості.

**Приклад 7.** Підприємство придбало малоцінні необоротні матеріальні активи для забезпечення потреб своєї діяльності (елементом облікової політики підприємства є визнання іншими необоротними активами малоцінних необоротних активів собівартістю до 1000 грн.):

-письмові столи у кількості 10 шт. за ціною 138 грн. (10шт. x 138грн. = 1380 грн.);

-стілець у кількості 10 шт. за ціною 60 грн. (10 шт. x 60 грн. = 600 грн.);

- 10 шт. полиць для книжок загальною вартістю 420 грн.

Вартість перевезення сторонніми організаціями – 120 грн. Підприємство зареєстровано як платник ПДВ, вартість придбання наведено з урахуванням ПДВ.

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
1.	Оплачено рахунок магазину за офісні меблі	371	311	2400
2.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	644	400
3.	Відображено вартість перевезення офісних меблів	153	631	100

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
1.	Оплачено рахунок магазину за офісні меблі	371	311	2400
2.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	644	400
4.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	631	20
5.	Оприбутковано офісні меблі на склад	631	371	2400
		153	631	2000
6.	Відображено розрахунки по податковому кредиту з ПДВ	644	631	400
7.	Оплачено рахунок за транспортування	631	311	120
8.	Передані в експлуатацію:			
	• столи (10 шт.)			
	• стільці(10 шт)	112	153	1150
	• полиці для книг ( 10 шт. )	112	153	500
		112	153	350
9.	Відображено суму зносу в розмірі 100% амортизованої вартості	92	132	2000
10.	Списано суму зносу на фінансові результати	791	92	2000

### 6.3. Облік нематеріальних активів

**Нематеріальний актив (НА)** – немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду, більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, надання послуг, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам [56].

Підприємство здійснює облік нематеріальних активів на *рахунку 12, звівши субрахунки аналітичного обліку:*

121 - права користування природними ресурсами;

122 – права користування майном;



- 123 – права на комерційні призначення;
- 124 – права на об'єкти промислової власності;
- 125 – авторське право та суміжні з ним права;
- 127 – інші нематеріальні активи.

Облік операцій з нематеріальними активами відповідає принципам обліку аналогічних операцій з основними засобами в питаннях:

- переоцінки;
- виготовлення нематеріальних активів власними силами;
- оприбуткування на платній та безоплатній основі, в тому числі як внесок до статутного капіталу;
- списання з балансу в результаті реалізації, ліквідації та безоплатної передачі;
- подібного та неподібного обміну;
- оперативної та фінансової оренди.

Перелічені питання детально розглянуто вище.

Облік створення та придбання нематеріального активу наведено в таблицях 3.7, 3.8 додатка 3.

Нарахування амортизації по НА здійснюється протягом строку корисного використання активу, який встановлюється підприємством при його оприбуткуванні, але не більше 20 років. Сума, що амортизується, визначається аналогічно основним засобам. Метод амортизації підприємство обирає самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то *амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. Під час розрахунку вартості, що амортизується, ліквідаційна вартість нематеріальних активів порівнюється до нуля, крім випадків: коли існує зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта по закінченню 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.*

*Нарахування амортизації по НА (як і по основних засобах) починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив став придатним для використання, припиняється – починаючи з місяця, наступного за місяцем його вибуття.*

Термін корисного використання НА та метод його амортизації переглядаються в кінці звітної періоду, якщо в наступному періоді очікуються зміни строку корисного використання нематеріального активу або зміни умов отримання майбутніх економічних вигод. Амортизація нематеріального активу нараховується без обмеження, виходячи з нового методу нарахування амортизації і строку використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем змін.

#### 6.4. Особливості обліку фінансових інвестицій

Облік довгострокових фінансових вкладень ведеться на рахунках:

- 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом участі у капіталі»;
- 142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам»;
- 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам».

**Пов'язані сторони** — особи, стосунки між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу або здійснювати суттєвий вплив на прийняття фінансових і

*оперативних рішень пішою стороною.*

*Інвестиції пов'язаним сторонам за методом участі у капіталі – рахунок бухгалтерського обліку різних форм інвестицій, спрямованих у дочірні підприємства.*

За дебетом рахунка 141 відображаються суми, що становлять частку інвестора в капіталі підприємства.

Облік довгострокових інвестицій у дочірні, асоційовані і спільні підприємства здійснюється на рахунку 141 *«Інвестиції пов'язаним сторонам за методом участі у капіталі»*.

Облік довгострокових інвестицій у підприємства, що не підпадають під визначення дочірніх, асоційованих або спільних через недостатність частки інвестора в їхньому капіталі, потрібно вести на рахунку 143 *«Інвестиції непов'язаним сторонам»* за собівартістю (якщо це пайові цінні папери — акції, не призначені для продажу) або за амортизованою собівартістю (якщо це боргові цінні папери — довгострокові векселі і довгострокові облигації).

Що стосується рахунка 142 *«Інші інвестиції пов'язаним сторонам»*, то при значенні він для обліку довгострокових боргових цінних паперів (облігацій, векселів) дочірніх, асоційованих і спільних підприємств.

За дебетом рахунка 142 відображається вартість придбаних у пов'язаних осіб довгострокових облигацій, а також надання їм необлігаційних позик у кореспонденції з рахунками коштів або розрахунків, за кредитом — їх вибуття, зменшення на вартості у кореспонденції з рахунками розрахунків. Довгострокові фінансові інвестиції на рахунку 142 обліковуються за собівартістю або справедливою (ринковою) вартістю, а облигації — за амортизованою собівартістю.

Боргові цінні папери виражають позичання грошей. До них належать комерційні (товарні) векселі, грошові та ощадні сертифікати. Довгострокові зобов'язання та інші документально оформлені зобов'язання з терміном виконання понад один рік як довгострокові фінансові інвестиції на рахунку 143 обліковуються за собівартістю або справедливою (ринковою) вартістю, а векселі та облигації — за амортизованою собівартістю.

Облік інвестицій наведено в таблицях 3.9-3.11 додатка 3.

## **6.5. Облік довгострокових векселів**

Довгострокові векселі поділяються на два види.

1. Довгострокові векселі, виписані або індосовані безпосередньо боржником. Такі векселі прибуткуються на рахунок *«Довгострокові векселі одержані»* і показуються у звітному балансі за рядком 050 *«Довгострокова дебіторська заборгованість»*. Ці довгострокові векселі, подібно до короткострокових з аналогічної групи, визнаються дебіторською заборгованістю (рах. 162).

2. Довгострокові векселі, придбані з метою отримання інвестиційного доходу, тобто такі, що використовуються як довгострокові фінансові вкладення. Такі векселі прибуткуються на рахунок 14 *«Довгострокові фінансові інвестиції»* (крім рахунка 141) і показуються в однойменній статті звітного балансу за рядком 045. Зазначені довгострокові векселі визнаються борговими цінними паперами або фінансовими векселями.

## **6.6. Документування операцій з необоротними активами**

**Для первинного обліку всіх видів основних засобів (далі - ОЗ), а також для групового обліку однотипних об'єктів ОЗ, що надійшли в експлуатацію в одному календарному місяці та мають одне й те саме виробничо-господарське призначення, технічну характеристику й вартість застосовують інвентарну картку обліку основних засобів. Інвентарну картку ведуть у бухгалтерії на кожний об'єкт або групу об'єктів. При груповому обліку до неї записують окремі об'єкти ОЗ**

за позиціями. Форму заповнюють в одному примірнику на підставі “Акта (накладної) приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів” (форма ОЗ-1), технічної та іншої документації.

Підставою для відміток про вибуття об'єктів ОЗ при переданні їх іншому підприємству (організації), а також про переміщення в середині підприємства служить “Акт (накладна) приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів” (форма № ОЗ-1); при списанні об'єкта ОЗ внаслідок старіння та зносу – “Акт на списання основних засобів” (форма № ОЗ-3). Записи про закінчені роботи з добудування, дообладнання, реконструкції та модернізації, ремонту об'єкта ведуть у картці на підставі “Акта приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів” (форма №ОЗ-2). У розділі “Коротка індивідуальна характеристика об'єкта” записують тільки основні якісні та кількісні показники об'єкта ОЗ, зазначають найважливіші прибудови, пристосування та пристрої до об'єкта. Причому обмежуються двома-трьома найважливішими якісними показниками, бажано виключаючи дублювання даних з технічної та іншої документації на цей об'єкт.

У випадку групового обліку ОЗ коротку індивідуальну характеристику в інвентарній картці дають не за кожним об'єктом окремо, а в цілому за всією групою.

Якщо у результаті реконструкції (модернізації), добування та дообладнання значно змінилися якісні та кількісні показники в характеристиці об'єкта, у попередній інвентарній картці неможливо відобразити всі показники, що характеризують реконструйований (модернізований, дообладнаний) об'єкт в цілому, її заміняють на нову. Стару інвентарну картку зберігають, як довідковий документ. Після заповнення інвентарної картки основних засобів її необхідно зареєструвати в *Описі інвентарних карток* з обліку основних засобів. Опис в одному примірнику складає бухгалтерія підприємства за кожною класифікаційною групою (видом) основних засобів.

Вибуття об'єкта основних засобів зазначають в інвентарній картці основних засобів, яку вилучають із картотеки. Цю інформацію обов'язково відображають у графі “Відмітка про вибуття” форми № ОЗ-7. Акт списання основних засобів (форма № ОЗ-3) не поширюється на списання автотранспортних засобів. Для них затверджена інша форма акта, а саме – *Акт на списання автотранспортних засобів* (форма № ОЗ-4).

Як і при списанні будь-якого іншого об'єкта ОЗ, рішення про списання об'єкта автотранспорту приймає комісія, яку призначає керівник підприємства. Акт № ОЗ-4 складають у двох примірниках: перший передають до бухгалтерії, другий залишається в особи і є підставою для здавання на склад матеріальних цінностей і металобрухту, що залишився в результаті списання.

*Картку обліку руху основних засобів* (форма № ОЗ-8) застосовують для обліку руху об'єктів основних засобів у разі, коли облікову документацію обробляють вручну. Підставою для її заповнення є дані інвентарних карток за відповідними класифікаційними групами ОЗ. Після заповнення картку обліку руху обов'язково звіряють з даними синтетичного обліку.

*Форму* (№ ОЗ-9) використовують для обліку кожного окремого об'єкта основних засобів за місцем їх знаходження (експлуатації) та за матеріально відповідальними особами. Дані цього списку мають бути тотожні записам в інвентарних картках обліку основних засобів (форма ОЗ-6), які веде бухгалтерія підприємства.

Відомість нарахування амортизації відноситься до групувальних та накопичувальних відомостей, являє собою відомість розрахунку балансової вартості об'єктів ОЗ і визначення суми амортизаційних відрахувань по кожному з них.

Інформація про господарські операції підприємства за звітний період з облікових регістрів переноситься у згрупованому вигляді до Головної книги та бухгалтерських звітів.

Аналогічному документуванню підлягають операції з нематеріальними активами та іншими необоротними матеріальними активами.

*Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів* (форма №МШ-2) застосовується для обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів, виданих під розписку працівнику для тривалого користування. Заповнюється в одному примірнику на кожного, хто одержав ці предмети.

*Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів* (форма №МШ-4)

застосовується для оформлення поломки та втрати предметів. Його складають в одному примірнику на одного або декількох працівників. При втраті МНМА з вини працівника акт складають у двох примірниках (один залишається у матеріально відповідальній особі, а другий передають в бухгалтерію для утримання у встановленому порядку вартості втраченого предмета).

*Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів (форма №МШ-6)* застосовується для обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів, які видаються працівникам підприємства в індивідуальне користування за встановленими нормами. Картка в одному примірнику зберігається у матеріально відповідальній особі. У випадку втрати взятих предметів спецодягу або запобіжних засобів в особовій картці за формою №МШ-6 в рядку загубленого предмета в розділі “Повернено” робиться запис “Акт вибуття №\_\_\_ і дата”.

*Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів (форма №МШ-8)* застосовується для оформлення списаних морально застарілих, зношених і непридатних для подальшого використання спецодягу, спецвзуття та інших МНМА і здавання їх матеріально відповідальній особі для утилю. Акт складається в одному примірнику комісією на підставі разових актів вибуття (форма №МШ-4). Після здавання цих предметів до утилю акт разом із розпискою матеріально відповідальній особі здають до бухгалтерії. На різні види малоцінних предметів акти на списання складаються окремо.

Одиницею обліку **бібліотечного фонду** є примірник – кожна окрема одиниця книги, що надходить на підприємство. Підприємство зобов'язане вести сумарні та індивідуальний облік книг, що надходять до бібліотечного фонду і вибувають в установлених одиницях обліку.

Формою сумарного обліку є *книга або журнал*, що містить відомості про надходження та вибуття з фонду. Підставою для внесення періодичних видань до книги сумарного обліку є акт, який складається в міру завершення надходження періодичних видань протягом року.

Вибуття окремих одиниць відображаються у книзі сумарного обліку на основі акта про виключення окремої одиниці з бібліотечного фонду.

Основним нормативним документом на території України, що визначає умови видачі користування і повернення **предметів прокату**, є Порядок надання у тимчасове користування громадянам предметів культурно-побутового призначення та господарського споживання, затвердженого наказом Українського союзу об'єднань підприємств і організацій побутового обслуговування населення від 16 грудня 1999 року № 46.

Згідно Порядку надання у тимчасове користування предметів прокату громадянам оформлюється договором (замовлення-зобов'язання) за *формою ПО-П*, яка є документом суворої звітності. Ця форма обов'язкова до використання всіма суб'єктами господарювання, які надають побутові послуги населенню на території України. В ній зазначаються дані про отримання предметів на прокат, їх стан, кількість і вартість. Обов'язково вносяться паспортні дані замовника, який своїм підписом затверджує знання правил щодо користування, збереження, отримання предметів та їх повернення у справному вигляді.

*Форма ПО-П2 (квитанція, копія квитанції)* заповнюється аналогічно замовленню-зобов'язань. Вона призначена для приймання грошових коштів за прокат, за продовження строку прокату, за несвоєчасне повернення предметів прокату.

## 6.7. Аналіз необоротних активів

Враховуючи особливості руху необоротних активів, доступність та достовірність джерел інформації найбільш раціональними, на наш погляд, є напрямки проведення структурно - динамічного аналізу та аналізу коефіцієнтів.

Аналіз необоротних активів підприємства має свої особливості, зокрема:

- структурно – динамічний аналіз передбачає вивчення динаміки структурного складу активів, співставлення результатів для встановлення їх оптимальних співвідношень з основними показниками господарської діяльності відповідного періоду;

- параметричний аналіз доцільно проводити за даними основних форм фінансової звітності.

Завданнями аналізу необоротних активів є:

- аналіз складу та структури необоротних активів;
- аналіз надходження та вибуття необоротних активів;
- аналіз забезпеченості необоротними активами;
- аналіз ефективності використання необоротних активів.

Інформаційною базою для аналізу необоротних активів є первинна документація руху необоротних активів, зведена інформація в відомостях, реєстрах, журналах-ордерах, основні форми фінансової звітності підприємства.

Показники наявності та використання необоротних активів наводяться в таких формах фінансової звітності, як Ф№1 «Баланс», Ф№2 «Звіт про фінансові результати», Ф№5 «Примітки».

Методику визнання необоротних активів в Ф№1 «Баланс» наведено в табл. 3.1 додатка 3.

Структурно-динамічний аналіз необоротних активів досліджує абсолютні зміни їх фактичних значень та питомої ваги в розрізі окремих груп. Оптимальна структура повинна відповідати періоду, в якому підприємство досягло оптимальних фінансових результатів.

Приклад структурно – динамічного аналізу необоротних активів наведено в табл. 6.1.

Таблиця 6.1

**Аналіз структури та динаміки необоротних активів за даними Ф№1 «Баланс» (на прикладі ВАТ «Горизонт»)**

Показники	Рядок Ф№1	Абсолютні величини, тис.грн.		Питома вага (%) в загальній величині необоротних активів		Зміни	
		На початок року	На кінець року	На початок року	На кінець року	В абсолютних величинах	У питомій вазі
1. Нематеріальні активи	010	11,5	13,5	0,77	0,89	+2,0	+0,12
2. Основні засоби	030	1362,5	1361,3	90,22	90,07	-1,2	-0,15
3. Інші необоротні мат. активи	070	136,1	136,6	9,01	9,04	+0,5	+0,03
Всього необоротних активів		1510,1	1511,4	100	100	+1,3	

Аналіз свідчить про активний рух необоротних активів підприємства. Поряд із зменшенням балансової вартості основних засобів зростає балансова вартість інших необоротних активів. Для визначення ефективності системи постачання необоротних активів необхідно:

- вивчити обґрунтованість планування капітальних вкладень;
- дослідити оптимальність вибору постачальників (ціновий фактор, територіальне розташування, відповідність технічних характеристик об'єктів сучасним вимогам тощо);

- переконатись в правильності визначення первісної вартості оприбуткованих активів, відображенні її в документах первинного обліку;
- переконатись в своєчасності передачі в експлуатацію об'єктів.

Рівень забезпеченості підприємства необоротними активами, ефективність їх використання визначає аналіз коефіцієнтів - параметричний аналіз. Практичне проведення такого аналізу підприємницькими структурами дозволяє визначити ряд найбільш доступних в обчисленні показників (адже результати повинні мати властивість порівняння та узагальнення з іншими підприємствами аналогічної статутної діяльності). Такими показниками можуть бути: коефіцієнт їх оновлення, вибуття, руху, коефіцієнти зношення та придатності, фондоозброєність праці, коефіцієнт технічної озброєності, коефіцієнт потенційної та фактичної енергоозброєності.

*Коефіцієнт оновлення* ( $K_{\text{онов.}}$ ) розраховується за формулою 6.2:

$$\frac{\square}{\square}, \quad (6.2)$$

де  $\square$  - вартість оприбуткованих в звітному році необоротних активів (збільшення сальдо по рядках 011,031, 070 Ф№1);

$\square$  - первісна вартість всіх необоротних активів (значення зазначених вище рядків) на кінець періоду.

*Коефіцієнти зношення та придатності* (відповідно  $K_{\text{зн}}$  і  $K_{\text{пр}}$ ) використовуються для оцінки технічного стану необоротних активів (формули 6.3, 6.4):

$$\frac{\square}{\square}, \quad (6.3)$$

$$\frac{\square}{\square}, \quad (6.4)$$

де  $\square$  - сума нарахованого зносу за період експлуатації НА

Для більш повної характеристики технічного стану необоротних активів потрібно проаналізувати їх віковий склад. Такий аналіз дає можливість оцінити експлуатаційні можливості необоротних активів та необхідність їх заміни. Оцінка обладнання за термінами експлуатації сприяє раціональному відбору об'єктів, що потребують першочергової заміни або модернізації.

Для характеристики забезпеченості необоротними активами найбільш загальним є показник *фондоозброєності праці* ( $K_{\text{фо}}$ ), яка визначається відношенням середньої вартості ОЗ до числа працівників (формула 6.5):

$$\frac{\square}{\square}, \text{ грн.}\backslash\text{чол.} \quad (6.5)$$

де  $\square$  - середньорічна (балансова) вартість ОЗ;

$\square$  - середньоспискова чисельність робітників на кінець року.

*Коефіцієнт потенційної енергоозброєності* ( $K_{\text{пе}}$ ) відображає міцність двигунів і електроапаратів, що встановлені на підприємстві для використання у господарській діяльності, в розрахунку на одного робітника (формула 6.6):

$$\frac{\square}{\square}, \text{ кВт}\backslash\text{чол.} \quad (6.6)$$

де  $M$  - потужність встановлених двигунів і апаратів, кВт. Дані про потужність встановлених двигунів і апаратів можна отримати з технічних паспортів та інвентарних карток.

*Коефіцієнт фактичної енергоозброєності* ( $K_{\text{фе}}$ ) - фактична кількість енергії, яку використовують на господарські цілі, в розрахунку на одну відпрацьовану людину – годину (формула 6.7):

$$\boxed{\phantom{000000}}, \text{ кВт}\cdot\text{люд.- год.} \quad (6.7)$$

де E- показник використання електроенергії на господарські потреби, кВт (облік за даними підключених до виробничих основних фондів електролічильників).

ЧР- час, відпрацьований робітниками, люд.-год. (за певний період).

Для характеристики забезпеченості промислового підприємства основними засобами найчастіше використовуються показники:

- *фондозабезпеченості* – характеризує потреби підприємства в основних засобах для виробництва одиниці продукції або виконання одиниці робіт

$$\boxed{\phantom{000000}}, \text{ грн/грн.} \quad (6.8)$$

де -  $\boxed{\phantom{000000}}$  - середньорічна вартість основних фондів (середнє значення р. 030 Ф№1)

Овл – обсяг випущеної продукції (Ф №2, р 010)

*механозабезпеченості* – показує потребу підприємства в активній частині ОЗ для виконання одиниці продукції чи одиниці робіт

$$\boxed{\phantom{000000}}, \text{ грн./грн.} \quad (6.9)$$

Економічна ефективність використання ОФ характеризується системою натуральних і вартісних показників, основними з яких є:

- *фондовіддача* – показує обсяг виробленої продукції на одиницю середньорічної вартості основних засобів

$$\boxed{\phantom{000000}}, \text{ грн./грн.} \quad (6.10)$$

- *рентабельність ОФ* – показує величину прибутку загального або чистого, який припадає на 100 грошових одиниць вартості ОФ

$$\boxed{\phantom{000000}} \cdot 100\% \quad (6.11)$$

*Пзаг (чист)* – значення рядка 170 Ф№2

*Застосування нормативних значень до всіх підприємств є, на нашу думку, економічно недоцільним. Навіть якщо не брати до уваги галузеві особливості, підприємство в різні періоди своєї діяльності може мати різний нормативний рівень показників. Відтак, доцільним є застосування в процесі аналітичної роботи середньогалузевих показників, цільових (рекомендованих інвестором), оптимальних або критичних (розрахованих експертами для конкретного підприємства), усереднених за часом (отриманих підприємством у найбільш сприятливі періоди його існування).*

**В міжнародній практиці** аналізу необоротних активів застосовуються розглянуті вище принципи структурно – динамічного та параметричного аналізу. Досить цікавим є проведення аналізу операцій заміни необоротних активів [79, с.249]. В цьому контексті розглядаються два питання:

- коли виводити актив з експлуатації;
- як спрогнозувати наступний (майбутній) цикл заміни?

Пряме порівняння заміни обладнання в різних часових рамках не ефективне. Наприклад, якщо аналізувати вибір між заміною обладнання кожні 2 роки або кожні 3 роки, порівнювати загальні витрати експлуатації немає рації (вартість трьохрічної експлуатації більша вартості двохрічної).

Для обчислення еквівалентних щорічних витрат застосовують як альтернативні три методи:

1. Найменший спільний множник. Для наведеного вище прикладу це – 6: витрати 3-х циклів по 2 роки порівнюються з витратами 2-х циклів по 3 роки.
2. Визначені часові рамки. Для певного класу необоротних активів розглядається визначений період експлуатаційних витрат (наприклад, 10 років). Таким чином, поточні витрати порівнюються з дисконтованими витратами певного часового проміжку.
3. Еквівалент річних витрат. Всі технічно обумовлені витрати, пов'язані з певним періодом експлуатації, розглядаються як "щорічний витратний еквівалент" протягом всього даного та наступних циклів. Еквівалент коригується при суттєвих змінах його складових.

### **Питання для контролю**

1. Розкрийте сутність основних засобів.
2. Які критерії визнання основних засобів активами?
3. Які групи основних засобів ви знаєте?
4. Що включає первісна вартість об'єкта основних засобів, придбаного на умовах компенсації грошового виразу їх вартості?
5. Чим характеризуються подібні об'єкти?
6. Перерахуйте методи нарахування амортизації та дайте коротку характеристику кожного метода.
7. Якою є класифікація інших необоротних матеріальних активів?
8. На яких субрахунках здійснюється облік нематеріальних активів?
9. Наведіть термін, по закінченню якого припиняється нарахування амортизації по нематеріальних активах.
10. На яких рахунках ведуть облік фінансових інвестицій?
11. Охарактеризуйте види довгострокових векселів.
12. Які документи використовують для первинного обліку основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів?
13. Опишіть умови видачі в користування і повернення предметів прокату.
14. Визначте предмет аналізу необоротних активів.
15. За допомогою яких показників визначають рівень забезпеченості підприємства необоротними активами, ефективність їх використання?

## **РОЗДІЛ 7. Організація обліку та аналізу оборотних активів.**

### **7.1. Облік запасів**



**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. Обов'язковим критерієм визнання запасів є їх споживання (реалізація) *протягом операційного циклу чи протягом 12 місяців з дати балансу.*

**Аналітичний та синтетичний облік запасів** здійснюється на рахунках 20,21,22,23,24,25,26,27,28.

Облік операцій, пов'язаних із запасами, регламентує П(С)БО 9 [70].

З метою відображення на рахунках бухгалтерського обліку запаси класифікуються:

- виробничі запаси (рах.201-209);
- поточні біологічні активи (рах. 211-213)
- малоцінні та швидкозношувані предмети (рах.22);
- виробництво (рах.23);
- брак у виробництві (рах.24);
- напівфабрикати (рах.25);
- готова продукція (рах.26);
- продукція сільськогосподарського виробництва (рах. 27);
- товари (рах. 281-286)

Придбані (утримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

*Первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат:*

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю);
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- затрати на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування та відсотки за комерційний кредит постачальників;
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

*Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається собівартість їх виробництва, яка складається з прямих та розподілених загальновиробничих витрат.*

*Первісною вартістю запасів, що внесені до статутного капіталу підприємства, безкоштовно отриманих запасів визнається погоджена сторонами, які приймають участь в операції, справедлива вартість.*

*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.*

*Первісна вартість запасів, що придбані в обмін (або частковий обмін) на неподібні запаси, дорівнює справедливій вартості переданих запасів, збільшених (зменшених) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) в процесі обміну.*

Операції подібного і неподібного обміну розглянуто в розділі обліку необоротних активів.

Особливу увагу необхідно приділяти транспортним витратам, які понесло підприємство при доставці запасів. У випадку, якщо транспортні витрати можна ідентифікувати до певної поставки (наприклад, визначена сума в товарно–транспортній накладній, рахунку транспортної організації тощо), вартість послуг включається до первісної вартості отриманих запасів з розрахунком на одиницю оприбуткування:

- Дт 20,22 – Кт631 – транспортні послуги без ПДВ;
- Дт 641(644) – Кт631 – ПДВ в розрахункових документах.

Якщо в підприємства немає можливості конкретно визначити вартість доставки певних запасів (на балансі є власний транспорт, який транспортує запаси від постачальників протягом звітного місяця), відповідна сума витрат визначається розрахунком за місяць. До уваги беруть: амортизацію транспортного засобу, заробітну плату з нарахуваннями водія та експедитора, витрачене паливо, ремонтні роботи та інші витрати, заактовані керівництвом підприємства як такі, що безпосередньо виникли в операціях транспортування запасів. Облік транспортних витрат здійснюється на рах.209 (торгівельними підприємствами – на рах.289).

При відпуску запасів у виробництво, продажу та іншому вибутті оцінка запасів 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 з наведених методів, що затверджується як елемент облікової політики підприємства.

Запаси, які відпускаються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють одне одного, оцінюються за ідентифікованою собівартістю.

Оцінка за середньозваженою собівартістю проводиться по кожній одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів.

Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються в тій послідовності, у якій вони надходили.

Оцінка за нормативними затратами полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством.

Оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні середнього проценту торгівельної націнки товарів. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торгівельної націнки на ці товари.

Застосування різних методів відповідно формує різні показники собівартості виробництва, наданих послуг (приклад 1).

**Приклад 1.** Залишок запасів на початок листопада 2008 р. за даними інвентаризації – 400 шт. по ціні 20 грн. Протягом місяця придбано: 8.11. – 200 шт. по 30 грн.; 22.11. – 400 шт. по 40 грн.; 26.11. – 300 шт. по 45 грн. На кінець місяця залишок на складі – 300 штук. Кількість списаних за місяць запасів:  $400+(200+400+300) - 300 = 1000$  (шт.).

*Варіант перший* – підприємство обрало для визначення собівартості списаних з балансу запасів метод ФІФО.

Собівартість списаних запасів:  $400 \times 20 + 200 \times 30 + 400 \times 40 = 30000$  (грн.).

Вартість залишку (не списаним залишилися запаси останнього надходження):  $300 \times 45 = 13500$  (грн.).

*Варіант другий* - підприємство обрало для визначення собівартості списаних з балансу запасів метод середньозваженої собівартості.

Середня вартість запасів, що підлягають списанню:  $(400 \times 20 + 300 \times 30 + 400 \times 40 + 300 \times 45) / (400 + 300 + 400 + 300) = 36$  (грн.).

Собівартість списаних запасів:  $1000 \times 36 = 36000$  (грн.).

Вартість залишку:  $300 \times 36 = 10800$  (грн.).

Запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за *найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації*.

*Чиста вартість реалізації запасів* – очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію. Чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва та збут.

Сума, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації, списується на інші операційні витрати звітного періоду з відображенням вказаної вартості в обліку: Дт 946 – Кт 20, 22, 26, 27, 28.

Уцінка проводиться на підставі Положення про порядок уцінки і реалізації продукції, що залежала, з групи товарів широкого вжитку, продукції виробничо-технічного призначення та надлишкових товарно - матеріальних цінностей (ТМЦ) [71].

Підприємство може самостійно прийняти рішення щодо уцінки ТМЦ. Комісія проводить інвентаризацію ТМЦ, що підлягають уцінці. Розміри уцінки визначаються на підставі експертних оцінок з урахуванням ступеня втрати споживчих властивостей. Дані про уцінені товари (продукцію) записують в опис-акт.

**Приклад 2.** За даними інвентаризації на 1.01.2008 р. залишок купівельних напівфабрикатів на складі становив 100 шт. первісною вартістю 50 грн. За рішенням керівництва підприємства проводиться уцінка до чистої вартості реалізації - 40 грн. за одиницю. Облік уцінки: Дт 946 – Кт 202 –  $100 \times (50 - 40) = 1000$  (грн.).

На кінець наступного звітного періоду (кварталу) залишок таких напівфабрикатів становив 30 шт., чиста вартість реалізації – 60 грн. за одиницю. Облік дооцінки *в межах попередньої уцінки*: Дт 202 – Кт 716 –  $30 \times (50 - 40) = 300$  (грн.).

Вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів (рах.22), що передані в експлуатацію, виключають зі складу активів з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації та матеріально відповідальними особами протягом строку їх фактичного використання.

Порядок проведення **інвентаризації** визначено Інструкцією по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, ТМЦ, грошових коштів, документів та розрахунків [24]. Відповідальність за організацію інвентаризації несе керівник підприємства. Проведення інвентаризації є обов'язковим:

- перед складанням річної фінансової звітності, крім майна, цінностей, коштів і зобов'язань, інвентаризація яких проводилась не раніше 1 жовтня звітного року (*інвентаризація будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів основних фондів може проводитись один раз у три роки, а бібліотечних фондів - один раз у п'ять років; інвентаризація готівки та бланків цінних паперів є щоквартальною*);
- при зміні матеріально відповідальних осіб;
- при встановленні фактів крадіжок або зловживань;
- за приписом судово-слідчих органів;
- у разі техногенних аварій, пожежі чи стихійного лиха;

- у разі ліквідації підприємства.

У випадках, коли проведення інвентаризації є обов'язковим, інвентаризації підлягають також майно і матеріальні цінності, що не належать підприємству і обліковуються на позабалансових рахунках.

При проведенні раптових інвентаризацій всі ТМЦ підготовляються до інвентаризації у присутності інвентаризаційної комісії, в інших випадках - завчасно.

Взаємний залік лишків і нестач внаслідок пересортиці може бути допущено тільки щодо ТМЦ однакового найменування і в тотожній кількості за умови, що лишки і нестачі утворилися за один і той же період, що перевіряється, та у однієї і тієї ж особи, яка перевіряється.

Розмір збитків від розкрадання, нестачі визначається у відповідності до Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення, матеріальних цінностей за балансовою вартістю цінностей (з урахуванням амортизаційних відрахувань), але не нижче 50% від балансової вартості на момент встановлення такого факту з урахуванням індексів інфляції, які щомісячно визначає Міністерство статистики, відповідного розміру податку на добавлену вартість та розміру акцизного збору за формулою [72]:

$$\boxed{\phantom{Rz}}, \quad (7.1)$$

де  $Rz$  – розмір збитків;

$Bв$  – балансова вартість на момент встановлення факту розкрадання;

$A$  – амортизаційні відрахування;

$Iнф.$  – загальний індекс інфляції;

$ПДВ$  – розмір податку на додану вартість (у карбованцях);

$Азб$  – розмір акцизного збору.

Вартість вузлів, деталей, напівфабрикатів та іншої продукції, що виготовляється підприємством, визначається, виходячи із собівартості її виробництва з нарахуванням середньої норми прибутку на цю продукцію з застосуванням коефіцієнта 2.

Розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення бланків цінних паперів та документів суворого обліку обчислюється із застосуванням коефіцієнта:

а) 5 – до номінальної вартості, зазначеної на бланках цінних паперів та документів суворого обліку, або до вартості документів, встановленої законодавством;

б) 50 – до вартості придбання (виготовлення) бланків цінних паперів та документів суворого обліку, на яких не зазначена номінальна вартість, або вартість яких не встановлена законодавством.

*Із сум, стягнутих відповідно до цього порядку, здійснюється відшкодування збитків, завданих підприємству. Залишок коштів перераховується до Державного бюджету України.*

**Облік результатів інвентаризації запасів:**

1. Надлишок запасів при інвентаризації підлягає оприбуткуванню: Дт 20,22,26.. - Кт 719.

2. Списання нестачі в межах норм:

2.1. Матеріалів, комплектуючих, запчастин: Дт 23,92,949 – Кт 20.

2.2. Готової продукції: Дт 901 – Кт 26.

3. Списано нестачу запасів понад норм на витрати:

3.1. Списано по балансовій вартості: Дт 947 – Кт 20,22,26

3.2. Відновлення ПДВ: Дт 947 – Кт 641.

3.3. Списано нестачу (разом з ПДВ) на фінансові результати: Дт 791 – Кт 947.

4. Ураховання вартості списаних ТМЦ на позабалансових рахунках:

Дт 072 - за обліковими цінами (прийmemo умовно вартість А).

5. Встановлено винну особу:

5.1. Віднесено нестачу на винну особу за обліковими цінами: Дт 375-Кт 716-А.

5.2. Списано вартість ТМЦ з позабалансового обліку Кт 072.

5.3. Віднесено нестача на винну особу в розмірі різниці у вартості між оцінкою згідно Порядку та обліковими цінами: Дт 375-Кт 716-В.

5.4. Нарахування суми ПДВ (шоста частина вартості компенсації) та інших платежів до бюджету (сума компенсації за мінусом ПДВ та балансової вартості недостачі): Дт 716-Кт 641 - В.

5.5. Компенсація нестачі винною особою: Дт 311,301,20,22,26-Кт 375-(А+В).

5.6. Віднесено відшкодування раніше списаних активів (в розмірі їх балансової вартості) на фінансовий результат: Дт 716-Кт 791-А.

Облік основних операцій, пов'язаних з запасами, наведено в таблиці 4.4 додатка 4.

ТМЦ, нематеріальні активи, грошові документи, цінні папери відпускають споживачам або передаються безоплатно тільки за довіреністю одержувача.

Кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку оборотних активів наведено в додатку 4:

- облік операцій із запасами в табл. 4.4;
- типову кореспонденцію за рахунком 23 «Виробництво» в табл. 4.6;
- типову кореспонденцію за рахунком 26 «Готова продукція» в табл. 4.7;
- типову кореспонденцію за рахунком 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» в табл. 4.8;
- типову кореспонденцію за рахунком 34 «Короткострокові векселі одержані» в табл. 4.10;
- типову кореспонденцію за рахунком 371 «Розрахунки за виданими авансами» в табл. 4.11;
- типову кореспонденцію за рахунком 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» в табл. 4.13.

## 7.2. Облік грошових коштів та розрахунків

### Каса й касові операції

Підприємство може зберігати у своїй касі готівку в межах ліміту залишку готівки в касі на кінець робочого дня, що встановлюється установою банку основного рахунку підприємства. *У разі, якщо ліміт залишку готівки в касі підприємства взагалі не встановлено, вся наявну готівку в касі на кінець дня має бути здано до банку.*

Готівкова виручка підприємства та інші касові надходження можуть використовуватися нею в необхідних розмірах для забезпечення господарських потреб, у тому числі на виплати, пов'язані з оплатою праці, *при умові систематичної і повної сплати податків та внесення обов'язкових платежів до державних цільових фондів* у порядку та строки, визначені чинним законодавством. У випадку наявності податкової заборгованості здійснюються виплати, пов'язані з оплатою праці, виключно за рахунок коштів, отриманих в установах банку .

Підприємства мають право зберігати протягом 3 робочих днів понад встановлений ліміт у

касах готівку, що одержана в банку для виплати заробітної плати, заохочень, допомог усіх видів, компенсацій, стипендій, відряджень. Після закінчення цих строків суми готівки, що не використані за призначенням, повертаються в банк не пізніше наступного робочого дня. Готівка, що видана під звіт, але через якісь причини не витрачена (частково або в повній сумі), має бути повернена до каси підприємства *протягом двох робочих днів, включаючи день отримання готівкових коштів під звіт (за відрядженням - не пізніше трьох робочих днів після повернення з відрядження)*.

*Протягом одного операційного дня за одним або кількома документами певному суб'єкту господарювання не можна видавати більше як 10000 гривень.*

Кожне підприємство має одну центральну касу, веде одну касову книгу, аркуші якої мають бути пронумеровані, прошнуровані і опечатані сургучною або мастичною печаткою. Кількість аркушів у касовій книзі засвідчується підписами керівника і головного бухгалтера підприємства. Зроблені виправлення завіряються підписами касира, а також головного бухгалтера або особи, що його заміщує.

Приміщення каси має бути ізольовано, а двері до каси під час здійснення операцій – замкнуті з внутрішнього боку. Уся готівка зберігається у металевих шафах. Ключі від металевих шаф і печатки зберігаються у касирів. Враховані дублікати ключів в опечатаних касирами пакетах, скриньках тощо, зберігаються у керівників. *Не рідше одного разу на квартал проводиться їх перевірка комісією.*

Після видання наказу про призначення касира на роботу керівник підприємства зобов'язаний під розписку ознайомити його з цим Порядком, після чого з касиром укладається договір про його повну матеріальну відповідальність.

*Не рідше одного разу на рік проводиться ревізія каси.* Залишок готівки в касі звіряється з даними обліку по касовій книзі. У разі виявлення ревізією нестачі або лишку готівки в касі в акті вказується сума нестачі або лишку та обставини їх виникнення.

Перевірки дотримання порядку ведення операцій з готівкою здійснюють органи Державної податкової служби України, Державної контрольно-ревізійної служби України, Міністерства внутрішніх справ України, фінансові органи та установи комерційних банків.

Відповідальність за дотримання порядку ведення операцій з готівкою покладається на керівника підприємства.

Приймання готівки проводиться прибутковими касовими ордерами, підписаними головним бухгалтером або особою, ним уповноваженою. Готівка, не виправдана прибутковими касовими ордерами, вважається надлишком каси і зараховується в дохід підприємства [73].

Видача прибуткових касових ордерів і видаткових документів на руки особам, що вносять або одержують гроші, забороняється. Видаткові та прибуткові ордери реєструються в спеціальному журналі. Видача грошей з каси, не підтверджена розпискою одержувача у видатковому документі, вважається нестачею і стягується з касира.

Облік операцій по готівкових розрахунках наведено в таблиці 4.5. додатка 4.

**Підзвітною особою** може бути працівник підприємства у випадку використання виданих йому готівкових коштів на господарські потреби (придбання канцтоварів, розрахунки за послуги тощо) або відрядження. Видача коштів з каси на господарські потреби здійснюється на підставі заяви працівника з обґрунтуванням їх цільового використання, акцептованій керівником підприємства. Підстава для видачі коштів на відрядження – наказ на відрядження, належно оформлене і зареєстроване в спеціальному журналі посвідчення на відрядження.

Витрати на відрядження підзвітної особи відшкодовуються лише за наявності документів, що підтверджують зв'язок такого відрядження з основною діяльністю підприємства - посвідчення на відрядження з відмітками сторін про вибуття та прибуття у відрядження та документів, що підтверджують фактичні витрати [28].

Витрати на відрядження здійснюються в межах коштів, передбачених на відрядження та у межах граничних норм добових витрат (таблиця 4.14 додатка 4).

Днем вибуття у відрядження вважається день відправлення транспортного засобу з місця постійної роботи відрядженого працівника, а днем прибуття із відрядження – день прибуття транспортного засобу.

Фактичний час перебування у відрядженні визначається за відмітками у посвідченні про відрядження щодо вибуття з місця постійної роботи і прибуття до місця постійної роботи. При відрядженні особи, яка працює за сумісництвом, середній заробіток зберігається в тому підприємстві, що його відрядило.

Строк відрядження визначається керівником підприємства, або його заступником, але *не може перевищувати 30 календарних днів*.

При відрядженні працівника строком на один день або в таку місцевість, звідки працівник має змогу щодня повертатись до місця постійного проживання, добові відшкодовуються за повну добу.

Витрати відрядженим працівникам на наймання житлового приміщення на підставі підтверджуючих документів відшкодовуються у розмірі фактичних витрат, з урахуванням побутових послуг, що надаються у готелях (прання, чищення, лагодження та прасування одягу), за користування холодильником, телевізором.

Працівникові відшкодовуються також витрати на бронювання місця у готелях у розмірі не більше як 50 відсотків його вартості за одну добу згідно з підтверджуючими документами.

Якщо працівник підприємства перебуває у відрядженні з метою участі в конференціях, переговорах, пов'язаних з основною діяльністю підприємства, та забезпечується безкоштовним харчуванням, добові виплачуються в розмірах: 80% від розміру добових витрат при одноразовому харчування, 55% - при двохразовому, 35% - при трьохразовому харчуванні.

Після повернення працівника з відрядження керівник підприємства може прийняти рішення про відшкодування витрат, не передбачених Інструкцією про службові відрядження, які потрібно віднести до сукупного оподаткованого доходу підзвітної особи з відповідним оподаткуванням прибутковим податком та нарахуванням зборів на обов'язкове соціальне страхування.

У разі тимчасової непрацездатності відрядженого працівника на загальних підставах відшкодовуються витрати на наймання жилого приміщення і сплачуються добові. Дні тимчасової непрацездатності не включаються до строку відрядження.

*Згідно прикінцевих положень Закону "Про податок на додану вартість" суми ПДВ, які виділені в квитках та готельних документах, в накладних на придбання ТМЦ та актах отриманих послуг вартістю до 20 грн., відшкодовуються без податкової накладної [19].*

Розрахунки з підзвітними особами проводяться через касу і обліковуються на рахунку 372 "Розрахунки з підзвітними особами" за кожною підзвітною особою.

При оформленні Звіту про використання коштів підзвітною особою на бланку в обов'язковому порядку ставиться кореспонденція рахунків операцій підтверджених витрат (таблиця 4.12 додатка 4).

#### Облік безготівкових розрахунків

Безготівкові розрахунки можуть здійснюватись [27]:

1. *Платіжними дорученнями* – розрахунок за ініціативою платника (найбільш поширена форма).
2. *Розрахунковими чеками* – платіж здійснюється за ініціативою підприємства-платника шляхом використання ліміту розрахункової чекової книжки.
3. *Платіжними вимогами-дорученнями* - оплата за ініціативою одержувача платежу. Зокрема, в окремих випадках заборгованість за отримані послуги (теплокомуненергії,

водопостачання тощо) погашається після акцепту керівником підприємства платіжної вимоги-доручення надавача послуг.

4. *Векселями* – цінними паперами, які гарантують оплату за домовленою відстрочкою.

Інколи практикують розрахунки через відкриття акредитиву. **Акредитив** – доручення банку покупця іногородньому банку постачальника про оплату його рахунків на умовах, передбачених в акредитивній заяві покупця. Акредитив відкривається лише для одного постачальника. Акредитивна форма розрахунків гарантує постачальнику негайну оплату. Відкриває підприємство (покупець) в своєму або іншому банку за рахунок власних коштів. Невикористані акредитиви автоматично перераховуються на розрахунковий рахунок.

У разі затримки банком одержувача зарахування грошових надходжень на рахунок клієнта понад вказаний термін (в день подання платіжного доручення, платіжної вимоги-доручення або наступного дня) банк виплачує на користь одержувача коштів пеню в розмірі, передбаченому угодою сторін на здійснення розрахунково-касового обслуговування, але не вище подвійної облікової ставки Національного банку України, що діяла в період, за який стягується пеня.

Підприємство має право відкривати довільну кількість рахунків в національній валюті:

Вид рахунку	Призначення рахунку
1	2
Поточний	Зберігання грошових коштів і здійснення всіх видів банківських операцій
Бюджетний	Зберігання грошових коштів і здійснення всіх видів банківських операцій, надходження бюджетних компенсацій
Кредитний	Отримання кредитних ресурсів та їх використання
Вкладний (депозитний)	Операції за депозитним договором (крім розрахункових операцій та видачі готівки)

При відкриття рахунку підприємство *протягом трьох днів* повинно повідомити про це ДПІ по місцю реєстрації [71]. Облік типових операцій по безготівкових розрахунках в національній валюті наведено в таблиці 4.15 додатка 4.

**Облік операцій в іноземній валюті** регламентує П(С)БО 21 “Вплив змін валютних курсів” [74]. Методологічною основою обліку операцій в іноземній валюті є нормативно врегульовані процедури перерахунку курсової різниці.

Результати **перерахунку курсової різниці** в залежності від типу операції обліковуються в складі фінансових доходів\витрат від операційної діяльності або іншої звичайної діяльності.

*Операційна курсова різниця* виникає в операційній діяльності, до якої належать, насамперед, реалізація підприємством зайвих активів, оперативна оренда та інші операції статутної діяльності, що здійснюються в іноземній валюті. Позитивна курсова різниця обліковується по Кт714, від’ємна – по Дт945.

*Неопераційна курсова різниця* виникає в операціях інвестиційного та фінансового характеру, що пов’язані з рухом необоротних активів, фінансових інвестицій, залученням кредитних ресурсів тощо. Позитивна курсова різниця обліковується по Кт744 від’ємна – по Дт974.

*Балансова вартість іноземної валюти* - перерахована в гривні іноземна валюта за офіційним валютним обмінним курсом Національного банку України, що діяв на дату



отримання (нарахування) або перерахування іноземної валюти безпосередньо на дату здійснення такої операції. У разі купівлі іноземної валюти за гривні балансовою вартістю інвалюти вважається сума гривень, сплачена платником податку на прибуток в зв'язку з такою купівлею. У разі купівлі однієї іноземної валюти за іншу іноземну валюту балансова вартість придбаної іноземної валюти визначається на рівні балансової вартості валюти, що була продана.

Не співпадають вимоги національних облікових положень та податкового законодавства в питаннях перерахунку курсових різниць. Згідно П(С)БО 21 *не підлягають перерахунку в зв'язку зі зміною обмінного курсу гривні протягом такого звітного періоду:*

- доходи, отримані (нараховані) платником податку в іноземній валюті у зв'язку з продажем товарів (робіт, послуг) протягом звітного періоду, перераховані в гривні за офіційним валютним курсом Національного банку України, що діяв на дату отримання (нарахування) таких доходів;
- витрати, понесені (нараховані) платником податку в іноземній валюті протягом звітного періоду в зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), вартість яких відноситься до валових витрат, визначені в сумі, що дорівнює балансовій вартості такої іноземної валюти;
- будь-яка заборгованість платника податку або перед платником податку, основну суму якої виражено в іноземній валюті від моменту її виникнення до погашення.

*Перерахунку в гривні за офіційним курсом на дату складання балансу підлягає курсова різниця, яка виникає:*

- у разі продажу (погашення) будь-якої заборгованості платника податку протягом звітного періоду на момент здійснення такої операції;
- будь-яка іноземна валюта або заборгованість в іноземній валюті, що перебували на обліку платника податку на кінець звітного періоду, перераховуються за курсом НБУ, що діяв на останній робочий день такого звітного періоду.

Особливої уваги потребують сплачені/отримані аванси в іноземній валюті. Сума попередньої оплати, здійснена з метою придбання немонетарних активів і отримання робіт (послуг), при включенні до вартості цих активів перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату сплати авансу. Суми отриманих авансів в рахунок наступних експортних поставок при включенні до складу доходу звітного періоду перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату одержання авансу. Тобто, *на відміну від податкового законодавства, на дату складання балансу та на момент завершення операції авансові платежі згідно П(С)БО 21 не перераховуються.*

**Купівля підприємством іноземної валюти** для наступного використання в своїй діяльності (придбання обладнання, відрядження працівників за кордон та інші операції) здійснюються на загальних підставах.

Придбана іноземна валюта повинна бути використана протягом п'яти робочих днів з часу зарахування її на поточний рахунок підприємства на цілі, вказані в заяві на купівлю іноземної валюти. У разі порушення термінів придбана валюта продається уповноваженими банками на міжбанківському валютному ринку. При цьому позитивна курсова різниця, що може виникнути за такою операцією, щоквартально направляється до Державного бюджету України, а негативна - відноситься на результати господарської діяльності підприємства.

**Відрядження за кордон** можуть здійснюватись лише за наказом (розпорядженням) керівника підприємства після затвердження завдання, в якому має бути визначена мета виїзду, термін, умови перебування за кордоном (у разі поїздки за запрошенням додається його копія з перекладом) і кошторису витрат.

Термін відрядження визначається керівником, але не може перевищувати 60 календарних днів. Підприємство забезпечує працівника коштами в національній валюті країни, куди відряджається працівник, або у вільно конвертованій валюті у вигляді авансу на поточні витрати. Щоб розрахувати суму авансу на відрядження застосовують офіційний курс Національного банку України. У разі відсутності в підприємства валютних коштів, грошові кошти видаються працівнику під звіт у національній валюті для самостійної купівлі відповідної іноземної валюти.

Якщо працівник отримав аванс на відрядження за кордон і не виїхав, він повинен на наступний день повернути до каси підприємства кошти тими одиницями, якими було отримано аванс.

Фактичний час перебування у відрядженні за кордоном визначається:

- 1) у разі відрядження до країн, з якими встановлено повний прикордонний контроль, - за відмітками контрольно-пропускних пунктів (до авансового звіту додається ксерокопія паспорту з відмітками митниці, що замінює посвідчення про відрядження);
- 2) у разі відрядження до країн, з якими не встановлено або спрощено прикордонний контроль, - згідно з відмітками сторони, що відряджає та приймає.

Добові витрати за час перебування у відрядженні відшкодовуються в межах граничних норм:

-за кожний день відрядження, включаючи день виїзду та приїзду;

-у разі включення витрат на харчування до рахунків на наймання жилого приміщення в межах граничних норм з урахуванням кількості разів харчування на добу.

За час затримки в дорозі без поважних причин працівникові не виплачується заробітна плата, не відшкодовуються добові витрати, витрати на наймання жилого приміщення та інші витрати.

Коли працівникові для остаточного розрахунку за відрядження необхідно виплатити додаткові кошти або в разі неотримання ним з поважних причин коштів на відрядження, виплата здійснюється у національній валюті України за офіційним обмінним курсом гривні до іноземних валют, встановленим Національним банком України на день погашення заборгованості. Не дозволяється направляти у відрядження та видавати аванс працівнику, який не відзвітував про витрачені кошти у попередньому відрядженні.

### 7.3. Облік дебіторської заборгованості

Порядок бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості та її відображення у фінансовій звітності регулюються П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість" [76]. Дебіторську заборгованість визнають активом тільки тоді, коли можна достовірно визначити її суму та існує ймовірність її погашення боржником. Якщо такої ймовірності немає, суму дебіторської заборгованості слід списати на витрати.

З цією метою проводиться інвентаризація дебіторської заборгованості на дату балансу, в результаті якої здійснюється списання на витрати звітного періоду сума безнадійного боргу.

Дебіторська заборгованість поділяється на довгострокову та короткострокову.

*Довгостроковою дебіторською заборгованістю* визнається заборгованість, яка не виникає в ході нормального операційного циклу і буде погашена після 12 місяців з дати балансу.

*Поточна дебіторська заборгованість (короткострокова)* - це заборгованість, що виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом 12 місяців з дати балансу.

Оскільки віднесення заборгованості до поточної або довгострокової прив'язане до дати балансу, на вказану дату слід переглядати довгострокову заборгованість окремих дебіторів за термінами її погашення.

Для обліку сум дебіторської заборгованості застосовується декілька видів оцінок.

1. *Дисконтована вартість майбутніх платежів, що очікуються для погашення цієї заборгованості.* Виникає в обліку орендодавця при наданні в фінансову оренду необоротного активу в сумі мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості за вирахуванням фінансового доходу, що підлягає отриманню, з визнанням іншого доходу (доходу від реалізації об'єкта оренди) (ПБО 14).

2. *Чиста реалізаційна вартість* – різниця між первісною вартістю поточної дебіторської заборгованості і сумою резерву сумнівних боргів.

3. *Первісна вартість* – вартість дебіторської заборгованості на момент виникнення. Оцінка за первісною вартістю застосовується для всіх видів довгострокової і поточної дебіторської заборгованості.

Облік виникнення такої заборгованості:

- переплата та/або авансова оплата по бюджетних податках і платежах, зборах по обов'язковому соціальному страхуванню Дт641,642,651-653 – Кт311;
- виданий попередній аванс в рахунок наступних платежів Дт371 – Кт311;
- невідзвітована сума підзвітною особою Дт372 – Кт301;
- безпроцентна позика своїм працівникам Дт377 – Кт 301, 311;
- віднесення нестачі на винну особу Дт375 – Кт716 тощо.

Для того, щоб визнати в бухгалтерському обліку дебіторську заборгованість безнадійною, досить, щоб була виконана одна з умов:

- закінчився строк позовної давності (3 роки);
- існує впевненість у тому, що боржник не погасить свою заборгованість.

Безнадійна дебіторська заборгованість списується в момент її визнання за рахунок резерву сумнівних боргів. Якщо для списання безнадійної заборгованості покупців (замовників) не вистачило резерву сумнівних боргів, різниця списується на витрати періоду.

Після списання безнадійної дебіторської заборгованості підприємство зобов'язано враховувати її суму на позабалансовому рахунку не менше трьох років для спостереження за можливістю її стягнення.

Списання безнадійної заборгованості в бухгалтерському обліку показано в таблиці 4.9 додатка 4.

П(С)БО 10 передбачає наступні методи формування резерву сумнівних боргів для дебіторської заборгованості:

- виходячи із платоспроможності окремих дебіторів;
- питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході від реалізації;
- на основі класифікації дебіторської заборгованості.

Перший метод заснований на результатах аналітичного обліку дебіторської заборгованості по кожному дебітору. Якщо конкретний дебітор визнаний неплатоспроможним, то на суму його заборгованості слід збільшити резерв сумнівних боргів.

При здійсненні підприємством досить великої кількості операцій краще використовувати останній метод формування резерву сумнівних боргів, який є базовим і заснований на періодизації дебіторської заборгованості. За кожною групою заборгованості на підставі спостережень і досвіду, а також даних бухгалтерського обліку за минулі періоди (звітний рік) визначається коефіцієнт сумнівності. Суть розрахунку коефіцієнта сумнівності полягає у визначенні для кожної групи дебіторської заборгованості відсотка неоплачених рахунків, тобто відсотка непогашеної заборгованості. Резерв сумнівних боргів визначається, як сума добутоків заборгованості за кожною групою на відповідні коефіцієнти сумнівності.

#### **7.4. Основні документи первинного обліку оборотних активів**

Типовими первинними документами для запасів є наступні форми.

*Форма М-1 "Журнал обліку вантажів, що надійшли"*, використовується для обліку і контролю за надходженням і оприбуткуванням усіх запасів, що надійшли до підприємства.

Керівник призначає відповідального за ведення даного журналу працівника, який здійснює записи у форму М-1 в міру надходження запасів. Підставою для такого запису є "Прибутковий ордер" М-4, "Акт про приймання матеріалів" М-7 або "Товаротransпортна накладна" 1-ТН.

"Прибутковий ордер" складається в одному примірнику матеріально відповідальною особою (комірником) у день надходження цінностей і залишається у нього до моменту передачі в бухгалтерію за "Реєстром №... приймання-здачі документів" М-13.

Загальновідомо, що на практиці "Прибутковий ордер" оформляється, як правило, у двох, а то й у трьох примірниках під "копірку". Перший примірник залишається у матеріально відповідальної особи (комірника) до моменту передачі його в бухгалтерію, а другий видається особі, яка доставила і здала запаси на склад. Третій примірник, як правило, залишається у матеріально відповідальної особи підприємства (комірника) і в бухгалтерію не передається. При отриманні запасів безпосередньо від постачальників, доставлених їхнім транспортом або транспортом стороннього підприємства, "Прибутковий ордер" не оформляється, оскільки документом, що оформляє надходження запасів, у цьому разі є "Товаротransпортна накладна" форми №1-ТН.

Форма М-7 "Акт про приймання матеріалів" використовується для оформлення приймання матеріальних цінностей з кількісними або якісними відхиленнями від даних, вказаних у договорі або в супровідних документах постачальника, а також у разі надходження запасів без супровідних документів. "Акт про приймання матеріалів" М-7 складається в 2-х примірниках приймальною комісією, яка призначається наказом керівника. До складу комісії обов'язково мають бути включені представники постачальника або транспортної організації, що доставила вантаж, і матеріально відповідальна особа - працівник підприємства, яка приймає вантаж. Можливим є залучення представника незацікавленого підприємства (юридичної, аудиторської фірми тощо), наприклад, у разі виникнення спірних моментів або коли необхідно оцінити запаси, що надійшли без супровідних документів. Акт завіряється керівником підприємства або особою, уповноваженою відповідним наказом.

Після складання "Акт про приймання матеріалів" М-7 з іншими первинними супровідними документами передаються:

- один примірник, доданий до форми М-13, - у бухгалтерію для обліку руху отриманих запасів;

- другий примірник - в юридичний відділ (юристу) для підготовки і відправлення листа-претензії постачальнику.

При оформленні надходження запасів за актом М-7 прибутковий ордер М-4 не оформляється.

Підприємства, які в своїй виробничій діяльності постійно використовують одні і ті ж види запасів, застосовують для оформлення відпуску таких запасів зі складу типові форми М-8, М-9, М-28 і М-28а "Лімітно-забірна картка" (ЛЗК).

ЛЗК виписують на одне або кілька найменувань матеріалів (номенклатурних номерів) із зазначенням тільки кількості (без зазначення ціни) у двох примірниках з терміном дії на місяць. ЛЗК підписують керівник або працівник, який встановив ліміт.

Форма М-8 використовується для багаторазового відпуску одного найменування (номенклатурного номера) запасів протягом одного місяця.

Форма М-9 використовується для чотириразового відпуску лімітованих запасів протягом одного місяця.

Форма М-11 "Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів" використовується для обліку руху запасів всередині підприємства, а також стороннім юридичним і фізичним особам. "Накладну-вимогу на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів" виписують у двох примірниках і підписують головний бухгалтер або уповноважена особа. В момент відпуску запасів сторонній організації її представник, довірена особа, має пред'явити оформлену на неї довіреність форми М-2 або М-2б, яка

залишається в організації-постачальника. У цьому разі при оформленні форми М-11 бажано в рядку "Підстава" зазначити номер і дату довіреності, за якою були відпущені запаси.

Особливу увагу необхідно приділити організації обліку запасів на складі. Для цього призначена форма М-12 "Картка №... складського обліку матеріалів", яка використовується для обліку наявності і руху запасів на складі за кожним найменуванням, номенклатурним номером окремо, ведеться в одному примірнику, як правило, комірником і зберігається у нього.

Форма М-13 використовується для реєстрації прибутково-видаткових документів, які здаються у бухгалтерію. Реєстр М-13 оформляється матеріально відповідальною особою в одному примірнику в момент передачі первинних документів у бухгалтерію. Оформляється реєстр у міру необхідності, тобто може складатися кілька разів на день за надходженням або видачею запасів, але не рідше ніж один раз на день, якщо цього дня відбувався рух запасів. Перш ніж здати первинні документи разом з реєстром М-13 у бухгалтерію, матеріально відповідальна особа має на підставі цих документів записати прибуток або видаток у картки складського обліку або інші реєстри обліку. На практиці реєстр М-13, як правило, складається у двох примірниках, один із яких залишається у комірника (матеріально відповідальної особи), а другий передається у бухгалтерію разом з первинними документами за підписом бухгалтера на першому примірнику.

Форма М-14 "Відомість обліку залишків матеріалів на складі" призначена для відображення залишків запасів на складі підприємства на кінець облікового періоду. Заповнюється на підставі даних форми М-12 "Картка складського обліку матеріалів", в якій після кожного запису з прибутку або видатку запасів, що враховуються в ній, виводиться залишок на складі. Але спочатку бухгалтерія перевірить відповідність усіх записів у формі М-12 наявним первинним документам і підтвердить правильність виведення залишку запасів на кінець місяця. А відтак залишок переноситься з форми М-12 "Картка складського обліку матеріалів" у форму М-14 "Відомість обліку залишків матеріалів на складі". Відповідність залишків запасів у "Картці складського обліку матеріалів" й у "Відомості обліку залишків матеріалів на складі" підтверджує особа, відповідальна за перевірку даних картки і відомості. Як правило, це працівник бухгалтерії.

Форма М-15 "Акт про приймання обладнання" використовується для оформлення надходження на склад підприємства обладнання, призначеного для встановлення, монтажу на об'єкті, що будується.

Форма М-16 "Матеріальний ярлик" застосовується для характеристики, позначення запасів, що знаходяться у місцях зберігання. Заповнюється "Матеріальний ярлик" комірником, причому на кожен номенклатурний номер - окремий бланк. "Матеріальний ярлик" закріплюється на полиці, стелажі, ящику, контейнері тощо, тобто у місці зберігання відповідного виду запасу або на самому запасі, і є для нього своєрідним паспортом.

Надалі первинні документи разом з "Матеріальним звітом" здаються у бухгалтерію для перевірки зазначених даних.

Призначення основних документів первинного обліку оборотних активів, характер та мету їх функціонування наведено в таблиці 4.17 додатка 4.

## 7.5. Аналіз оборотних активів

Для підприємств актуальним є своєчасна оцінка забезпечення оборотними коштами, визначення реальної потреби в коштах для реалізації операцій, передбачених статутною діяльністю. Таку оцінку можна отримати, проаналізувавши абсолютні та відносні показники забезпечення запасами та їх використання.

Достовірність отриманих показників підтверджується реєстрацією відповідних операцій на рахунках бухгалтерського обліку. В свою чергу, дані бухгалтерського обліку мають оприлюднюватись в формах звітності.

Для підприємств одним з основних звітних документів, який відображає реальні залишки

оборотних активів на початок кварталу, є Баланс (Форма №1). Методику визнання запасів в Ф№1 показано в таблиці 4.1. додатка 4, дебіторської заборгованості – в таблиці 4.2 , грошових коштів – в таблиці 4.3. цього ж додатка.

**Джерелом інформації** для проведення аналізу запасів є, в першу чергу, наступні затверджені форми первинного обліку запасів: М-1 "Журнал обліку вантажів, що надійшли"; М-2 "Довіреність"; М-2а "Акт списання бланків довіреностей"; 3 "Журнал реєстрації довіреностей"; М-4 "Прибутковий ордер"; М-7 "Акт про приймання матеріалів"; М-8,9,28 "Лімітно-забірна картка"; М-14 "Відомість обліку залишків матеріалів на складі"; М-19 "Матеріальний звіт"; М-21 "Інвентаризаційний опис №..."; форма №1-ТН "Товаротранспортна накладна" та інші. Зведена облікова інформація по запасах наводиться в реєстрах (журналах-ордерах, відомостях) по рахунках 20,21,22,23,25-28.

Підприємство, насамперед, повинно визначити оптимальну структуру постачання запасів в залежності від потреб, ефективності служб постачання, наявності фінансування.

Джерела надходження запасів можна узагальнити таким чином: централізовані поставки; безоплатні надходження запасів; оприбуткування в результаті демонтажу необоротних активів; оприбуткування надлишків при інвентаризації.

Для того, щоб визначити, якою мірою підприємство забезпечено запасами, необхідно:

- вивчити порядок розрахунку й обґрунтованість договорів про поставку матеріальних ресурсів, умови поставок;
- визначити характер запасів і зміну їх структури;
- перевірити обґрунтованість використання запасів та потребу в них;
- виявити можливості зменшення запасів, потреби в матеріальних ресурсах;
- розробити заходи щодо зниження вартості зайвих запасів.

**Планова потреба** підприємства в надходженні запасів ресурсів від постачальників визначається балансовим методом за формулою 7.2 [39]:

$$\boxed{\phantom{000000}}, \quad (7.2)$$

де  - планове надходження матеріальних ресурсів від різних джерел.

- планова потреба в запасах для забезпечення господарської діяльності звітного періоду;

- залишки запасів на початок звітного періоду (відповідні рядки Ф№1 "Баланс");

- норматив залишків на кінець звітного періоду (розрахункова величина з урахуванням залишків запасів на кінець попередніх періодів).

Після перевірки потреби в запасах визначають джерела їх покриття та забезпечення. До внутрішніх джерел забезпечення належить власне виробництво, використання відходів. До зовнішніх зараховують надходження від постачальників за договорами.

Аналіз термінів та обсягів поставок запасів за укладеними договорами пов'язаний з перевіркою залишків відповідних матеріалів на складі. Наявні запаси мають задовольняти потребу підприємства в матеріалах на період інтервалів між поставками.

**Забезпеченість виробничими запасами** (З<sub>мін</sub>) підприємства визначається як співвідношення (формула 7.3):

$$\boxed{\phantom{000000}}, \quad (7.3)$$

де  - кількість днів безперебійної діяльності з урахуванням наявних мінімальних залишків запасів (дні);

- добова потреба у виробничих запасах (загальна потреба / 360), тис. грн./день.

За даними Балансу можна визначити зміни в структурі загального обсягу активів з наступним співставленням отриманих результатів джерелами їх формування, з показниками фінансового стану підприємства.

Для характеристики джерел формування запасів за даними обліку використовують кілька показників, що відображають різний рівень охоплення певних видів джерел.

Трьом показникам наявності джерел формування запасів відповідають наступні показники забезпеченості запасів джерелами їх формування:

- надлишок (+) або недостача (-) власних обігових коштів дорівнює різниці величини власних обігових коштів і величини запасів;
- надлишок (+) або недостача (-) довготермінових джерел формування запасів дорівнює різниці величини довготермінових джерел формування запасів і величини запасів;
- надлишок (+) або недостача (-) загальної величини основних джерел формування запасів дорівнює різниці величини основних джерел формування запасів і величини запасів.

Приклад структурно-динамічного аналізу виробничих запасів запропоновано в таблиці 7.1.

Таблиця 7.1

### Структурно-динамічний аналіз виробничих запасів

Показники	Рах. обліку	Абсолютні величини (тис. грн.)		Питома вага (%)		Зміни	
		на початок року	на кінець року	на початок року	на кінець року	в абсол. величинах (тис.грн.)	у питомій вазі
1	2	3	4	5	6	7	8
Сировина й матеріали	201	2,8	2,3	70,0	64,0	-0,5	-6,0
МШП	22	0,6	0,8	15,0	22,0	+0,2	+7,0
Паливо	203	0,4	0,1	10,0	3,0	-0,3	-7,0
Інші запаси	209	0,2	0,4	5,0	11,0	+0,2	+6,0
Разом запасів		4,0	3,6	100,0	100,0	-0,4	

Надлишок запасів або недостатні розміри їх залишків можуть виникати в результаті:

- наявності помилок в розрахунках їх потреби;
- перевитрачання запасів, значного відхилення фактичних витрат від нормативних;
- недотримання постачальниками договірних зобов'язань (порушення термінів, зниження якості) і т.д.

Головні завдання аналізу за допомогою фінансових коефіцієнтів:

- ✓ розрахувати співвідношення запасів до інших показників, які оприлюднює

підприємство в своїй звітності, що найбільш точно відображали б забезпеченість запасами, питому частку запасів в активах підприємства, матеріалоемність господарської діяльності;

✓ визначити для підприємства певної галузі бажаний рівень зазначених коефіцієнтів, який би відповідав періоду безперебійної діяльності, досягненню оптимальних показників фінансового стану

**Коефіцієнт забезпеченості за фактом (КЗ)** розраховується як відношення вартості фактично поставлених запасів (Зфп) до планової потреби (Мпл):

$$\frac{\text{Зфп}}{\text{Мпл}}, \quad (7.4)$$

де З фп - фактично оприбутковані запаси за звітний період.

**Коефіцієнт співвідношення витрат і надходжень запасів К4:**

$$\frac{\text{Вз}}{\text{Вн}}, \quad (7.5)$$

де Вз - списання запасів за звітний період (рядки 040,230 Ф№2 "Звіт про фінансові результати").

**Коефіцієнт оборотності запасів (обороту) –  $K_{O.3}$**  - визначається діленням собівартості реалізації на середню суму запасів:

$$(\text{Ф. № 2, р. 040}) / (\text{Ф. №1, (р. 100+ р. 120 + р. 130 + р. 140)}) \quad (7.6)$$

Економічний зміст: кількість оборотів коштів, інвестованих у запаси. Напрямок позитивних змін – в сторону збільшення. Чим вище значення коефіцієнту, тим ефективніше підприємство організовує свої взаємовідносини з постачальниками та покупцями.

**Період одного обороту запасів (днів) –  $Ч_3$**  – визначається діленням кількості днів в році на коефіцієнт оборотності запасів:

$$\frac{365}{K_{O.3}}, \quad (7.7)$$

Економічний зміст: період, протягом якого запаси трансформуються в кошти. Напрямок позитивних змін – в сторону зменшення, якщо це не перешкоджає нормальному процесу виробництва, не загрожує дефіцитом матеріальних ресурсів.

**Коефіцієнт оборотності готової продукції (оборотів) –  $K_{Г.П.}$**  – визначається діленням чистої виручки від реалізації продукції на середню вартість готової продукції:

$$(\text{Ф. № 2, р. 035}) / (\text{Ф. № 1, р. 130}) \quad (7.8)$$

Економічний зміст: у скільки разів виручка перевищує середні запаси готової продукції. Напрямок позитивних змін – в сторону збільшення, що вказує на підвищення попиту на продукцію (при стабільному рівні цін).

Важливим питанням є визначення оптимальної структури запасів в загальних активах підприємства. Найточніше загальну структуру активів характеризує **коефіцієнт співвідношення запасів до необоротних активів (К1)**, який обчислюють за формулою:

$$\frac{\text{З}}{\text{На}}, \quad (7.9)$$

де З - залишок запасів на початок (кінець) звітного періоду (відповідні рядки Ф№1 "Баланс");

На - залишок необоротних активів на початок (кінець) звітного періоду (підсумок I розділу активу Балансу).

**В міжнародній практиці** аналізу запасів досить актуальними є два питання:

- скільки замовляти запасів?
- коли замовляти повторно?



Для визначення розміру повторного замовлення обчислюють показник "економічного розміру замовлення" (EPЗ):

$$EPЗ = \frac{C_0}{D} \cdot C_n, \quad (7.10)$$

де,  $C_0$  – умовно-постійні витрати замовлення (в основному, це – середня вартість поставки);

$D$  – річна потреба (в натуральних показниках);

$C_n$  – витрати на зберігання одиниці замовлення протягом року [99].

### Коефіцієнтний (параметричний) аналіз дебіторської заборгованості

**Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості** (обороти) –  $K_{д.з.}$  – визначається діленням чистої виручки від реалізації продукції на середню суму дебіторської заборгованості:

$$\frac{(\Phi. \text{№}2, \text{p.}035)}{(\Phi. \text{№}1, \text{p.}050 + \text{p.}170 + \text{p.}180 + \text{p.}190 + \text{p.}200 + \text{p.}210)} \quad (7.11)$$

Економічний зміст: у скільки разів виручка перевищує середню дебіторську заборгованість, свідчить про розширення або зниження товарного кредиту, наданого підприємством. Напрямок позитивних змін – в сторону збільшення, що свідчить про прискорення погашення заборгованості.

**Період погашення дебіторської заборгованості** (днів) –  $Ч_{д.з.}$  – визначається діленням кількості днів в році на коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості :

$$\frac{360}{K_{д.з.}} \quad (7.12)$$

Економічний зміст: середній період інкасації дебіторської заборгованості, тобто період її погашення. Напрямок позитивних змін – в сторону зменшення, особливо в умовах інфляції; збільшення, якщо додаткова вартість коштів компенсується додатковим прибутком від збільшення обсягів реалізації.

### Питання для контролю

1. Наведіть обов'язкові критерії визнання запасів.
2. З яких фактичних витрат складається первісна вартість запасів, придбаних за плату?
3. Яким чином можуть обліковуватись транспортні витрати, що понесло підприємство при доставці запасів?
4. Перерахуйте методи оцінки запасів при відпуску у виробництво, продажі та іншому вибутті.
5. Яким нормативним документом регламентується порядок проведення інвентаризації товаро-матеріальних цінностей?
6. Назвіть випадки, у яких заборонено видавати довіреності.
7. Як часто проводиться раптова інвентаризація каси?
8. Хто і за яких умов може бути підзвітною особою?
9. За допомогою яких документів можуть здійснюватись безготівкові розрахунки?
10. У яких випадках виникають операційні та неопераційні курсові різниці?
11. Перелічіть види оцінок, що використовують для обліку сум дебіторської

заборгованості.

12. Дайте характеристику типовим первинним документам для обліку запасів.

13. Які дії застосовують для визначення міри забезпеченості підприємства запасами?

14. За яких умов може виявитись надлишок запасів чи недостатні розміри їх залишків?

15. Які основні показники використовуються для параметричного аналізу оборотних активів?

## РОЗДІЛ 8. Організація обліку та аналізу витрат, доходів і результатів діяльності підприємства

### 8.1. Облік доходів та витрат

**За принципами національних П(С)БО доходи підприємств обліковуються в розрізі операційної діяльності, фінансових операцій, іншої звичайної діяльності та надзвичайних подій [26].**

*Доходи від операційної діяльності включають:*

- доходи від реалізації продукції, товарів, послуг, передбачених статутними документами як основний вид діяльності;
- інші операційні доходи (від реалізації іноземної валюти, реалізації інших оборотних активів, списання кредиторської заборгованості, відшкодування раніше списаних активів тощо).

Попередньо обліковані на рахунках 70,71, в кінці звітної періоду вони в повному обсязі (без ПДВ) списуються на результати операційної діяльності: Дт70,71 – Кт791.

Підприємства мають можливість створювати філії та інші підприємства для отримання додаткових джерел фінансування своєї статутної діяльності. Крім того, вони можуть розміщувати тимчасово вільні кошти на депозитних рахунках, отримуючи пасивні доходи, а також отримувати від обслуговуючого банку відсотки за користування тимчасово вільними коштами на поточному рахунку. Такі доходи є *фінансовими доходами*, в кінці звітної періоду підлягають списанню на фінансові результати: Дт72,73 – Кт792.

Підприємство проводить операції з необоротними активами: уцінку необоротних активів, реалізацію зайвих та списання непридатних необоротних активів. Перелічені операції, а також операції реалізації фінансових інвестицій, списання позитивної неопераційної курсової різниці, дохід від безоплатно одержаних необоротних активів формують *інші доходи* і підлягають списанню на результати від іншої звичайної діяльності Дт74 (без ПДВ) – Кт793

Крім того, в разі непередбачених екстремальних подій можуть виникнути *результати надзвичайних подій*.

В результаті співставлення доходів та витрат формуються прибутки (збитки) в розрізі видів діяльності, що дає змогу не тільки здійснювати аналітичний облік, а й аналізувати напрямки діяльності підприємства та джерела покриття витрат.

Визнання доходів від операційної діяльності визначено П(С)БО 15 в разі реалізації умов [79]:

- покупцеві (споживачеві) передаються всі ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукт реалізації;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод;
- сума доходу і витрат, пов'язаних з операцією реалізації, може бути достовірно визначена;
- у випадку реалізації послуг достовірно визначена ступінь завершеності операції з надання послуг.

Облік доходів від реалізації товарів (робіт, послуг) наведено в таблиці 5.1 додатка 5, інші операційні доходи – в табл. 5.2 додатка.

Дохід, що виникає в результаті використання активів підприємства іншими сторонами, визнається у вигляді процентів, роялті та дивідендів і називається пасивним доходом.

*Проценти* – це плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, що заборговані підприємству.

*Роялті* – платежі за використання нематеріальних активів підприємства (патентів, авторського права, програмних продуктів тощо).

*Дивіденди* – частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі інвестованого підприємства.

Порядок визнання такого доходу:

- проценти визнаються в 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 доходами в період прийняття рішення про їх виплату.

Облік основних операцій по отриманню підприємством пасивних доходів показано в таблиці 5.3 додатка 5, облік доходів звичайної діяльності – в таблиці 5.4 додатка 5.

Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення власного капіталу внаслідок його вилучення) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. *Витрати визнаються в періоді їх здійснення (нарахування), незалежно від дати оплати.*

Підприємство може мати витрати, які відповідно можливо або неможливо прямо пов'язати з доходом, для отримання якого вони здійснені. В першому випадку вони визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням такого доходу. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

*Витратами операційної діяльності можуть бути:*

- витрати по забезпеченню господарської діяльності підприємства;
- витрати по виконанню програм (проектів), що мають цільове фінансування, інші витрати операційної діяльності, які обліковуються на рахунку 94.

В кінці звітного періоду вони повністю списуються на фінансові результати: Дт791 – Кт92,93,94.

Облік формування адміністративних витрат здійснюється по дебету рахунку 92 "Адміністративні витрати" в кореспонденції з кредитами рахунків фактично понесених витрат. Облік типових операцій по формуванню адміністративних витрат показано в таблиці 5.5 додатка 5.

Витрати на збут включають витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (робіт, послуг) і обліковуються за дебетом рахунку 93. Облік типових операцій по формуванню витрат на збут показано в таблиці 5.6 додатка 5.

Кореспонденцію рахунків обліку інших операційних витрат показано в таблиці 5.7 додатка 5.

До *фінансових витрат* відносяться витрати на проценти (за користування отриманими кредитами, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати, пов'язані із залученням позикового капіталу. Облік таких витрат здійснюється на рахунках 95 "Фінансові витрати" та 96 "Втрати від участі в капіталі".

Втрати від участі в капіталі є збитками від інвестицій, що обліковуються за методом

участі в капіталі. В кінці місяця такі витрати списуються на *результати фінансових операцій*: Дт792 – Кт95,96.

Типові операції, що формують фінансові витрати, наведено в табл. 5.8 додатка 5.

До складу *інших витрат* включаються витрати, що виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом або реалізацією продукції (робіт, послуг).

Протягом звітного періоду ці витрати обліковуються на рахунку 97 "Інші витрати".

Типові кореспонденції рахунків обліку інших витрат показано в таблиці 5.9 додатка 5.

В кінці звітного періоду інші витрати діяльності списуються повністю на *результати іншої звичайної діяльності*: Дт793 – Кт97.

**Надзвичайні події** - це екстраординарні події, пов'язані з метеорологічними явищами, які не може передбачити підприємство.

Доходами в таких випадках будуть отримані підприємством майнові та грошові цінності, які списуються на результат надзвичайних подій:

- 13) Дт20,301,311 - Кт75 - визнання доходів;
- 14) Дт75 – Кт794 - списання доходів на фінансові результати.

Витрати, пов'язані з ліквідацією чи попередженням надзвичайних подій, теж будуть списуватись на результат надзвичайних подій:

- 15) Дт99 – Кт20,661,651-653 - фактично понесені витрати;
- 16) Дт794 - Кт99 - списання витрат на фінансові результати.

Для обліку витрат, які здійснені, але, як очікується, будуть визнані підприємством в наступних періодах, використовується рахунок 39 "**Витрати майбутніх періодів**". Насамперед, до таких витрат відносяться сплачені авансом орендні платежі, оплата страхового поліса, передплата на періодичні видання тощо.

Витрати майбутніх періодів, що забезпечують господарську діяльність підприємства: оплата за підписку на наступні періоди, підготовка до початку діяльності, оплата оренди приміщення наперед тощо.

За дебетом рахунка 39 відображається накопичення витрат майбутніх періодів, за кредитом - їх списання (розподіл) та включення до складу витрат звітного періоду.

Облік витрат майбутніх періодів показано в таблиці 5.10 додатка 5.

## 8.2. Реформація фінансових результатів діяльності

Узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій обліковується на рахунку 79 "Фінансові результати". За кредитом рахунку 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 рахунку списується на рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)".

Сума використаного прибутку списується в межах наявного кредитового сальдо рахунку 441 за дебетом цього рахунка, а на суму, що перевищує сальдо, – за дебетом рахунка 442.

Формування нерозподіленого прибутку показано в таблиці 5.11 додатка 5.

Податкове законодавство в критеріях визнання доходів та витрат має суттєві відмінності від національних Положень бухгалтерського обліку (додаток 6).

Перелік податків та обов'язкових платежів, що сплачують підприємства відповідно до

чинного законодавства, з узагальненням об'єкта оподаткування на рахунках бухгалтерського обліку наведено в додатку 7.

### 8.3. Аналіз фінансового стану

Умовою забезпечення реалізації основної статутної діяльності підприємства є його фінансова стійкість, що характеризує ступінь фінансової незалежності щодо володіння своїми ресурсами та їх використанням.

Фінансову стійкість можна оцінювати за різними критеріями [23, с.83]:

- рівнем покриття запасів стабільними джерелами фінансування;
- платоспроможністю підприємства (потенційною спроможністю покрити термінові зобов'язання мобільними активами);
- часткою власних або стабільних джерел у сукупних джерелах фінансування.

Для характеристики фінансової стійкості розглянемо *абсолютні та відносні* показники за результатами операцій, що є типовими для підприємств, реєструються в обліку, результати здійснення яких визнаються у формах звітності.

Загальноприйнятою формулою визначення власних оборотних коштів є різниця між оборотними активами та короткостроковими зобов'язаннями підприємства, або різниця між сумою власного капіталу і довгострокових зобов'язань та необоротними активами.

Відповідно до забезпеченості запасів варіантами фінансування можливі наступні типи фінансової стійкості:

1. *Абсолютна стійкість* – для забезпечення запасів достатньо власних оборотних коштів; платоспроможність підприємства гарантована.

2. *Нормальна стійкість* – для забезпечення запасів, крім власних оборотних коштів, залучаються довгострокові кредити та позики; платоспроможність гарантована.

3. *Нестійкий фінансовий стан* – для забезпечення запасів, крім власних оборотних коштів та довгострокових кредитів і позик, залучаються короткострокові кредити і позики; платоспроможність порушена, але її можна відновити.

4. *Кризовий стан* - для забезпечення запасів не вистачає власних оборотних коштів, кредитів і позик. Підприємству загрожує банкрутство.

Приклад визначення типу фінансової стійкості за абсолютними показниками наведено в табл. 5.12 додатка 5.

Серед відносних показників фінансової стійкості, в першу чергу, варто зупинитись на таких коефіцієнтах [38, с.226]:

1. *Коефіцієнт забезпечення запасів власними коштами*. Розраховується відношенням суми власних оборотних коштів до вартості запасів. Показує, якою мірою запаси покриті власними коштами для виконання заходів статутної діяльності (рекомендована величина – не менше 0,8).

2. *Коефіцієнт маневреності власного капіталу*. Розраховується як відношення власних оборотних коштів до власного капіталу. Показує, яка частина власного капіталу знаходиться в обігу, тобто дає змогу вільно маневрувати цими засобами (рекомендована величина – не менше 0,1).

3. *Стабільність структури оборотних коштів*. Розраховується як відношення суми власних оборотних коштів до всієї сукупності оборотних активів. Зростання цього показника є позитивною тенденцією (рекомендована величина – не менше 0,5).

4. *Коефіцієнт реальної вартості основних засобів*. Розраховується як відношення

залишкової вартості основних фондів до сукупності всіх активів підприємства, відображає питому вагу основних засобів у загальному капіталі.

Приклад розрахунку відносних показників фінансової стійкості наведено в табл. 5.13 додатка 5.

Аналіз абсолютних та відносних показників фінансової стійкості свідчить про покращення господарської діяльності підприємства: підвищилась платоспроможність за рахунок збільшення частки власних оборотних коштів, в результаті чого збільшилась маневреність власного капіталу. Це дозволить підприємству впевнено розпочинати реалізацію запланованих заходів, розширити сфери своєї діяльності.

За результатами аналізу фінансової стійкості підприємства не досить визначити правильні пропорції розподілу капіталу між фондами основних коштів і оборотних активів - важливо забезпечити, щоб *основні та оборотні кошти вкладалися у відповідні активи з найбільшою віддачею*. Про нераціональне використання фонду основних коштів свідчать: неоптимальне співвідношення між активною та пасивною частинами необоротних активів (зниження питомої ваги активної частини); наявність невстановленого протягом тривалого часу устаткування; витрати на реконструкцію та модернізацію основних засобів при низьких розрахунках їх ефективності, недотримання технічних умов експлуатації тощо. Нераціональне використання оборотних активів найчастіше виражається у систематичному накопиченні понаднормативних запасів, зростанні дебіторської заборгованості всіх видів, необґрунтованому використанні залишків коштів на рахунках підприємства.

Фінансовий стан підприємства оцінюється його платоспроможністю - здатністю платити за своїми боргами та зобов'язаннями за конкретний період часу.

*Фінансова рівновага являє собою співвідношення власних і позикових коштів, при якому за рахунок власних коштів повністю погашаються боргові зобов'язання* [35, с.93].

Для визначення типу фінансової стійкості в більшості випадків використовується трикомпонентний показник [37,с.97]:

$$\boxed{\phantom{0000000000}} \quad (8.1)$$

де функція визначається таким чином:

$$\boxed{\phantom{0000000000}} \quad (8.2)$$

Зміст показників балансової моделі наведено в табл. 5.14 додатка 5.

Оперуючи вказаними показниками, визначимо виділені вище типи фінансової стійкості підприємства:

**1.Абсолютна стійкість фінансового стану:**

$$\boxed{\phantom{0000000000}} \quad (8.3)$$

**2.Нормальна стійкість фінансового стану:**

$$\boxed{\phantom{0000000000}} \quad (8.4)$$

**3.Нестійкий фінансовий стан:**



(8.5)

**4. Кризовий фінансовий стан:**



(8.6)

Забезпеченість платоспроможності в часі – це процес, який прямо пов'язаний зі зміцненням фінансового стану підприємства, що неможливо без вивчення базових співвідношень фінансових показників за певний проміжок часу, в першу чергу, наступних (табл. 8.1):

1. **Величина власного капіталу.** Характеризує ту частину власного капіталу підприємства, яка є джерелом покриття поточних активів підприємства. Цей розрахунковий показник залежить як від структури активів, так і від структури джерел коштів. Зростання цього показника в динаміці — позитивна тенденція.

2. **Маневреність грошових коштів.** Зростання цього показника в динаміці — позитивна тенденція.

3. **Коефіцієнт покриття загальний.** Характеризує співвідношення оборотних активів і поточних зобов'язань. Для нормального функціонування підприємства цей показник має бути більшим за одиницю. Зростання його — позитивна тенденція. Орієнтовне значення показника залежатиме від щоденної потреби підприємства у вільних грошових ресурсах.

4. **Коефіцієнт швидкої ліквідності.** Аналогічний коефіцієнту покриття, але обчислюється за вузьким колом поточних активів (з розрахунку виключають найменш ліквідну їх частину — виробничі запаси).

5. **Коефіцієнт абсолютної ліквідності (платоспроможності).** Він показує, яку частину короткострокових зобов'язань можна за необхідності погасити негайно. Рекомендована нижня межа цього показника — 0,2.

6. **Частина власних оборотних коштів у покритті запасів.** Це вартість запасів, яка покривається власними оборотними коштами. Має суттєве значення для підприємств торгівлі. Рекомендована нижня межа цього показника — 50%.

7. **Коефіцієнт покриття запасів.** Розраховується як співвідношення величини стабільних джерел покриття запасів і суми запасів. Якщо значення цього показника є меншим за одиницю, то поточний фінансовий стан підприємства вважають недостатньо стійким.

Таблиця 8.1

**Показники оцінки ліквідності та платоспроможності**

№ з/п	Показник	Порядок розрахунку
1	2	3
1	Величина власного капіталу	Підсумок звіту про власний капітал (форма 4)
2	Маневреність грошових коштів	Грошові кошти : Власний капітал

№ з/п	Показник	Порядок розрахунку
1	2	3
3	Коефіцієнт покриття загальний	Оборотні активи : Поточні зобов'язання
4	Коефіцієнт швидкої ліквідності	(Оборотні активи - Запаси + Витрати майбутніх періодів) : Поточні зобов'язання
5	Коефіцієнт абсолютної ліквідності (платоспроможність)	Грошові кошти та їх еквіваленти : Поточні зобов'язання
6	Частка власних оборотних коштів у покритті запасів	Власні оборотні кошти : Запаси
7	Коефіцієнт покриття запасів	Стабільні джерела покриття запасів : Запаси
8	Коефіцієнт автономії (незалежності)	Власний капітал : Майно підприємства

Показники фінансової стійкості наведено в таблиці 5.15 додатка 5.

В міжнародній практиці господарюючий суб'єкт для аналізу своєї діяльності використовує комплексну систему показників господарської діяльності (ПГД). Всі елементи ПГД тісно пов'язані одне з одним і поділяються на дві основні групи:

- оціночні показники (прибуток, товарооборот, чистий дохід тощо);
- показники витрат діяльності (витрати на оплату праці, амортизацію, матеріально-енергетичні ресурси тощо).

Поряд з цим, для потреб планування використовують показники якості наданих послуг, реалізованої продукції, рівня обслуговування споживачів, показники підготовки та перепідготовки кадрів та ін. [34, с.140].

Міжнародна практика фінансового аналізу результатів діяльності юридичних осіб належну увагу приділяє показнику ліквідності як в широкому, так і в більш вузькому значенні. Перший з цих підходів до визначення ліквідності передбачає аналіз здатності підприємства виконати всі без винятку зобов'язання, взяті на себе, які впливають з його статуту та інших засновницьких документів. Другий підхід (найпоширеніший, вважається багатьма авторами єдино правильним підходом) трактує ліквідність лише як здатність розрахуватись за своїми поточними фінансовими зобов'язаннями шляхом перетворення активів на гроші. Щодо формульного розрахунку, то досить цікавим показником для підприємств є здатність розрахуватись за своїми поточними зобов'язаннями перед усіма кредиторами наявними ліквідними оборотними активами (коефіцієнт поточної активності) [35, с.369 ]:



(8.7)

де  $\square$  - коефіцієнт поточної ліквідності;



- загальна сума капіталу, вкладеного в оборотні фонди та фонди обігу;
- капітал, вкладений у витрати майбутніх періодів;
- капітал, вкладений у неліквідні оборотні активи;
- короткотерміновий позиковий капітал, поточні зобов'язання.

В міжнародній практиці досить широко використовується *коефіцієнт поточної ліквідності* Кп (Current Ratio), що показує, наскільки донор (кредитор) застрахований від втрат внаслідок недотримання умов фінансування [96, с.67].



(8.8)

де Ок – оборотний капітал (поточні активи);

Зк – короткотермінові зобов'язання.

Вважається, чим більший цей коефіцієнт, тим надійніше положення підприємства. Однак, занадто високе його значення може свідчити про нераціональне управління: неповне використання грошових коштів, необґрунтовано великі залишки матеріальних запасів, невірну кредитну політику тощо. На практиці вважається, що коефіцієнт покриття 2:1 для більшості підприємств близький до нормального.

Заслугує на увагу *коефіцієнт негайної ліквідності* Кн. (Acid Test), в чисельнику якого стоять виключно високоліквідні активи:



(8.9)

де С – грошові кошти підприємства;

Р – високоліквідні цінні папери;

D- поточна дебіторська заборгованість;

Кк – поточна кредиторська заборгованість.

Ключова ідея цього показника в тому, щоб оцінити вірогідність короткотермінових зобов'язань на випадок серйозних фінансових труднощів, виходячи з припущення, що товарно-матеріальні запаси не являють собою ніякої цінності.

Належна увага в міжнародній практиці аналізу приділяється розробці фінансової політики суб'єкта господарювання, взаємозв'язку фінансової стратегії та тактики. Зокрема, в Методичних рекомендаціях по розробці фінансової політики підприємств Мінекономіки Росії *стратегічними завданнями розробки фінансової політики* визначено:

оптимізацію структури капіталу;

досягнення прозорості фінансово-економічного стану для учасників, інвесторів, кредиторів;

забезпечення інвестиційної привабливості;

створення ефективного механізму управління підприємством;

використання ринкових механізмів залучення фінансових ресурсів. Заходами в рамках виконання перелічених завдань є: проведення ринкової оцінки активів, розробка програм по скороченню кредиторської заборгованості та негрошових розрахунків, *проведення аналізу фінансового стану*, проведення інвентаризації майна та здійснення оптимальної реструктуризації майнових активів.

Міжнародна практика управлінської політики з метою оптимізації фінансового стану передбачає першочергове проведення наступних заходів:

вибір оптимальної облікової політики (в питаннях амортизації необоротних активів,

списання запасів, нарахування резервів сумнівних та безнадійних боргів та ін.);

розрахунок потреби в ресурсах;

управління оборотними активами, кредиторською заборгованістю з метою контролю черговості термінів фінансування активів (для цього обираються існуючі в практиці способи – хеджування, фінансування за визначеними першочерговими термінами);

розробку довготермінової стратегії у вигляді бізнес – плану, передбачивши в ньому аналіз споживчого ринку, маркетингові дослідження на 3-5 років, розділи виробничо-технологічної, інноваційної та кадрової політики тощо [38, с.231].

### Питання для контролю

1. З чого складається дохід від операційної діяльності?
2. Які доходи вважають фінансовими, іншими доходами та результатами надзвичайних подій?
3. Наведіть умови визнання доходу від операційної діяльності.
4. Що являє собою пасивний дохід?
5. Які витрати вважаються витратами звітного періоду?
6. Перерахуйте види витрат операційної діяльності.
7. Який порядок реформації фінансових результатів?
8. За допомогою яких критеріїв можна оцінити фінансову стійкість підприємства?
9. Опишіть чотири типи фінансової стійкості відповідно до забезпеченості запасів варіантами фінансування.
10. Які ви знаєте відносні показники фінансової стійкості?
11. Що необхідно забезпечити за результатами аналізу фінансової стійкості?
12. Охарактеризуйте сутність фінансової рівноваги.
13. Назвіть складові системи показників, що використовуються господарюючим суб'єктом у міжнародній практиці для аналізу діяльності.
14. Як у міжнародній практиці визначається коефіцієнт поточної активності підприємства?
15. Перелічіть заходи для оптимізації фінансового стану, які передбачає міжнародна практика управлінської політики.

## РОЗДІЛ 9. Окремі питання організації обліку

### 9.1. Організація обліку біологічних активів

#### Довгострокові біологічні активи тваринництва

**Довгострокові біологічні активи тваринництва (ДБАТ)** – це тварини, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільгосппродукцію та/або додаткові біологічні активи, іншим чином приносити економічні вигоди протягом періоду, що перевищує 12 місяців, крім тварин на вирощуванні та відгодівлі (п. 4 П(С)БО 30 «Біологічні активи»).

Об'єкти бухгалтерського обліку ДБА тваринництва:

- корови і бики-плідники;

- свиноматки і кабани-плідники;
- вівцематки і барани-плідники;
- конематки та жеребці.

ДБАТ, залежно від їх оцінки, обліковуються на субрахунках [52]:

163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, оцінені за справедливою вартістю»;

164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, оцінені за первісною вартістю».

По дебету цих рахунків відображають надходження ДБА тваринництва, а по кредиту – їх вибуття.

При зарахуванні на баланс ДБА оцінюються за вартістю, яка залежить від джерел надходження тварин на підприємство:

- придбання за плату – за первісною вартістю;
- безоплатне отримання – за справедливою вартістю;
- внесок до статутного капіталу – за погодженою справедливою вартістю;
- обмін на подібні або неподібні активи – за справедливою вартістю переданого БА, або за справедливою вартістю переданого БА, збільшеною (зменшеною) на суму грошових коштів, які підлягають сплаті (отриманню) за обмінною операцією;
- переведення зі складу поточних біологічних активів – за справедливою вартістю БА на дату їх переведення, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

Витрати на придбання ДБАТ і вартість тварин, що надійшли до основного стада з групи молодняку, відображаються на субрахунку 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів».

Порядок відображення господарських операцій з надходження ДБАТ наведено в таблиці 9.1.

Таблиця 9.1

**Кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку  
типових господарських операцій з надходження ДБАТ**

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Придбання ДБА тваринництва за плату			
1	Перерахований аванс постачальнику згідно з угодою купівлі-продажу за тварин основного стада	371	311
2	Відображений податковий кредит з ПДВ на підставі податкової накладної	641	644
3	Відображені витрати на придбання ДБА тваринництва	155	631

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
4	Оприбутковані тварини в основне стадо за первісною вартістю на підставі акта	164	155
5	Відображені розрахунки з ПДВ	644	631
6	Проведене зарахування заборгованостей	631	371
Отримання ДБА тваринництва безоплатно і як внесок до статутного капіталу			
1	Відображена вартість безоплатно отриманих ДБА тваринництва за справедливою вартістю	163	424
2	Відображені витрати на доставку безоплатно отриманих ДБА тваринництва власним транспортом	155	23
3	Віднесені транспортні витрати на вартість ДБА тваринництва	163	155
4	Відображена заборгованість засновника – платника ПДВ із внеску до статутного капіталу підприємства	46	40
5	Отримані і оприбутковані від засновника ДБА тваринництва	163	46
6	Відображений податковий кредит з ПДВ (на підставі накладної)	641	46
Придбання ДБА тваринництва в обмін на запаси			
1	Відвантажене зерно ячменю згідно з угодою міни в обмін на тварин основного стада	361	701
2	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	701	641
3	Списана собівартість зерна ячменю (купованого)	901	208
4	Відображені витрати на придбання тварин основного стада	155	631
5	Відображений податковий кредит з ПДВ (на підставі податкової накладної)	641	631

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
6	Оприбутковані тварини до складу ДБА	163	155
7	Проведене зарахування заборгованостей	631	361
Надходження тварин в основне стадо зі складу поточних біологічних активів			
1	Переведений молодняк тварин до складу ДБА тваринництва	155	212
2	Оприбутковані тварини в основне стадо	163	155

Витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями біологічних активів, визнаються витратами основної діяльності, їх облік ведеться відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» за об'єктами обліку ДБА. У бухгалтерському обліку ці витрати відображаються на окремих субрахунках рахунка 23 «Виробництво». Витрати на утримання ДБАТ обліковуються за дебетом субрахунку 232 «Тваринництво» в розрізі статей затрат, установленими підприємством і відображеними в наказі про облікову політику (корми, біопрепарати, послуги допоміжних виробництв, амортизація ДБАТ, загально виробничі витрати, затрати на утримання основних засобів тощо).

Субрахунок 232 закривається після відображення доходів (витрат) від первісного визнання біологічних активів і сільгосппродукції (сума різниці між вартістю, визначеною за справедливими цінами отриманих додаткових біологічних активів і сільгосппродукції, та витратами, пов'язаними з біологічними перетвореннями ДБА). Відображення витрат в обліку на утримання тварин основного стада наведено в табл.9.2.

Таблиця 9.2

### Облік витрат на утримання тварин основного стада

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Списані куповані корми, вітаміни, ветпрепарати на утримання тварин основного стада	232	208
2	Нараховані заробітна плата обслуговуючому персоналу та страхові внески	232	65,661
3	Відображений знос приміщення і обладнання	232	131

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
4	Відображений знос ДБА тваринництва, що обліковуються за первісною вартістю	232	134
5	Списані послуги допоміжних виробництв	232	235
6	Відображена вартість електроенергії, отриманої для освітлення приміщення	232	631
7	Відображений податковий кредит з ПДВ	641	631
8	Розподілені загальногосподарські витрати	232	912
9	Оприбуткований приплід тварин за справедливою вартістю	212	232
10	Оприбуткована сільгосппродукція (молоко, вовна, гній тощо) за справедливою вартістю	272	232
11	Визначені витрати від первісного визнання додаткових БА і сільгосппродукції в кінці звітної періоду	940	232

ДБАТ, що обліковуються в бухгалтерському обліку за справедливою вартістю, не амортизуються. Амортизація нараховується тільки на ті ДБА справедливої вартості яких визначити неможливо, оскільки вони обліковуються за первісною вартістю.

Амортизація ДБА нараховується в бухгалтерському обліку щомісяця згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» протягом строку їх корисного використання, метод амортизації ДБАТ (що обліковуються за первісною вартістю) вибирається підприємством самостійно і відображається в наказі про облікову політику.

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку нарахування амортизації ДБАТ наведено в таблиці 9.3.

Таблиця 9.3

### Облік амортизації довгострокових біологічних активів тваринництва

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4

1	Нарахована амортизація (нарахований знос) на об'єкти ДБА тваринництва, що обліковуються за первісною вартістю	23	134
2	Списана сума нарахованого зносу при вибутті ДБА або при їх переведенні зі складу ДБА тваринництва, що обліковуються за первісною вартістю, до складу ДБА, що обліковуються за справедливою вартістю	134	164

Вартість ДБАТ може змінюватися протягом строку їх корисного використання. Це, зокрема, відбувається в результаті переоцінки таких активів на дату балансу; зменшення їх корисності.

ДБАТ на дату проміжного річного балансу відображаються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Якщо справедливу вартість таких активів визначити неможливо, їх обліковують за первісною вартістю – але до початку того періоду, в якому стане можливим визначити їх справедливу вартість.

Механізм зміни вартості ДБА тваринництва наведено в таблиці 9.4.

Таблиця 9.4

### Зміна вартості довгострокових біологічних активів тваринництва

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображені результати від зміни справедливої вартості ДБА тваринництва, що надійшли в поточному році:		
	- дооцінка	163	710
	- уцінка	940	163
2	Відображені втрати від зменшення корисності ДБА тваринництва, оцінюваних за первісною вартістю	975	134
3	Відображене відновлення корисності ДБА (що оцінювалися за первісною вартістю) після усунення причин попереднього зменшення їх корисності	134	746
4	Переведений об'єкт ДБА тваринництва (що оцінюється за первісною вартістю) до складу ДБА тваринництва (що оцінюються за первісною вартістю з подальшою переоцінкою, див. операцію №1)		
	- залишкова вартість об'єкта	163	164
	- сума зносу	134	164

Вибуття тварин із складу ДБА, зокрема, пов'язано з їх продажем, невідповідністю критеріям визнання довгостроковим активом. Тварин у таких випадках вибраковують з основного стада і переводять до складу поточних біологічних активів для подальшої відгодівлі (або без відгодівлі) з метою реалізації на м'ясо.

Операції з вибуття ДБАТ наведено в таблиці 9.5.

Таблиця 9.5

### Облік вибуття довгострокових біологічних активів тваринництва

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4

Реалізація ДБА тваринництва покупцям (крім переробних підприємств)			
1	Відображений дохід від реалізації ДБА тваринництва, що обліковуються за справедливою вартістю	361	701
2	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	701	641
3	Списана собівартість проданих ДБА тваринництва, що дорівнює їх справедливій вартості	901	163
4	Відображений дохід від реалізації ДБА тваринництва, що обліковуються за первісною вартістю	361	742
5	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	742	641
6	Списаний знос реалізованих ДБА тваринництва, що обліковуються за первісною вартістю	134	164
7	Списана залишкова вартість ДБА тваринництва	972	164
Вибракування тварин з основного стада			
1	Списаний знос ДБА тваринництва, що обліковуються за первісною вартістю	134	164
2	Списана залишкова вартість вибракуваних тварин	976	164
3	Оприбутковані вибраквані тварини до групи відгодівлі за справедливою вартістю	212	746
4	Переведені до групи відгодівлі ДБА тваринництва (що обліковуються за справедливою вартістю), які були вибраквані з основного стада	212	163

### Довгострокові біологічні активи у садівництві та виноградарстві

Галузі садівництва та виноградарства базуються на вирощуванні плодоносних багаторічних насаджень: насіннячкових культур (яблунь, груш), кісточкових (слив, вишень, абрикос), ягідників, виноградників тощо. Такі насадження належать до довгострокових біологічних активів рослинництва (ДБАР), облік яких ведеться відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Для оформлення господарських операцій сільгосп підприємства можуть користуватися такими первинними документами як: акт на витрачання насіння та садивного матеріалу, акт про використання мінеральних, органічних і бактерійних добрив, отрутохімікатів і гербіцидів, обліковий лист тракториста-машиніста, дорожній лист трактора, обліковий лист праці та виконаних робіт, акт приймання багаторічних насаджень і передачі їх в експлуатацію тощо. Дозволено також застосовувати самостійно розроблені форми із зазначенням обов'язкових реквізитів.



Витрати, понесені підприємством на створення садів, виноградників та ягідників обліковуються за дебетом субрахунку 155 «Придбання (виготовлення) довгострокових біологічних активів» (табл. 9.6).

Таблиця 9.6

**Відображення операцій з надходження довгострокових біологічних активів рослинництва на рахунках бухгалтерського обліку**

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Витрати на створення ДБА рослинництва на підприємстві та вирощування до досягнення ними зрілого віку			
1	Використано насіння, саджанці, добрива, засоби захисту рослин сторонніх організацій	155	208
2	Нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим створенням ДБАР	155	661
3	Нараховано внески на фонд заробітної плати цих працівників	155	65
4	Створено забезпечення для майбутньої виплати відпускних	155	471
5	Використано посадковий матеріал власного виробництва	155	27
6	Передано в експлуатацію малоцінні і швидкозношувані предмети, які використовуються при створенні ДБАР	155	22
7	Надано послуги власними допоміжними виробництвами	155	23
8	Надано послуги постачальниками	155	63
9	Нараховано амортизацію на необоротні активи	155	131-133
10	Включено витрати на відрядження до складу витрат на створення ДБАР	155	372
Надходження незрілих ДБА рослинництва			
1	Оприбутковано незрілий ДБАР за первісною вартістю (сумою витрат на його створення)	166	155
2	Оприбутковано незрілий ДБАР за справедливою	165	155

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
	вартістю 40 000 грн., витрати на створення якого становили 35 000 грн.		
	Відображено дохід від первісного визнання незрілого ДБАР (40 000 грн.–35 000 грн.)	155	710
3	Оприбутковано незрілий ДБАР за справедливою вартістю 30 000 грн., витрати на створення якого становили 35 000 грн.	165	155
	Відображено дохід від первісного визнання незрілого ДБАР (35 000 грн.–30 000 грн.)	940	155

Облік затрат на закладку та вирощування незрілих довгострокових активів рослинництва ведеться відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» за статтями витрат, установленими Методичними рекомендаціями з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Мінагрополітики від 18.05.01 р. №132 для рослинництва (витрати на оплату праці, насіння та садивний матеріал, паливо та мастильні матеріали, добрива, засоби захисту рослин, роботи та послуги, а також інші прямі витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат, зокрема плата за оренду земельних і майнових паїв, загальновиробничі витрати) [51].

Після закінчення робіт із закладки насаджень комісія, призначена наказом керівника підприємства, повинна здійснити огляд і приймання насаджень, оформити акт приймання багаторічних насаджень до складу незрілих ДБАР. Разом з технічною документацією акт передається до бухгалтерії.

На підставі акта багаторічні насадження прибуткують до складу незрілих ДБАР, які залежно від оцінки обліковуються:

- або на рахунку 165 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю»;
- або на рахунку 166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю».

Затрати на вирощування незрілих ДБАР аж до їх переведення до групи зрілих обліковуються у складі капітальних інвестицій також на рахунку 155 списуються зазвичай у кінці року на збільшення вартості незрілих ДБАР (за дебетом рахунків 165 або 166).

Затрати на утримання плодоносних багаторічних насаджень, прийнятих в експлуатацію, тобто зрілих ДБАР, відносяться до складу витрат виробництва і відображаються за дебетом окремого субрахунку 231 «Рослинництво».

Отримана сільськогосподарська продукція (плоди, ягоди), а також додаткові БА (живці, чубуки) прибуткують на баланс за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати продажу витрати (п. 9 та 12 П(С)БО 30). Ця операція супроводжується проведенням Дт 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» – Кт 231 «Рослинництво». При цьому виникають доходи (витрати) від первісного визнання, які відображаються як інший операційний дохід (субрахунок 710) або інші витрати від операційної діяльності (субрахунок

940).

Переведення незрілих ДБАР до складу плодоносних здійснюється після досягнення багаторічними насадженнями експлуатаційного віку, тобто товарного плодоносіння виноградників, садів та ягідників.

При переведенні незрілих ДБАР до складу плодоносних складається акт приймання багаторічних насаджень і передачі їх в експлуатацію, який підписується членами приймальної комісії та затверджується керівником підприємства.

Облік зрілих (плодоносних) ДБАР ведеться залежно від їх оцінки:

- або на рахунку 161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю»;
- або на рахунку 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінюються за первісною вартістю».

Амортизація в бухгалтерському обліку нараховується тільки на зрілі ДБАР, які обліковуються за первісною вартістю згідно з П(С)БО 7, із застосуванням методів, передбачених для основних засобів.

### **Податковий облік витрат**

Витрати на придбання, закладку і вирощування багаторічних насаджень до початку плодоносіння підлягають амортизації за правилами податкового обліку (пп. 8.1.2 Закону про прибуток, далі – Закон).

Для нарахування амортизації ці витрати відносяться до основних фондів (ОФ) групи 3 (пп. 8.2.2 Закону). Облік балансової вартості даних ОФ ведеться за сукупною балансовою вартістю групи незалежно від часу їх введення в експлуатацію (пп. 8.3.5 Закону).

Отже, витрати на створення садів і виноградників (до початку плодоносіння), понесені підприємством протягом кварталу, що передував розрахунковому, починають амортизуватися у складі балансової вартості ОФ групи 3 в розрахунковому кварталі.

Зазначимо, що окремий податковий облік балансової вартості багаторічних насаджень не ведеться.

Сума амортизації визначається поквартально шляхом застосування норм амортизації до балансової вартості вказаних ОФ на початок розрахункового періоду.

Норми амортизації на квартал становлять:

- 3,75% – для витрат, понесених (нарахованих) платником податку до 01.01.04 р;
- 6% – для витрат, понесених (нарахованих) платником податку після 01.01.04 р.

Амортизація ОФ групи 3 нараховується до досягнення балансової вартості групи нульового значення (пп. 8.3.8 Закону).

Витрати на утримання багаторічних плодоносних насаджень відносяться до складу валових витрат (ВВ) звітного періоду (пп. 8.1.3 Закону).

### **Бюджетне цільове фінансування**

Фінансування витрат на розвиток указаних галузей здійснюється відповідно до п. 4 Порядку №587 [88].

Бюджетні кошти виділяють суб'єктам господарювання (СГ) незалежно від організаційно-правової форми та форми власності, які займаються виноградарством, садівництвом і хмелярством. Виняток становлять СГ, які визнані банкрутами, проти яких порушено справу про банкрутство та які мають більше ніж піврічну заборгованість зі слати податків і зборів до бюджету та державних цільових фондів.

Облік цільового фінансування виноградарства та садівництва ведеться відповідно до П(С)БО 15 «Дохід» (п. 18). Оскільки витрати на закладку і вирощування насаджень до початку плодоносіння включаються до складу капітальних інвестицій, цільове фінансування

визнається доходом протягом періоду корисного використання плодоносних виноградників, садів і ягідників (зрілих ДБАР). Сума доходу розраховується пропорційно:

- сумі нарахованої амортизації вказаних ДБАР, якщо вони обліковуються за первісною вартістю;
- частці доходів від цільового фінансування, що припадає на цей період, виходячи із строку корисного використання зрілих ДБАР, якщо вони обліковуються за справедливою вартістю.

Для обліку коштів цільового фінансування застосовується рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження». За кредитом рахунка відображається надходження коштів, за дебетом – їх використання, визнання доходом і повернення невикористаних сум.

Згідно з пп. 4.1.6 Закону про прибуток дотації та субсидії, отримані платником податку на прибуток з бюджету, включаються до валових доходів (ВД).

Як впливає з роз'яснень ДПАУ (Лист №1453), до складу ВД відносяться бюджетні кошти, отримані як поточні трансферти [43].

Оскільки бюджетні кошти на розвиток виноградарства і садівництва виділяються за КЕКВ 1350, тобто відносяться до поточних трансфертів, вони також включаються до складу ВД.

Віднесення бюджетних коштів на ВД дозволяє їх одержувачам амортизувати витрати (у тому числі ті, що компенсуються з бюджету) на закладку і вирощування багаторічних насаджень до початку плодоносіння у складі сукупної балансової вартості ОФ групи 3.

При надходженні бюджетних коштів податкові зобов'язання з ПДВ не виникають, оскільки такі операції не є поставкою товарів (послуг).

СГ, що отримали бюджетні кошти, не втрачають права на податковий кредит в частині сум ПДВ, сплачених при придбанні товарів (послуг) для провадження господарської діяльності у виноградарстві та садівництві (пп. 7.4.1 Закону про ПДВ).

Суми ПДВ, сплачені при придбанні товарів (послуг) за рахунок отриманих бюджетних коштів, включаються до складу податкового кредиту у загальному порядку (Лист № 1453).

#### **Облік поточних біологічних активів**

Для обліку поточних біологічних активів призначений активний рахунок 21 «Поточні біологічні активи».

За дебетом рахунку 21 «Поточні біологічні активи» відображається надходження (оприбуткування зернових, технічних, овочевих та інших культур тощо, приплоду молодняку продуктивної й робочої худоби, вибракуваних з основного стада тварин для подальшої відгодівлі або реалізації без відгодівлі) поточних біологічних активів; приріст живої маси молодняку тварин, за кредитом – вибуття поточних біологічних активів унаслідок передачі на переробку, продаж, безоплатної передачі тощо.

На субрахунку 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю» ведеться облік наявності та руху поточних біологічних активів рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Аналітичний облік ведеться за видами (культурами) поточних біологічних активів рослинництва (посіви зернових, технічних, овочевих тощо).

На субрахунку 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю» ведеться облік наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Аналітичний облік ведеться за видами (групами) поточних активів тваринництва (молодняк тварин на вирощуванні, тварини на відгодівлі, птиця, звірі, кролі, сім'ї бджіл, доросла худоба, що вибракувана з основного стада, тощо).

На субрахунку 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю» ведеться облік наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва,

справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо, унаслідок чого їх оцінка здійснена відповідно до П(С)БО 9 «Запаси». Аналітичний облік ведеться за видами (групами) поточних біологічних активів тваринництва.

Витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями біологічних активів, відображуються на дебеті рахунку 23 «Виробництво» у кореспонденції з кредитом рахунків обліку активів і зобов'язань. Як тільки визначення справедливої вартості таких біологічних активів стає можливим, їх відображують за дебетом субрахунку 211 і кредитом рахунку 231 «Рослинництво». Втрати від первісного визнання відображують на дебеті субрахунку 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» і кредиті субрахунку 231, дохід – на дебеті субрахунку 231 і кредиті субрахунку 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю». На початку збирання врожаю вартість біологічних активів рослинництва списують з кредита субрахунку 211 в дебет субрахунку 231.

Сільськогосподарську продукцію при первісному визнанні, за винятком приросту живої маси молодняка тварин, відображають на дебеті рахунку 27 і кредиті рахунку 23. На вартість приросту живої маси дебетують рахунок 21 (субрахунки 212, 213) і кредитують рахунок 232 «Тваринництво».

Додаткові біологічні активи рослинництва при первісному визнанні відображають аналогічно як і сільськогосподарську продукцію, тобто на дебеті рахунку 27 і кредиті рахунку 23. При первісному визнанні додаткових біологічних активів тваринництва дебетують рахунок 21 (субрахунки 212, 213) і кредитують рахунок 23.

Втрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів відображують на дебеті субрахунку 940 і кредиті рахунку 23, дохід – на дебеті рахунку 23 і кредиті субрахунку 710. В кінці року проводять коригування суми доходів і витрат. На суму перевищення фактичних доходів, визначених в кінці року, над сумою доходів, віднесеною протягом року, роблять додатковий запис: дебет рахунку 23 і кредит субрахунку 710. При перевищення доходів, віднесених протягом року над сумою фактичних доходів, визначених в кінці року, різницю відображають теж на дебеті рахунку 23 і кредиті субрахунку 710 але методом «червоне сторно».

Аналогічно проводять коригування суми витрат. На суму перевищення фактичних витрат, визначених в кінці року, над сумою витрат, віднесених протягом року, роблять додатковий запис: дебет субрахунку 940 і кредит рахунку 23. На суму перевищення витрат, віднесених протягом року, над сумою фактичних витрат, визначених в кінці року, теж дебетують субрахунок 940 і кредитують рахунок 23, але запис проводять методом «червоне сторно».

Синтетичний облік поточних біологічних активів тваринництва, при використанні журнально-ордерної форми обліку, сільськогосподарські підприємства ведуть в Журналі-ордері №9 с.-г. та відомості до нього.

Кореспонденція рахунків за рухом поточних біологічних активів тваринництва узагальнена в таблиці 9.7.

Таблиця 9.7

**Типова кореспонденція рахунків по господарських операціях з надходження та вибуття поточних біологічних активів тваринництва**

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Надходження поточних біологічних активів тваринництва (ПБАТ)			
1	Поставлено на відгодівлю тварини, вибракувані з основного стада	21	163,164
2	Оприбутковано приплід тварин	21	23
3	Оприбутковано приріст живої маси тварин	21	23
4	Відображено витрати з доставки куплених тварин на підприємство власним автотранспортом	21	23
5	Оприбутковано молодняк тварин, придбаний підзвітною особою	21	372
	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	372
6	Надійшов молодняк тварин у рахунок погашення заборгованості за претензіями	21	374
7	Відшкодована винними особами нестача молодняка тварин аналогічними тваринами	21	375
8	Отримано молодняк тварин від засновника підприємства як внесок до статутного капіталу	21	46
9	Оприбутковано молодняк тварин від постачальників	21	631
	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631
10	Списано вартість транспортних послуг сторонніх організацій на придбання молодняка тварин	21	685
	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	685
11	Отримано безоплатно молодняк тварин	21	718
12	Оприбутковано раніше не враховані на балансі тварини, а також їх надлишки, виявлені при інвентаризації	21	719
Облік вибуття ПБАТ			

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Передано молодняк тварин як внесок до статутного капіталу:		
	– за обліковими цінами	14	21
	– на різницю між балансовою і справедливою вартістю за умови, що балансова вартість менша справедливої	14	746
2	Переведено молодняк тварин до складу довгострокових біологічних активів	155	21
	Зараховано до складу ДБА продуктивні тварини	163	155
3	Пред'явлена постачальникам претензія по молодняку тварин, що оприбуткований на підприємство	374	21
2	Списано на реалізацію собівартість тварин за обліковими цінами	901	21
	Нараховано дохід від реалізації ПБАТ	361	701
	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	701	641
3	Передано молодняк тварин працівникам у рахунок оплати праці:		
	– за обліковими цінами	901	21
	– за цінами реалізації	66	701
	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	701	641
4	Виявлена нестача молодняка тварин при інвентаризації	947	21
5	Передано молодняк тварин безоплатно іншим підприємствам	949	21
	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	949	641
6	Списано тварини загиблі внаслідок стихійного лиха	991	21

## 9.2. Організація обліку діяльності державних підприємств

**Підприємства державного та комунального секторів економіки** – підприємства, що діють на основі лише державної або комунальної власності, а також господарські товариства, державна або комунальна частка у статутному капіталі яких перевищує п'ятдесят відсотків чи становить величину, яка забезпечує державі або органам місцевого самоврядування право вирішального впливу на їх господарську діяльність. Концептуальні основи організації обліку для таких підприємств регламентовано Положенням про порядок бухгалтерського обліку активів та операцій підприємствами державного, комунального секторів економіки та господарськими організаціями, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності (далі – Положення) [85].

Особливістю господарювання підприємств державного та комунального секторів економіки є підтримка держави у вигляді надання бюджетного цільового фінансування на виконання окремих програм (заходів, проектів) та/або закріплення в статутному фонді державної частки (у вигляді майна, коштів, цінних паперів). Це обумовлює низку завдань до організації бухгалтерського обліку - реалізації методів обліку з метою отримання достовірної та своєчасної інформації про діяльність підприємства для здійснення контролю за раціональним та цільовим використанням державних активів.

Ефективність реалізації державних завдань тісно пов'язана з фінансовою стабільністю підприємства, успішним виконанням ним своїх статутних завдань в цілому. Відтак концептуальні основи організації обліку для зазначених юридичних осіб не мають суттєвих відмінностей та регламентовані Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» [18].

Враховуючи необхідність в одержанні оперативної та достовірної інформації за результатами державної підтримки (особливо за операціями, що мають цільове фінансування з бюджету), складові методи мають ряд особливостей:

1. **Документування**, зокрема, передбачає затверджену на підприємстві внутрішню звітність за виконаннями етапів програм (проектів), що мають цільове бюджетне фінансування відповідно до кошторисів. Перелік осіб з правом підпису документів за операціями з використанням державних ресурсів затверджується керівником підприємства.
2. **Інвентаризацію** бажано поводити, крім визначених в загальному порядку випадків, на кінець звітного періоду, в якому відбулось інтенсивне списання державних активів з балансового обліку.
3. **Оцінка майна та зобов'язань** повинна ґрунтуватись на документальному підтвердженні. Професійне судження бухгалтера щодо визнання справедливої вартості, чистої реалізаційної вартості державних активів доцільно підкріплювати висновками зовнішніх професійних відповідних структур або матеріалами із офіційних видань.
4. **Використання синтетичних та аналітичних рахунків** передбачає: відокремлення обліку результатів діяльності, що має цільове бюджетне фінансування; достатній рівень аналітичного обліку для проведення внутрішнього контролю.

В першу чергу, мова йде про введення аналітичних субрахунків за рахунками 48 «Цільове фінансування», 949 «Інші витрати операційної діяльності», 791 «Результат операційної діяльності» в розрізі програм (проектів, заходів).

До особливостей відображення на рахунках бухгалтерського обліку окремих операцій підприємств державного та комунального секторів економіки можна віднести наступні операції [85]:

А) Визнання в обліку необоротних матеріальних активів, що передаються підприємству понад розмір статутного капіталу (в тому числі безоплатне надходження), обліковується за кредитом рахунка 425 «Інший додатковий капітал»: Дт10,11,12 – Кт425.



Б) На суму нарахованої амортизації зазначених вище необоротних активів визнається дохід, який відображається за дебетом рахунка 425 «Інший додатковий капітал» та кредитом рахунка 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів».

В) При передачі таких необоротних активів за рішенням органу приватизації чи іншого уповноваженого органу залишкова вартість об'єктів, що передаються, відображається за кредитом субрахунка 746 "Інші доходи від звичайної діяльності" і дебетом субрахунка 425 "Інший додатковий капітал".

Г) Суму пайової участі підприємства у фінансуванні видатків, пов'язаних з утриманням безоплатно переданих об'єктів житлового фонду та інших об'єктів соціальної інфраструктури доцільно відображати за дебетом субрахунка 949 "Інші витрати операційної діяльності" і кредитом рахунка 685 «Розрахунки з іншими кредиторами», а по мірі фінансування кредитувати рахунок 31 "Рахунки в банках" (Положення регламентує пряме кредитування рахунку 31).

Д) Гудвіл, що виник в процесі приватизації (корпоратизації), не амортизується. Повністю або частково він може бути списаний за рішенням уповноваженого органу влади із відображенням за дебетом рахунка 45 «Вилучений капітал» та кредитом рахунка 19 «Гудвіл». Після внесення змін до установчих документів щодо зменшення розміру статутного капіталу підприємства на вартість списаного гудвілу – дебет рахунка 40 «Статутний капітал» та кредит рахунка 45 «Вилучений капітал».

Е) Спрямування державними підприємствами частини чистого прибутку на формування фондів на квартальну і річну дату балансу відображається за дебетом субрахунка 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" і кредитом субрахунка 426 "Фонди спеціального призначення". До бюджету належна сума прибутку відповідно до чинного законодавства обліковується за дебетом рахунка 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" і кредитом рахунка 641 "Розрахунки за податками". Відрахування за рахунок чистого прибутку у централізований фонд органу управління підприємством відповідно до чинного законодавства або установчих документів – за дебетом субрахунка 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" і кредитом субрахунка 682 "Внутрішні розрахунки".

5. Щодо **калькулювання**, то елементи витрат, які формують собівартість готової продукції (наданих послуг), за економічною сутністю є прямими та загальновиробничими витратами, затверджується додатком до наказу про облікову політику. Особливо ці питання потребують контролю при визначенні розміру відрахувань від чистого прибутку, розрахованого згідно принципів П(С)БО, встановленні державних дотацій на окремі види реалізації. Облік собівартості реалізації продукції та/або послуг в такому випадку доцільно здійснювати із введенням субрахунків аналітичного обліку до рахунка 90 «Собівартість реалізації».

6. **Узагальнення даних бухгалтерського обліку у формах звітності** підприємств-одержувачів бюджетних коштів та підприємств, що володіють державними активами, готується за принципами П(С)БО, для підприємств, що використовують бюджетне фінансування – як за принципами національних облікових стандартів, так і у відповідності до наказів Головного управління Державного казначейства України. Визнання фінансових результатів за програмами, що мають бюджетне фінансування за касовим методом унеможливорює співставлення показників відповідних форм звітності з показниками інших форм фінансової звітності, які подають підприємства-одержувачі бюджетних коштів, тому основним джерелом аналізу господарської діяльності для підприємств державної та комунальної секторів економіки є Ф№1 «Баланс», Ф№2 «Звіт про фінансові результати» (в яких списання на дохід отриманого цільового фінансування здійснюється методом нарахування пропорційно понесеним витратам за відповідними операціями).

### **Фінансовий план державного підприємства**

Відповідно до наказу Міністерства економіки України №173 [54] фінплан державного підприємства складається на рік і має забезпечувати отримання чистого прибутку, *розмір якого не може бути меншим за фактично досягнутий показник попереднього року.*

Фінансовий план відображає джерела формування коштів та напрями їх використання з метою забезпечення діяльності і розвитку підприємства, а також виконання його зобов'язань. Зміни до затвердженого фінплану можуть вноситися не більше двох разів протягом планового року.

Органи, уповноважені управляти державним майном або корпоративними правами держави, у місячний строк здійснюють аналіз проекту фінансового плану підприємства з обов'язковим порівнянням результатів його фінансово-господарської діяльності за два попередні роки, готують висновок та подають фінансовий план підприємства на погодження Міністерству фінансів України.

Звіт про виконання фінплану надається органам, уповноваженими управляти держмайна або корпоративним правами держави, щокварталу у строки, установлені для подання фінансової звітності. Державне підприємство створює переважно 2 фонди, різні за джерелами формування: фонд розвитку виробництва та фонд матеріального заохочення.

Спрямування державними підприємствами частини чистого прибутку на квартальну і річну дату балансу відображається:

На розвиток виробництва - за дебетом субрахунку 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" і кредитом субрахунку 426 "Фонди спеціального призначення", рахунок третього порядку 4261 "Фонд розвитку виробництва". Здійснені за рахунок цього фонду капітальні інвестиції (придбання, створення, модернізація, модифікація, реконструкція, добудова, дообладнання тощо необоротних активів) відображаються за дебетом субрахунку 4261 і кредитом субрахунку 4262 "Використання фонду розвитку виробництва".

На матеріальне заохочення - за дебетом субрахунку 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" і кредитом субрахунку 426 "Фонди спеціального призначення", рахунок третього порядку 4263 "Фонд матеріального заохочення". Здійснені за рахунок цього фонду виплати працівникам відображаються за дебетом субрахунку 4263 і кредитом субрахунку 66 "Виплати працівникам».

На створення інших фондів - за дебетом субрахунку 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" і кредитом субрахунку 426 "Фонди спеціального призначення", рахунок третього порядку 4264 "Інші фонди". Використання інших фондів відображаються за дебетом субрахунку 4263 і кредитом субрахунку 4264 "Використання інших фондів".

До бюджету належна сума прибутку відповідно до чинного законодавства – за дебетом рахунку 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" і кредитом рахунку 641 "Розрахунки за податками".

Відрахування у централізований фонд (за рахунок чистого прибутку) органу управління підприємством відповідно до чинного законодавства або установчих документів – за дебетом субрахунку 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" і кредитом субрахунку 682 "Внутрішні розрахунки".

### **Відрахування до державного бюджету від чистого прибутку**

Відрахування до державного бюджету від чистого прибутку (доходу) здійснюються державними, в тому числі казенними підприємствами, акціонерними товариствами тощо у статутному фонді яких державі належать частки (паї, акції) та їх дочірніми підприємствами з частини прибутку (доходу), розрахованого згідно з Положеннями бухгалтерського обліку відповідно до розміру державної частки у їх статутних фондах, крім установ кримінально-виконавчої системи [87].

За результатами фінансово-господарської діяльності у січні-лютому 2005 року здійснювались у розмірі 15%. Починаючи з березня 2005 року державними, у тому числі казенними, підприємствами та їх об'єднаннями і дочірніми підприємствами відрахування здійснюються у розмірі 50%, а акціонерними, холдинговими компаніями та іншими суб'єктами господарювання, у статутному фонді яких державі належать частки (акції, паї), та їх дочірніми підприємствами – у розмірі 30% чистого прибутку (доходу), розрахованого згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Вказані відрахування здійснюються на рахунок державного або місцевих бюджетів. Частина прибутку, що залишається у

розпорядженні зазначених підприємств, спрямовується передусім на відтворення основних виробничих фондів, додаткове матеріальне стимулювання їх керівників та найманих працівників.

З 2005 року база оподаткування дещо змінена: *обчислюють за чистим прибутком, беручи до уваги наростаючий підсумок.*

Об'єкт оподаткування визначається на завершальному етапі реформації фінансових результатів. Узагальнення інформації про фінансові результати від звичайної діяльності та надзвичайних подій обліковується на рахунку 79 "Фінансові результати". За кредитом рахунку 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 рахунку при його закритті списується на рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)". В результаті об'єктом оподаткування є позитивне значення рядка 220 Звіту про фінансові результати (Ф№2) або позитивне значення рядка 190 Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва (Форма 1-м).

Сума використаного підприємством прибутку списується в межах наявного кредитового сальдо рахунку 441 в дебет цього рахунку, а сума, що перевищує сальдо - в дебет рах.442. Зазначимо, що списання використаного прибутку, відрахування з чистого прибутку на поповнення резервного капіталу, збільшення статутного фонду та нарахування дивідендів здійснюється після відрахувань до державного бюджету.

Приклад 2. За звітний період прибуток державного підприємства від операційної діяльності (сальдо за кредитом рах.791) склав 18000 грн., збитки від фінансових операцій (сальдо за дебетом рах.792) – 4000 грн., прибуток від іншої звичайної діяльності (сальдо за кредитом рах.793) – 2000 грн. За цей же період нараховано податок на прибуток відповідно до Декларації на суму 3000 грн.

Реформацію фінансових результатів з урахуванням відрахувань від чистого прибутку наведено в таблиці 9.8.

Таблиця 9.8

### Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку нерозподіленого прибутку

№ з/п	Зміст операції	Сума, грн.	Дт рахунку	Кт рахунку
1	2		3	4
1.	Формування фінансових результатів від усіх видів діяльності:			
	- списання прибутку операційної діяльності на фінансові результати	18000	791	79
	- списання збитків фінансових операцій на фінансові результати діяльності	4000	79	792
	- списання прибутку від іншої звичайної діяльності на фінансові результати	2000	793	79
2.	Нарахування податку на прибуток	3000	981	641
3.	Списання нарахованого податку на	3000	79	981

№ з/п	Зміст операції	Сума, грн.	Дт рахунку	Кт рахунку
1	2		3	4
	прибуток на фінансовий результат			
	<i>Прибуток від господарської діяльності за звітний період: сальдо за Кт79 – 13000 грн (18000+2000-4000-3000)</i>			
4.	Списання прибутку на рахунок нерозподілених прибутків	13000	79	441
5.	Проведені відрахування з чистого прибутку в промірі 50% (13000x0,5)	6500	443	642
6.	Списана сума відрахувань на рахунок нерозподіленого прибутку	6500	441	443
	<i>Залишок нерозподіленого прибутку на кінець звітного періоду: сальдо за Кт441 – 6500 грн. (13000-6500)</i>			

### Питання для контролю

1. Які критерії віднесення біологічних активів до довгострокових та поточних ?
2. Назвіть особливості обліку поточних витрат, пов'язаних з біологічним перетворенням біологічних активів ?
3. В яких випадках можлива зміна вартості довгострокових біологічних активів ?
4. Як обліковується цільове фінансування виноградарства та садівництва ?
5. Що характерно для обліку витрат в операціях з поточними біологічними активами ?
6. Які особливості господарювання підприємств державного та комунального секторів економіки ?
7. Назвіть особливості застосування державними та комунальними підприємствами складових методу бухгалтерського обліку ?
8. Що являє собою фінплан державного підприємства ?
9. Охарактеризуйте систему відрахування до бюджету від чистого прибутку державного підприємства ?
10. Які фонди та резерви може створювати державне підприємство ?
11. В якому випадку біологічні активи оприбутковуються по справедливій вартості ?
12. Охарактеризуйте списання витрат, пов'язаних з довгостроковими активами, з рахунку 23 ?
13. Як нараховується амортизація довгострокових біологічних активів ?
14. Як розрахувати і відобразити на рахунках бухгалтерського обліку прибуток, що підлягає оподаткуванню за ставкою 30% ?
15. Які особливості використання синтетичних та аналітичних рахунків для обліку діяльності державних підприємств ?

### РОЗДІЛ 10. Організація праці персоналу, зайнятого бухгалтерським обліком, контролем та аналізом

Значна частина працівників управління господарством зайнята бухгалтерським обліком,

контролем та аналізом. Це, насамперед, апарат бухгалтерії, контрольної та аналітичної служб. Крім того, багато лінійних працівників з числа керівного складу виконують значну роботу з оформлення бухгалтерських документів, складання звітів про наявність та рух матеріальних цінностей, коштів тощо. Організувати працю людей, зайнятих бухгалтерським обліком, контролем та аналізом господарської діяльності досить складно, оскільки ефективність їх роботи залежить як від правильності виконання обов'язків, так і від методологічної та організаційної узгодженості дій.

Науково-технічний прогрес вносить зміни у характер та зміст праці людей, зайнятих бухгалтерським обліком, контролем та аналізом, зокрема, у професійний поділ праці: збільшується обсяг робіт, що потребують інженерного рівня освіти та знань, виникають нові дільниці та види робіт, пов'язані із застосуванням електронно-обчислювальної техніки, економіко-математичних методів, поглиблюються вимоги до обґрунтування оцінки результатів роботи. *У цих умовах наукова організація праці людей, які виконують бухгалтерський облік, контроль та аналіз, стає об'єктивною потребою і являє собою комплекс організаційних, техніко-економічних, санітарно-гігієнічних, психофізіологічних та естетичних заходів, спрямованих на раціоналізацію облікового, контрольного і аналітичного процесів, створення сприятливих умов праці, розвиток творчих здібностей та суспільної активності працівників.*

Вимоги до організації праці персоналу, зайнятого бухгалтерським обліком, контролем та аналізом, модифікуються під впливом розвитку видів обліку, підвищення ролі контрольної-аналітичних функцій відповідних працівників, активного процесу реформування бухгалтерського обліку у відповідності до міжнародних облікових стандартів, а відтак потребують подальшого вивчення та регламентації.

На сучасному етапі розвитку суспільства до організації роботи працівників обліку, контролю та аналізу ставляться такі вимоги: комплексний підхід; використання нагромаджених наукових знань відповідного напрямку; поглиблення поділу та кооперації праці; чітке обслуговування та своєчасна підготовка робіт; створення найсприятливіших умов для виявлення здібностей кожного працівника у підвищенні своєї кваліфікації та продуктивності праці та ін. [92, с.177].

Безспірним, на наш погляд, є твердження, що реальне зацікавлення та задоволення від виконання своїх обов'язків а, відповідно, досягнення ефективності в роботі приносить раціональна, продумана, наукова організація праці, що передбачає:

регламентування обов'язків та відповідальності кожного працівника, усунення в їхній роботі невластивих функції та паралелізму, розумне поєднання праці різних виконавців;

комплексне планомірне вирішення всіх питань організації праці;

урахування всього передового в певній галузі знань.

*Наукова організація праці включає поділ, кооперування, організацію робочих місць, обслуговування їх, створення сприятливих умов праці.*

В удосконаленні праці велика роль належить розробці раціональних форм **поділу праці**. Цей поділ має відповідати сучасним умовам роботи, зокрема, технічному рівню озброєності праці, рівню культури виробництва та самого працівника. Форма поділу праці має сприяти зниженню трудових та матеріальних витрат, підвищенню її змістовності, усуненню монотонності, зменшенню стомлюваності та стимулюванню зростання продуктивності.

Сукупність операцій дає змогу умовно виділити організаційні місця трьох рівнів: рівень висококваліфікованих спеціалістів (головний бухгалтер, головний економіст, заступник головного бухгалтера), рівень спеціалістів середнього рівня (старший бухгалтер, старший економіст, керівник відділу внутрішнього контролю, касир), рівень технічних виконавців (бухгалтер, ревізор, комірник та ін.).

Основними ознаками, за якими здійснюється поділ роботи працівників обліку, контролю та аналізу, є предметна дільниця, визначена за типологією: облік, контроль і аналіз в розрізі ресурсів підприємства (в тому числі розрахункових операцій), статей власного капіталу, результатів діяльності.

Для того, щоб забезпечити чітке виконання всіх функцій обліку, контролю та аналізу, необхідно правильно визначити кількісний склад персоналу, організацію структури та підпорядкованості підрозділів.

Поділ праці за видами робіт виражається у тому, що виконавці за характером роботи або змістом процесу праці об'єднуються у групи, а всередині кожної з груп – за кваліфікацією. Залежно від складності робіт, рівня знань та навичок працівників бухгалтерського обліку, контролю та аналізу поділяють на відповідні кваліфікаційні категорії. За цими ознаками елементи облікової, контрольної та аналітичної роботи поділяють і закріплюють за окремими групами працівників, які формують групи (сектори, підгрупи) та посадові місця [92, с.178].

При вирішенні питань поділу праці слід враховувати індивідуальні особливості працівників, а також можливість сприйняття та переробки ними інформації з використанням технічних засобів і обчислювальної техніки. Разом з тим, необхідно створити умови для їх професійного росту. Доцільним є проведення періодичної атестації інженерно-технічних працівників (сьогодні це практикується в більшій мірі в бюджетних установах). Значну роль в цьому питанні відіграє гнучка система преміювання за якісні показники в роботі, затверджена в колективній угоді.

**Кооперація облікової, контрольної та аналітичної роботи** є результатом її поділу. Чим глибший поділ праці, тим ширше його кооперування, тим зручніше розчленування цих робіт і процесів. Завдання впровадження раціональних форм кооперації праці полягає у планомірному встановленні зв'язків між виконавцями, що усуває дублювання їх функцій, забезпечує взаємозамінність працюючих та суміщення ними певних функціональних обов'язків.

Кооперація праці працівників бухгалтерського обліку, контролю та аналізу здійснюється на двох організаційних рівнях:

між окремими працюючими, внаслідок чого досягається вузька професійна спеціалізація виконавської роботи з цілеспрямованого забезпечення обліковою, контрольною та аналітичною інформацією управлінського складу;

між функціональними підрозділами, що знаходить своє відображення у предметній спеціалізації та об'єднанні зусиль при вирішенні складних облікових, контрольних та аналітичних завдань (облік виробничого процесу та калькулювання собівартості продукції, облік реалізації продукції та визначення фінансових результатів від реалізації тощо).

Останнє може бути визначено також у поділі бухгалтерського обліку на два організаційних підрозділи: фінансова та внутрішньогосподарська бухгалтерії.

Чисельність облікового, контрольного та аналітичного персоналу залежить від ряду факторів, зокрема, обсягу і характеру статутної діяльності підприємства, його організаційної структури, оснащення технічними засобами обліку тощо. Для визначення потрібної кількості облікового, контрольного та аналітичного персоналу застосовують норми, розроблені або в централізованому порядку (затверджені вищестоячою структурою), або на самих підприємствах.

Чисельність працівників для виконання облікових, контрольних та аналітичних робіт визначають здебільшого методом прямого розрахунку на підставі обсягу робіт і норм, тобто методом прямого розрахунку. Проте багато облікових, контрольних та аналітичних робіт не можна занормувати, крім того, робота бухгалтерського апарату є нерівномірною, тому необхідна кількість працівників у бухгалтерії може бути визначена непрямими методами.

Одним з найпоширеніших показників, який характеризує відносну чисельність облікового персоналу, є коефіцієнт, що розраховується шляхом ділення загального числа працівників підприємства на число співробітників бухгалтерії. Наприклад, в XIX-XX ст. в Німеччині на 1500 працюючих передбачалося від 3 до 5 облікових працівників [5, с.141].

Велику роль в забезпеченні ефективності організації праці на підприємстві відіграє адміністративна підтримка **самоорганізації** – комплексу заходів, що виконуються працівником для забезпечення систем та порядку в роботі.

Самоорганізація передбачає, насамперед, організацію робочого місця та створення оптимальних умов для високопродуктивної праці на основі системного виконання своїх обов'язків (раціонального режиму праці, послідовності у роботі, дисципліни праці, самопланування, самоконтролю, самозвіту та самокритики). Безперечно, останні елементи залежать як від професіоналізму, так і від інтелекту виконавця.

Важливим елементом самоорганізації роботи є визначена система застосованих працівником прийомів, так званого стилю роботи - конкретного стилю окремого працюючого та загального стилю роботи в рамках окремої професії. Розвиток та становлення елементів названих стилів для служби обліку, контролю і аналізу залежать від організації роботи керівника цієї служби - головного бухгалтера.

Працю керівника бухгалтерської служби, що є найважливішою функцією управління, може бути охарактеризовано за такими напрямками: забезпечення функціонування служби та виконання завдань; організація безпосередньої роботи керівника; підтримка ефективного соціально-психологічного клімату в колективі. На керівника облікової служби покладено організацію облікової, контрольної та аналітичної роботи як процесу; формування апарату, відбір, розстановку кадрів; організацію функціонування апарату і робіт необлікового апарату з виконання ними облікових робіт тощо.

У своїй роботі керівник облікової служби повинен дотримуватись нормативного поля, що стосується господарської діяльності і бухгалтерського обліку. Коло обов'язків головного бухгалтера або особи, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку, визначається Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [18].

Головний бухгалтер призначається або звільняється з посади керівником і підлеглий безпосередньо йому, несе відповідальність за дотримання єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, забезпечення контролю за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку усіх фактів господарського життя, надання оперативної інформації, складання у встановлені терміни бухгалтерської звітності, проведення спільно з іншими службами економічного аналізу фінансово-господарської діяльності з метою виявлення внутрішньогосподарських резервів.

Головний бухгалтер повинен проводити фінансово-економічний аналіз, надавати управлінню інформацію про господарську ситуацію і висновки, які впливають з цієї оцінки.

Функції бухгалтерії регламентуються посадовими інструкціями, що розробляються головним бухгалтером та призначені для конкретних виконавців.

Раціонально організована бухгалтерія повинна забезпечувати вирішення наступних основних завдань:

- точність облікових записів у відповідності із здійсненими операціями, констатованими явищами і подіями;
- ясність запису господарських оборотів в розумінні їх логічної узгодженості;
- правильна грошова оцінка активів і джерел їх утворення, операцій та явищ в процесі господарювання;
- повнота та визначеність фактів та явищ господарської діяльності, що реєструються, а також легальність та законність записів відповідно до чинного законодавства;
- правдивість і документальна обґрунтованість записів;
- спеціалізація і правильний вибір робочого плану рахунків для даного підприємства;
- належна класифікація, групування і систематизація рахунків, а також рівна і правильна номенклатура бухгалтерських рахунків та ін.

Облікова робота відрізняється цілим рядом особливостей, що допускають проведення нормування праці, введення відрядної форми оплати праці. Це досягається завдяки: відносній стійкості системи, методики, форм і техніки облікової роботи; можливості розподілу праці на її складові частини; повторюваності і масовості окремих процесів роботи;

можливості обліку та контролю якості роботи.

Бухгалтерія може займатись, крім облікових, ще й загальноекономічними, фінансовими плановими питаннями та прогнозуванням діяльності підприємства на найближчу та довгострокову перспективи.

Структура бухгалтерії залежить від виду діяльності підприємства та його об'ємних характеристик, умов організації і технології виробництва, кількості структурних підрозділів, обсягу та рівня організації облікових робіт, чисельності персоналу тощо. Головні ознаки правильної структури бухгалтерії – відсутність зайвих надбудов і інстанцій, дублювання, розпилення сил і складного зв'язку між окремими частинами.

На співвідношення централізації і децентралізації в управлінні підприємством в цілому безпосередній вплив здійснюють такі фактори, як розміри підприємства, технологія виробництва і послуг, навколишнє середовище.

Схема децентралізованої організації обліку передбачає збір, обробку і формування бухгалтерських даних в окремих виробничих підрозділах. Головна бухгалтерія при цьому здійснює зведення балансів і філій, складає зведений баланс і звіти підприємства, а також здійснює контроль за постановкою обліку в окремих частинах підприємства (рисунок 10.1).

При децентралізації обліку обліковий апарат зосереджений по окремих виробничих підрозділах підприємства, де здійснюється синтетичний і аналітичний облік, складаються окремі баланси і звітності цехів, філій, структурних підрозділів.



Центральна бухгалтерія

ована структура бухгалтерії

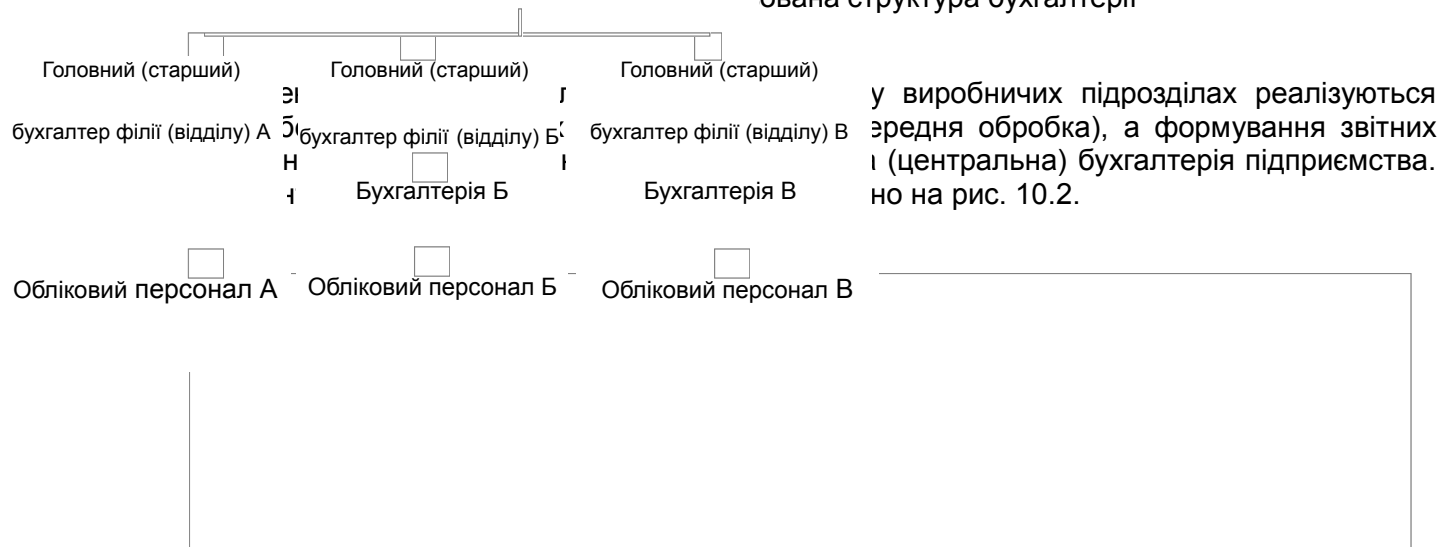


Рис. 10.2. Централізована структура бухгалтерії

При централізації обліку обліковий апарат підприємства зосереджено в головній бухгалтерії, в ній здійснюється ведення аналітичного і синтетичного обліку на основі первинних та зведених документів (в підрозділах здійснюють лише первинну реєстрацію господарських операцій).

На даний час для централізованої та децентралізованої бухгалтерії спільними завданнями є уніфікований підхід до вибору аналітичної системи обліку, ефективна по всій вертикалі система електронної обробки облікової інформації, обґрунтування єдиних засад внутрішньогосподарського та податкового обліку. Розрізняють три типи організаційної структури апарату бухгалтерського обліку (рис.10.3):





Рис. 10.3. Типи організаційної структури бухгалтерського апарату

В основу лінійного типу організації бухгалтерії (найбільш типовою для малих підприємств) покладено принцип розпорядження, що передається тільки через старшого бухгалтера на правах головного по всіх рівнях.

Принцип організації бухгалтерії за лінійно-штабною системою передбачає створення спеціальних консультативних підрозділів на різних рівнях управління. При цій системі розповсюдження від керівних осіб передаються не самому виконавцю, а через відповідного керівника, який очолює підрозділ бухгалтерії. Лінійно-штабна організація бухгалтерії застосовується як на малих, так і на великих підприємствах [5, с.145].

Організація бухгалтерії за комбінованим (функціональним) типом будується на розподілі функцій управління, виділенні спеціальних структурних підрозділів, що виконують комплекс облікових операцій. При цьому приділяється більша увага системі організації робіт, а не підпорядкованості виконавців. Функціональна структура бухгалтерії передбачає передачу частини прав головного бухгалтера керівникам спеціалізованих підрозділів (заступникам головного бухгалтера), які самостійно розпоряджаються в межах своєї компетенції. Принцип функціональної організації бухгалтерії застосовується на великих підприємствах (об'єднаннях).

Як свідчить міжнародна практика, структура облікового апарату також залежить від структури управління підприємством, від характеру самого підприємства, від організаційних принципів побудови обліку (централізація або децентралізація). На рис. 9.4 наведено один з найпоширеніших варіантів побудови обліково-аналітичної служби за кордоном.

Очевидним є широкий діапазон «обліково-аналітично-контрольних» функцій фінансової служби підприємства. Ефективність такої служби *передбачає не тільки підготовку звітності в цілому по підприємству та в розрізі його виробничих підрозділів, а й надання повної інформації для прийняття управлінських рішень, проведення аналітичних процедур в розрізі визначальних показників та за певними стратегічними напрямками, і, звичайно, контроль за дотриманням принципів, правил та розпоряджень в рамках затвердженої на підприємстві адміністративної політики.*

Важливе місце серед проблем бухгалтерського обліку належить дослідженням його сучасної ролі в нашому суспільстві, його місця серед інших видів обліку. В першу чергу, мова йде про податковий та управлінський обліки.

Сьогодні при веденні податкового обліку фахівцям, які будуть формувати валові доходи та витрати, не обов'язково глибоко розуміти всі деталі фінансового обліку - необхідно досконало знати податкове законодавство і вміти його застосовувати. В залежності від економіко-організаційної структури підприємства податковий облік може вести окремий фахівець, а може бухгалтер, який має інші обов'язки. Однак, це досить складна ділянка роботи, вимагає постійного удосконалення знань податкового законодавства, тому відповідні функціональні

обов'язки мають бути обґрунтовані та затверджені в наказі керівника. При цьому невід'ємним фактором ефективності податкового обліку є, на наш погляд, відображення операцій, що впливають на розрахунок податкових зобов'язань, на рахунках бухгалтерського обліку шляхом затвердження в робочому плані рахунків додаткових субрахунків аналітичного обліку.

Через обмежену можливість розширити штатний обліковий склад податковий облік в більшості випадків ведуть бухгалтери підприємства, що необхідно враховувати при організації праці облікового персоналу. Головний бухгалтер повинен контролювати ці процеси.

Організація управлінського обліку передбачає участь бухгалтера на всіх етапах управління - у складанні та узгодженні бюджетів, розробці стандартів витрат, наданні інформації про минулі події та складанні розрахунків щодо можливих наслідків майбутніх подій.

Дискусійним залишається сьогодні самостійність управлінського обліку. На нашу думку, в залежності від переліку завдань управлінського обліку змінюється штат відповідних фахівців, а сам управлінський облік залишається невід'ємним елементом системи бухгалтерського обліку [32, с.51].

Зазначені види організації обліку, контролю та аналізу господарської діяльності і є організаційним забезпеченням цих функцій управління. Отже, організаційне забезпечення обліку, контролю та аналізу – це структура облікового апарату, зміст його завдань і функцій, регламентація облікового, контрольного й аналітичного процесів та роботи самого апарату.

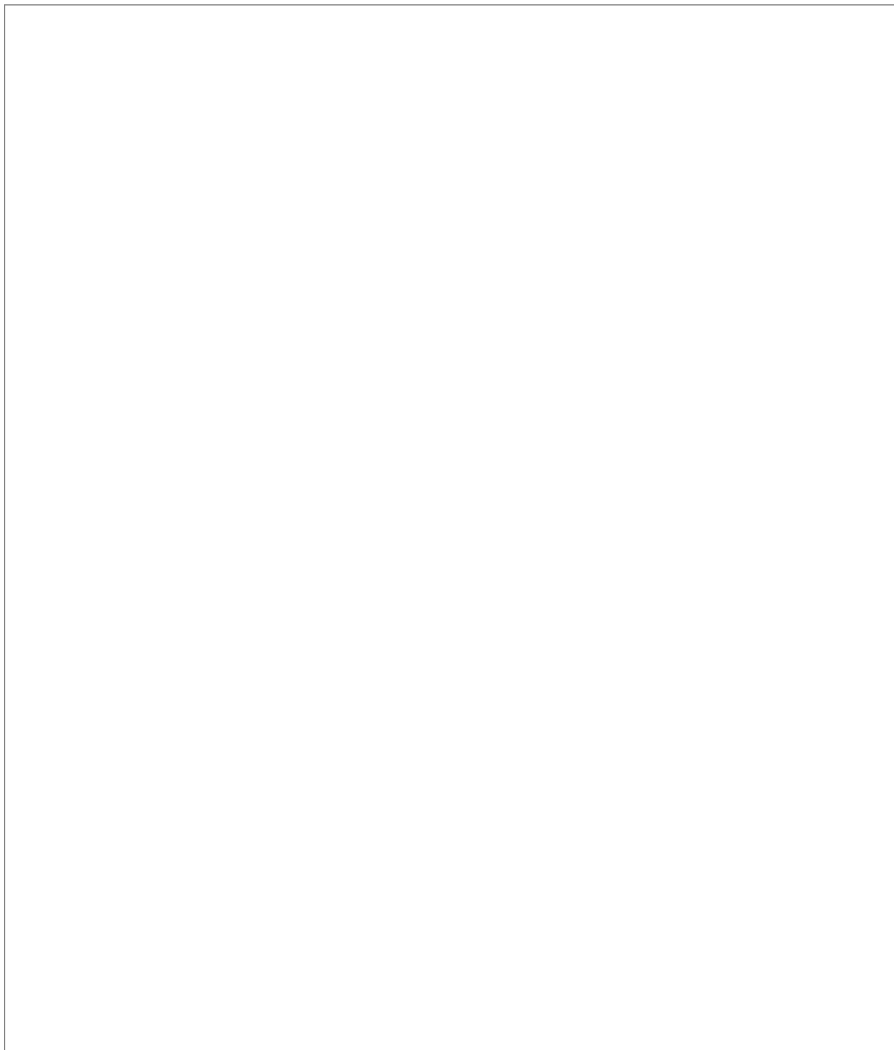


Рис. 10.4. Побудова обліково-аналітичної служби за кордоном

Ринкові умови господарювання висувають нові вимоги до ведення бухгалтерського обліку на підприємствах України. Визначення шляхів максимізації прибутку підприємств можливо лише за умови належного інформаційного забезпечення керівництва для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, відтак завдання управлінського обліку полягає у наданні апарату управління інформації, що сприяла б підвищенню ефективності використання ресурсів підприємства.

Вирішити окреслені питання може лише ефективна система бухгалтерського обліку підприємства.

### **Питання для контролю**

1. Комплексом яких заходів являється наукова організація праці людей, які виконують бухгалтерський облік, контроль і аналіз?
2. Перерахуйте вимоги, які ставляться до організації роботи працівників обліку, контролю та аналізу на сучасному етапі.
3. Що включає в себе наукова організація праці?
4. Які вимоги висуваються до форми поділу праці на підприємстві?
5. За якими основними ознаками здійснюється поділ роботи працівників обліку, контролю та аналізу?
6. На яких організаційних рівнях при цьому здійснюється кооперація праці?
7. Яким чином визначається потрібна кількість облікового, контрольного та аналітичного персоналу?
8. Дайте визначення поняття „самоорганізація”.
9. Опишіть коло обов'язків головного бухгалтера.
10. Забезпечення яких завдань повинна здійснювати раціонально організована бухгалтерія?
11. Назвіть чинники, що впливають на структуру бухгалтерії.
12. Які відмінності між централізованою і децентралізованою організацією обліку на підприємстві?
13. Визначте сутність кожного з трьох типів організаційної структури апарату бухгалтерського обліку.
14. Від чого може залежати структура облікового апарату (відповідно до свідчень міжнародної практики)?
15. Дайте визначення організаційного забезпечення обліку, контролю та аналізу.

## **Розділ 11. Організація інформаційного, технічного та ергономічного забезпечення обліку, контролю й аналізу**

### **11.1. Організація внутрішньогосподарського обліку**

Сучасне науково-практичне бачення концептуальних основ управлінського обліку приділяє йому чільне місце в системі менеджменту господарської діяльності. Управлінський облік є не тільки системою збору, реєстрації та узагальнення інформації, це - система управління підприємством, що інтегрує різні методи управління, а не лише обліку. Управлінський облік (на відміну від бухгалтерського, який відображає статику) характеризує динаміку процесів, що відбуваються на підприємстві.

Досить часто точка зору фахівців з питань управлінського обліку неоднозначна. Зокрема, проф. Нападовська Л.В. не є радикальною в питаннях розмежування процедур управлінського обліку, аналізу та контролю. Методом управлінського обліку, за Л.В. Нападовською, є «сукупність традиційних методів планування і контролю, обліку, аналізу, нормування, прийняття управлінських рішень, що сприяють дослідженню “поведінки” затрат і доходів з метою управління ними». Однак, Л.В. Нападовська підкреслює, що *управлінський облік не підміняє контроль, аналіз, планування, а шляхом забезпечення необхідною інформацією координує їх ефективне функціонування* [53, с.182].

У літературі йдеться знову ж таки про управлінський облік, в основі якого - бухгалтерський аналітичний облік (при цьому дані бухгалтерського обліку отримують і використовують в оперативному режимі). Проте, як зазначає Т. Сльозко, своє первісне значення, з чого все почалося у 60-70-х роках минулого століття, управлінський облік на практиці втратив повністю. Він став управлінською стратегією, ніяк не управлінським обліком [94, с.52].

Поділяємо думку вітчизняних науковців щодо тісного взаємозв'язку управлінського та бухгалтерського обліку. Професор Ф.Ф. Бутинець [4, с.17] вважає, що спільність управлінського та бухгалтерського обліку виражається, по-перше, тим, що вони ґрунтуються на даних єдиної інформаційної системи обліку; по-друге, спираються на концепцію відповідальності в управлінні господарськими суб'єктами; по-третє, їх інформація служить для прийняття рішень, хоча й різної спрямованості.

Є кілька важливих причин, що не дають можливості розділити бухгалтерський облік та управлінський (внутрішньогосподарський).

*По-перше*, і в управлінському і в бухгалтерському обліку обліковуються ті самі об'єкти: запаси та витрати сировини, матеріалів, палива, випуск та реалізація готової продукції, надані послуги, понесені витрати та отримані доходи, визначаються фінансові результати.

*По-друге*, як зазначив О. Бородкін, ведення лише обліку витрат не дає змогу повноцінно керувати підприємством і приймати будь-які глобальні рішення без щоденного обліку грошових коштів і валютних операцій, або не здійснюючи розрахунків з постачальниками і підрядниками, покупцями і замовниками, з бюджетом по обов'язкових платежах [2].

*По-третє*, з погляду Б.Валуєва, непереконливим є твердження, що основним завданням бухгалтерського обліку стає передбачення наслідків майбутніх операцій, чим приписуються непридатні обліку якості, коли ототожнюються функції обліку та прогнозування. Адже «щоб здійснити стратегічне управління, треба знати результати роботи та чинники, що їх зумовлюють» [7]. В основі розмежування обліку науковець вбачає лише інформаційне забезпечення.

Особливості концептуальних основ бухгалтерського та управлінського обліку узагальнено в таблиці 11.1.

Таблиця 11.1

Основні відмінності між бухгалтерським і управлінським обліком

Критерії	Відмінності	
	Бухгалтерський облік	Управлінський облік
1	2	3
Користувачі	Зовнішні, внутрішні	Внутрішні
Відкритість даних	Доступні всім	Комерційна таємниця

Критерії	Відмінності	
	Бухгалтерський облік	Управлінський облік
	1	3
Обов'язковість ведення	Обов'язковий	Необов'язковий
Базисна теорія	Подвійного запису	Облік за центрами відповідальності
Звітність	Фінансова, затверджена на державному рівні	Внутрішня
Періодичність звітності	Періодична (місячна, квартальна, річна)	Оперативна
Об'єкт обліку та звітності	Господарська діяльність суб'єкта	Виробнича діяльність суб'єкта
Мета обліку	Складання звітності для потреб зовнішніх користувачів (рідше – внутрішніх користувачів)	Надання інформації керівництву для реалізації заходів менеджменту
Принципи обліку	Загальноприйняті П(С)БО принципи обліку	Корисність інформації для прийняття рішень
Базова структура	Балансове рівняння: Актив = Капітал+ +Зобов'язання	Залежить від поставленої мети
Залежність від внутрішньої побудови діяльності (організаційна структура, технологічні процеси)	Не залежить	Залежить
Відображення часу (націленість)	Результати здійснених господарських операцій	Здійснені операцій, орієнтація на майбутнє
Строки подання звітності	На вимогу користувачів або встановлені законодавством	Оперативно, по закінченні звітного періоду
Критерії точності	Абсолютна точність	Можливі відхилення
Ступінь відповідальності	Адміністративна відповідальність	Дисциплінарна (догана, зауваження, тощо)

Критерії	Відмінності	
	Бухгалтерський облік	Управлінський облік
1	2	3
Елементи бухгалтерського обліку	Всі елементи методу: рахунки і подвійний запис, документація, інвентаризація, оцінка і калькуляція, баланс і звітність	Не обов'язково – рахунки, подвійний запис
Обмеження	Нормативні акти	Немає
Використання вимірників	Грошові	Грошові, кількісні, якісні, трудові
Групування витрат	За елементами витрат	За статтями калькуляції, за способами включення до собівартості, за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат
Порядок розрахунку фінансових результатів	Фінансовий результат від усіх видів діяльності підприємства за звітний період відображається на рахунку прибутків і збитків	В залежності від мети обліку розраховують прибуток або маржинальний дохід як результат діяльності окремого центру відповідальності
Зв'язок з іншими науками	Заснований на власному методі	Пов'язаний з економікою, фінансами, економічним аналізом, математичною статистикою

Методологію управлінського обліку повинно бути направлено на отримання великої кількості альтернативних варіантів рішення проблем, що виникають в діяльності підприємств та пов'язані з управлінням затратами та результатом. До особливостей методології управлінського обліку сьогодні науковці відносять:

- забезпечення вибору таких варіантів дій, які сприяли б скороченню затрат при одночасному максимальному задоволенні потреб споживачів;
- можливість безперервного впровадження, удосконалення на усіх етапах життєвого циклу продукції;
- можливість постійного співставлення вартості кожної функції затрат з вигодами, отриманими внаслідок здійснення цих затрат;
- забезпечення удосконалення лише тих властивостей продукту, які споживач згоден оплатити.

*На нашу думку, сьогодні практично неможливо ототожнювати управлінський та внутрішньогосподарський облік. Сучасне поняття та функції управлінського обліку вийшли за межі внутрішньогосподарського обліку.*

Спільним та невід'ємним елементом організації як управлінського, так і внутрішньогосподарського обліку є виділення в економіко-організаційній структурі суб'єкта господарювання центрів відповідальності (ЦВ).

В міжнародній практиці управлінського обліку виділяють чотири типи центрів відповідальності: центри витрат, центри доходів, центри прибутку та центри інвестицій.

Для здійснення контрольних-аналітичних функцій в рамках ЦВ, забезпечення підзвітності їх функціонування необхідна відповідна система обліку, яка забезпечувала б збирання, обробку та передачу інформації про результати діяльності кожного ЦВ – **облік за центрами відповідальності (облік відповідальності)**.

**Облік відповідальності(ОВ) (Responsibility Accounting)** – система обліку, що забезпечує контроль і оцінку діяльності кожного центру відповідальності [9,10].

Створення і функціонування системи обліку за центрами відповідальності передбачає:

визначення складу виконавців з питань ведення обліку;

складання бюджету для кожного центру відповідальності;

отримання об'єктивної, оперативної та деталізованої інформації про господарські операції, що здійснюються в рамках ЦВ з використанням вартісних та натуральних показників;

регулярне складання звітності (насамперед, внутрішньої звітності) про виконання запланованих показників;

аналіз причин відхилень, оцінка виконання показників бюджету та ефективності ЦВ в цілому.

В основі організації обліку – бухгалтерський облік господарських операцій в рамках ЦВ, тому одним із визначальних питань методики є введення аналітичних субрахунків. Рекомендації щодо аналітичного обліку за ЦВ наведено в табл. 11.2.

Таблиця 11.2

Аналітичний облік в розрізі пріоритетних питань функціонування ЦВ

№ з/п	Сальдо рахунку	Назва рахунку	Напрямок аналітичного забезпечення
1	2	3	4
		<b>Центр витрат</b>	
1	Дт23/п	«Виробництво»	За місцями та елементами витрат виробництва продукції (послуг)
2	Дт91/п	«Загально виробничі витрати»	
3	Дт26/п	«Готова продукція»	За видами (номенклатурою) готової продукції
4	Дт92/п	«Адміністративні витрати»	За елементами операційних витрат адміністративно-управлінської ланки центру
5	Дт93/п	«Витрати на збут»	
6	Дт94/п	«Інші витрати операційної»	

№ з/п	Сальдо рахунку	Назва рахунку	Напрямок аналітичного забезпечення
1	2	3	4
		діяльності»	
		<b>Центр інвестицій</b>	
1	Дт151/п	Капітальне будівництво	За об'єктами здійснення капітальних інвестицій
2	Дт152/п	Придбання (виготовлення) основних засобів	
3	Дт153/п	Придбання (виготовлення) інших необоротних активів	
4	Дт154/п	Придбання (створення) нематеріальних активів	
5	Дт155/п	Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів	
6	Дт14/п	Довгострокові фінансові інвестиції	За об'єктами здійснення фінансових інвестицій
7	Дт35/п	Поточні фінансові інвестиції	
8	Кт441/п	Прибуток нерозподілений	За економіко-структурними ділянками інвестування
9	Дт442/п	Непокриті збитки	
10	Кт701/п	Дохід від реалізації готової продукції	За видами реалізованої продукції (послуг), виготовлених із залученням інвестиційних ресурсів
11	Кт702/п	Дохід від реалізації товарів	
12	Кт703/п	Дохід від реалізації робіт і послуг	
13	Дт901/п	Собівартість реалізованої готової продукції	
14	Дт902/п	Собівартість реалізованих товарів	
15	Дт903/п	Собівартість реалізованих	



№ з/п	Сальдо рахунку	Назва рахунку	Напрямок аналітичного забезпечення
1	2	3	4
		робіт і послуг	
		<b>Центр виручки</b>	
1	Кт701/п	Дохід від реалізації готової продукції	За структурними підрозділами, що займаються збутом; за формою оплати; за видами реалізованої продукції (товарів, послуг); за категорією покупців
2	Кт702/п	Дохід від реалізації товарів	
3	Кт703/п	Дохід від реалізації робіт і послуг	
4	Дт93/п	Витрати на збут	За організаційними ланками збуту; за елементами витрат
		<b>Центр прибутку</b>	
1	Кт441/п	Прибуток нерозподілений	За економіко-структурними одиницями
2	Дт442/п	Непокриті збитки	
3	Кт(Дт)791/п	Результат операційної діяльності	
4	Кт(Дт)792/п	Результат фінансових операцій	
5	Кт(Дт)793/п	Результат іншої звичайної діяльності	
6	Кт701/п	Дохід від реалізації готової продукції	За структурними підрозділами, що займаються збутом; за видами реалізованої продукції
7	Кт702/п	Дохід від реалізації товарів	(товарів, послуг)
8	Кт703/п	Дохід від реалізації робіт і послуг	
9	Дт901/п	Собівартість реалізованої готової продукції	
10	Дт902/п	Собівартість реалізованих товарів	

№ з/п	Сальдо рахунку	Назва рахунку	Напрямок аналітичного забезпечення
1	2	3	4
11	Дт903/п	Собівартість реалізованих робіт і послуг	

## 11.2 Основи інформаційного, технічного та ергономічного забезпечення обліку, контролю й аналізу

**Інформаційне забезпечення обліку** розглядають як сукупність вхідних даних, систему бази даних, їх обробки та отримання вихідної інформації. Загальне визначення і склад інформаційного забезпечення обліку мають особливості, зумовлені його специфікою. Основним об'єктом обліку є інформація (облікова). На певній стадії облікового процесу облікова інформація є метою, результатом вирішення одного облікового завдання, і, разом з тим, її використовують для розв'язання іншого облікового завдання. На цій стадії така облікова інформація для наступного облікового завдання виступає як інформаційне забезпечення його розв'язку.

Організацію інформаційного забезпечення обліку покладена в основному на працівників бухгалтерії, а також підрозділів (складів, цехів) підприємства, що здійснюють первинний облік.

Важливим питанням формування інформаційного забезпечення є організація складу, структури бази даних і режиму функціонування автоматизованої бази даних [92, с. 233].

В умовах використання ЕОМ найефективнішим щодо розробки, впровадження і подальшого розвитку є формування загальної бази даних для всіх функціональних підсистем і спеціалізованої для кожної зокрема, в т. ч. для бухгалтерського обліку. Такий підхід особливо важливий при створенні інформаційної моделі керованого об'єкта, оскільки не всі підсистеми і завдання розв'язують і впроваджують одночасно. Крім того, згаданий диференційований підхід забезпечує формування даних кожної підсистеми і окремих завдань з урахуванням потреб інших підсистем. Так, при формуванні інформаційного забезпечення комплексу завдань з обліку оплати праці враховують його вимоги при розв'язанні завдань з обліку витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції [95, с. 287].

Режим функціонування бази даних, як відомо, включає створення банку даних і його коригування, відповіді на запити та обслуговування банку даних. Перших два режими - це не що інше, як формування і використання бази даних - основи бухгалтерського обліку, і саме в організації їх вирішальна роль належить працівникам обліку.

В організації відповідей на запити виділяють дані та вихідну інформацію. Далі з кожного її виду визначають постачальників і споживачів інформації, періодичність її формування.

Складові інформаційного забезпечення:

- дані, необхідні для вирішення завдань обліку;
- методи і засоби подання облікових даних;
- система уніфікованих документів;
- система і методика створення баз даних;
- інформаційна взаємодія завдань обліку;
- засоби формалізації запису даних, організації потоків облікової інформації;
- методи і засоби розподільної інформаційної системи обробки інформації;

- інформаційна послідовність виконання завдань обліку.

У зв'язку зі зростанням потоків інформації на різних рівнях управління і потребою в отриманні інформації, на робочих місцях створюють розподільні системи обробки інформації (PCOI) з використанням персональних комп'ютерів [95, с.292]. До складу інформаційного забезпечення в цих умовах входять дані, необхідні для вирішення завдань обліку. До них відносять: поточні і групувальні дані про виробничо-господарську діяльність, нормативно-довідкову і вихідну інформацію, а також таку, яка надходить з інших підсистем.

Особливе значення має інформаційна взаємодія між робочими місцями бухгалтера з іншими підсистемами. Інформаційні взаємозв'язки комплексів завдань обліку формуються як прямі та зворотні зв'язки. Взаємозв'язок завдань обліку з іншими підсистемами забезпечується спільною структурою кодів рахунків і об'єктів аналітичного обліку кодів структурних підрозділів, спільною нормативно-довідковою інформацією і спільною структурою інформаційних даних.

Робочі місця бухгалтера в умовах поділу за функціональними ознаками поділяють на три рівні управління:

- за діяльністю структурних підрозділів підприємства (цех, дільниця, ферма, бригада, склади, відділи та ін.);

- щодо ділянок обліку (облік основних засобів, матеріальних цінностей);

- за бухгалтерським обліком у цілому.

Три рівні управління забезпечують весь комплекс питань з бухгалтерського обліку, контролю та аналізу господарської діяльності.

Робочі місця бухгалтера першого рівня призначено для формування і підготовки первинних документів, обробки і використання інформації, що формується на місцях виникнення інформації. Це дає змогу системно, своєчасно оформити усі відхилення від нормальної роботи структурних підрозділів, оперативно втручатися у процес виробництва з економного використання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів.

Робочі місця бухгалтера другого рівня дають можливість проводити контроль первинної інформації, розв'язувати у діалоговому режимі регламентовані завдання з кожної дільниці обліку.

Робочі місця бухгалтера третього рівня призначено для проведення аналізу роботи структурних підрозділів підприємства у цілому, узагальнення зведених даних, складання оперативної і періодичної звітності, здійснення контролю за використання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів.

Розвинута система рівневої побудови робочих місць бухгалтера має не тільки велике значення у функціонуванні системи, але є вихідною для побудови інформаційної послідовності при розв'язанні завдань обліку, контролю і аналізу господарської діяльності [92, с. 237].

Аналогічно обліку організація контролю й аналізу включає організацію номенклатур, формування бази даних, порядок збереження контрольної та аналітичної інформації.

При формуванні інформації для контролю й аналізу господарської діяльності слід враховувати, що набір показників залежить, насамперед, від умов та особливостей управління тією чи іншою ланкою народного господарства.

Вирішуючи питання періодизації інформації в часі, необхідно враховувати відмінність між періодичністю надходження інформації і видачею її для користувачів. Нині набуло поширення формування інформації на замовлення. Це означає, що інформація постійно в певні тимчасові періоди надходить, а отримують її за запитом, отже, не у визначені терміни. Щоб інформація за запитом не втратила актуальності, погоджують періоди надходження і видавання її.

Вхідна інформація для розв'язання аналітичних завдань контролю має бути максимально аналітичною. Для досягнення цієї мети з кожного завдання слід встановити рівень

аналітичності вхідної інформації, а також визначити шляхи підвищення її аналітичності, завдяки застосуванню прогресивних методів нормування, обліку (наприклад, впровадження нормативного методу обліку затрат і калькуляції собівартості продукції) та ін.

**Технічне забезпечення обліку** - комплекс взаємопов'язаних технічних засобів, призначених для автоматизованого збирання, накопичення, обробки, передачі, обміну та відображення облікової інформації [6, с.121]. Основними компонентами технічного забезпечення системи бухгалтерського обліку є: засоби обчислювальної техніки; периферійне обладнання (засоби накопичення і зберігання даних; засоби виведення результатної інформації); засоби автоматичного зчитування даних; торговельне обладнання (комп'ютерні касові апарати, сканери); засоби управління технологічними та виробничими процесами; комунікаційне обладнання; апаратура передачі та обміну даними; мережеве обладнання.

Новій інформаційній технології (ІТ) притаманні: персоналізація використання засобів обчислювальної техніки, створення локальних мереж ЕОМ і багаторівневих розподільних систем оброблення облікових даних, організація автоматизованих робочих місць фахівців з обліку та аудиту. Водночас нова ІТ має деякі нетехнічні особливості, а саме: врахування людського чинника у процесах управління, колективне використання інформаційних ресурсів; удосконалення методик виконання розрахунків і прийняття управлінських рішень на підставі цілісного уявлення про об'єкт. Крім широкого застосування комп'ютерної техніки, вона ґрунтується на трьох основних принципах: інтегрованості, гнучкості та інформативності.

Багатофункціональне застосування ПЕОМ забезпечується значною кількістю прикладних програм та інтегрованих пакетів. Такі програми й пакети дають змогу задовольнити різноманітні потреби бухгалтера: оброблення текстів, робота з базами даних (БД), з використанням систем керування базами даних (СКБД) і окремими файлами; виконання розрахунків у різних режимах (пакетному, діалоговому, запитовому), робота в локальній мережі ПЕОМ тощо [45, с.12].

Умови ведення бухгалтерського обліку в Україні висувають специфічні вимоги до можливостей налагодження і допрограмування комп'ютерних систем бухгалтерського обліку: імпорتنі бухгалтерські програми, на відміну від вітчизняних, розраховані на роботу в умовах стабільного законодавства. Саме тому в Україні доцільно використовувати тільки українські та адаптовані російські програмні продукти. Поширеними є програми російських фірм „1С”, „Парус”, „Галактика” та українських фірм НПП „Інформаційні технології”, ТОВ „Інтелект-Сервіс”.

Спеціально для малих підприємств існує варіант поставки програми «1С: Бухгалтерія 7.7» - так звана «базова» коробкова версія, що містить стандартизований розробником набір бухгалтерських налаштувань.

Сімейством програм, орієнтованих на промислові та торговельні підприємства є інформаційна система „БЕСТ”. Базові версії цих програм призначені для автоматизації управлінських робіт на малих підприємствах, а повні версії - на середніх. Розробленням та впровадженням інформаційної системи керує компанія «Інтелект-Сервіс».

Основні функціональні можливості системи передбачають здійснення:

- суцільного обліку, тобто обліку всіх аспектів господарської діяльності підприємства;
- забезпечення безперервного обліку, тобто будь-яка господарська операція зареєструється в момент її здійснення;
- ведення обліку в натуральних і вартісних вимірниках;
- документування (документ є елементарною інформаційною одиницею системи і засобом збереження даних);
- одноразовості введення даних, багаторазовості їх використання тощо.

Розроблення і впровадження інформаційних систем типу «ПАРУС» здійснює корпорація з такою самою назвою. На підприємствах та в організаціях України функціонує кілька видів інформаційних систем цієї корпорації. Так, інформаційна система «ПАРУС-БЮДЖЕТ»

використовується для автоматизації управлінських робіт на підприємствах і в установах, які фінансуються з державного чи місцевих бюджетів. Інформаційна система «ПАРУС-КОРПОРАЦІЯ» пропонується для автоматизації обліку на підприємствах зі складною холдинговою структурою, де виникає потреба у веденні консолідованого обліку і формуванні консолідованої звітності.

Вибираючи програмне забезпечення для бухгалтерії важливо дотримуватись наступних рекомендацій. Якщо у бухгалтерії підприємства працюють 1-2 бухгалтери і відсутній аналітичний облік з більшості синтетичних рахунків, то найімовірніше для створення комп'ютерної системи бухгалтерського обліку потрібна бухгалтерська програма класу «міні-бухгалтерія». Такі програми не мають чіткої спеціалізації за ділянками обліку.

На даний час в Україні досить поширеним є варіант автоматизації обліку на малих підприємствах і у приватних підприємців, який дає можливість мінімізувати витрати на обслуговування програмного забезпечення, а то й взагалі не витратити на це грошей. Це організація обліку за допомогою електронних таблиць, зокрема, *Microsoft Excel* або табличного редактора з *пакету Open Office*. І якщо *Microsoft Excel* в складі пакету *Microsoft Office* може коштувати кілька десятків і сотень доларів, то *Open Office* є умовно-безплатним програмним продуктом, і за наявності певних знань бухгалтер (або програміст) підприємства може самостійно «автоматизувати» облік.

Якщо у бухгалтерії 3-9 обліковців і досить розвинений аналітичний облік по різних групах рахунків, необхідні оперативні дані, наприклад, по витратах і залишках матеріалів у підрозділах, резервуванню товарів, взаєморозрахунках з контрагентами, то для комп'ютеризації бухгалтерського обліку потрібна універсальна бухгалтерська програма. Прикладами таких програм є «Турбо Бухгалтер 6» («ДИЦ»), «1С:Бухгалтерия-проф.6.0», «1С:Бухгалтерия 7.7» (без модулів «Расчет» й «Опсративньгй учет» - розробник компанія «1С»), РіпЕхрегі (розробник - київська компанія IDM).

Якщо об'єктом комп'ютеризації є велике промислове підприємство з чисельністю бухгалтерії 10-30 осіб і більше, яскраво вираженою спеціалізацією діяльності, що відображується у специфіці бухгалтерського обліку, то будь-яка готова універсальна програма ведення бухгалтерського обліку задовольнятиме потреби підприємства не більше, ніж на 20-30 %. Таким підприємствам краще використовувати комплекси пов'язаних автоматизованих робочих місць чи управлінські системи.

Отже, ключовим моментом у виборі програми є розмір підприємства. Вибір програмного забезпечення бухгалтерського обліку, яке не відповідає розмірам підприємства, призведе до фінансових втрат, і, можливо, матиме тяжкі організаційні наслідки.

У виборі бухгалтерської програми, крім співвідношення ціна/функціональність, на конкретний момент слід враховувати також і стратегію розвитку підприємства загалом. Іноді краще обрати такий програмний продукт, який в майбутньому без особливих проблем може бути або вдосконалений, або замінений у разі збільшення обсягу бізнесових операцій і стрімкого розвитку підприємства. А це можливо за наявності у одного розробника програм різних класів.

В недалекій перспективі актуальними стають питання впровадження в господарську практику інформаційних технологій і програмних систем для автоматизації не тільки і не стільки традиційного бухгалтерського обліку, а, насамперед, для постачання, виробництва, дистрибуції, логістики - власне всього того, що й становить основну діяльність підприємства і приносить прибуток.

Комп'ютеризація обліку суттєво впливає на проведення контролю (аудиту). Однак і сам комп'ютер може стати інструментом аудитора, що дає йому змогу не лише скоротити час і витрати при проведенні аудиту, а й провести більш детальну перевірку. Положення про міжнародну аудиторську практику 1009 «Методи аудиту з використанням комп'ютерів» описує методи аудиту з використанням комп'ютерів, зокрема, методи контрольних даних та аудиторське програмне забезпечення [29, с.322].

Методи *контрольних даних* можуть і не потребувати спеціалізованого програмного забезпечення. Обидва різновиди цього методу потребують наявності в аудитора певного

набору тестових даних (записів) - умовного облікового завдання, які можна ввести до облікової програми клієнта і таким чином перевірити її працездатність. При цьому інтегрований метод передбачає введення в бухгалтерську програму клієнта як умовних записів, так і об'єктів аналітичного обліку.

Спеціальні програмні засоби комп'ютерного аудиту призначені для проведення аудиту безпосередньо комп'ютерної системи клієнта тестуванням її з використанням різних методів. Результатом є висновок про ефективну роботу процедур контролю і захист даних у системі. Це дає змогу оцінити ризик неефективності засобів контролю і визначити можливість використання бази даних клієнта під час проведення аудиторської перевірки.

Для реалізації процедур аналізу фінансово-господарської діяльності економічних суб'єктів поряд з табличними процесорами аудиторські фірми використовують спеціальні програми фінансового аналізу. Орієнтовані вони на аналіз фінансового стану підприємства, вироблення стратегічних і тактичних рішень в управлінні підприємством. Аудиторські фірми застосовують у своїй роботі програми кожного із цих класів. Програми аналізу дозволяють виконати перевірку фінансової, податкової й іншої звітності завдяки закладеному в них механізму звіряння взаємозалежних показників. Вони забезпечують безпосередньо фінансовий аналіз за різними методиками і розраховують велике число економічних показників, дозволяють складати й аналізувати бізнес-плани. Останнім часом засоби фінансового аналізу інтегровані в системи бухгалтерського обліку і управління підприємством, наприклад, у розробки фірм «Галактика», «Инфософт», «Интеллект-Сервіс», «R-Style Software Lab» тощо [29, с.330].

У зв'язку з переходом до комплексної автоматизації виробництва підвищуються значення людини як суб'єкта праці та управління, рівень її кваліфікаційної підготовки, вимоги до переліку та якості виконання нею професійних обов'язків. Комплексним вивченням та проектуванням трудової діяльності з метою оптимізації знарядь, умов та процесу праці, а також професійної майстерності займається **ергономіка**. Предметом її вивчення є трудова діяльність, а об'єктом дослідження - система "людина - виробниче середовище".

*Ергономіка* (від грецьк. ergon – робота, праця і nomos – закон) – наука, що вивчає поведінку людини або групи людей у процесі праці, рух органів людського тіла в системі „наука – техніка – виробництво” і продуктивність конкретної праці людини. Ергономіка синтезує методологію та результати досліджень медицини, біології, соціології, математики, принципів нормування праці, психології та інших наук, тобто передбачає комплексне врахування всіх факторів праці [14].

Кінцева мета ергономіки – створення найсприятливіших умов на робочому місці, що дає можливість підвищити продуктивність праці, знизити витрати енергії людини, розвивати її сутнісні сили.

Основними групами ергономічних досліджень на підприємстві є :

- психофізіологічні (вимірювання частоти пульсу, температури тіла, інтенсивності фізичної та розумової праці тощо);
- санітарно – гігієнічні умови (визначення рівня шумів та вібрації, вологості оптимального освітлення робочих місць тощо);
- організаційно – економічні (хронометраж трудових операцій, фотографування робочого дня та інше).

Результат таких досліджень – встановлення на підприємстві комплексу ергономічних стандартів, норм та вимог.

Ергономічний підхід до вивчення трудової діяльності не дублює дослідження, що проводяться в галузі психології, фізіології і гігієни праці, а спирається на них та доповнює їх.

При вдосконаленні трудових процесів необхідно передусім забезпечити вимоги фізіології праці — *економію не тільки часу, а й нервової енергії та фізичних зусиль, тобто того, що сприятиме зниженню втоми.*

Питання раціональної організації трудового процесу пов'язані з дослідженням наступних

понять:

- трудовий процес - сукупність дій працівника, спрямованих на створення певного виду продукції або надання послуги;
- операція - закінчений виробничий процес з обробки предмета праці на одному робочому місці;
- трудова дія - сукупність трудових рухів, які виконуються без перерви одним чи кількома робочими органами працівника;
- трудовий прийом - сукупність трудових дій, поєднаних одним цільовим призначенням.

Важливою умовою проектування раціональних трудових процесів є визначення кількості і структури операцій, з яких складається процес праці, залежно від його рівня механізації, технології, спеціалізації і поділу. Проектування і раціоналізація власне трудових операцій полягає не у механічному поєднанні елементарних трудових рухів і дій з метою скорочення часу на їх виконання, а у злитті їх в єдину систему за законами виробничої доцільності. Саме раціоналізацію (а не мінімізацію) покладено в основу трудових операцій і процесів.

Кожний трудовий рух може бути охарактеризовано такими аспектами, як механічний (рухи характеризуються траєкторією, швидкістю, темпом, силою), психологічний (рухи класифікують залежно від мети, яка досягається в результаті їх виконання), фізіологічний (трудова дія є руховим умовним рефлексом, а трудова операція як сукупність рухів і дій є системою умовних рефлексів — динамічним робочим стереотипом).

Витрати енергії на виконання рухів у різних площинах і різними ланками рухового апарату неоднакові. Точність рухів найбільша в оптимальній зоні. Тому рухи необхідно обмежувати у просторі, щоб вони виконувалися у межах поля зору та оптимальної фізіологічної рухливості кінцівок. Економічність трудових рухів досягається за рахунок симетричного розміщення рук і ніг працівника відносно вертикальної осі тіла. Будь-яка професійна діяльність передбачає забезпечення раціоналізації трудових рухів як сукупність фізіологічних принципів: правильне використання активних і пасивних сил, плавність рухів, безперервність рухів, овальність траєкторії рухомих ланок, помірний діапазон рухів, поєднання роботи обох рук, виключення зайвих рухів, економія рухів, ритмічність, обмеження статичних навантажень, рівномірний розподіл навантажень на аналізатори [101].

Стабільність і стійкість пози пов'язані не з нульовою активністю організму, а з готовністю до термінової, ефективної, завчасно запланованої робочої дії. Виробнича доцільність робочої пози визначається специфікою виробничого процесу та технікою, пристосованою до нього, а фізіологічна раціональність - фізіологічними умовами. Найважливіші з них:

- зручність для розвитку необхідних для роботи м'язових зусиль;
- зручність для виконання точних і швидких дій руками;
- мінімальні витрати енергії;
- максимальна виробнича результативність рухів.

Основними вимогами раціоналізації робочих поз є:

- забезпечення вільних маніпуляцій;
- зручне розташування органів управління обладнанням;
- раціональний процес трудових рухів;
- забезпечення вимог фізіології праці.

Зміст комплексу заходів з раціоналізації робочих поз залежить від конкретного робочого місця та змісту трудового процесу. Враховуючи потребу в активній та результативній розумовій діяльності фахівця з питань обліку, аналізу та контролю, незаперечною є вимога щодо зручності робочого місця.

Основні вимоги до організації робочого місця:

- на робочому місці постійно має бути все необхідне для безперервної та високопродуктивної роботи;
- територія робочого місця має бути такою, щоб працюючий у нормальних умовах виробничого процесу не робив жодного зайвого руху і у той самий час був вільний в кожному виробничо необхідному русі;
- для економії часу та зусиль працівника кожний елемент оснащення робочого місця має бути розташовано на місці його безпосереднього застосування, раціонально відносно інших елементів та працюючого;
- точка функціонування та лінії руху працівника мають бути визначені ретельно, з урахуванням умов економії часу, зусиль і вимог фізіології праці.

Раціональне планування робочого місця має забезпечити найкраще розміщення знарядь і предметів праці та оргтехніки. До умов зручності робочого місця належить оптимальний вибір його площі, висота робочої поверхні, конструкція стола, форма робочого стільця.

До психофізіологічних показників належать також естетичні фактори. Оцінка рівня естетичної культури виробництва з позицій охорони праці орієнтує враховувати у планах соціального розвитку підприємства та у підсумках трудової діяльності наступні характеристики: естетичний стан території, виробничих приміщень, застосування функціональних естетичних елементів для запобігання нещасним випадкам, а також спеціальних засобів естетичного впливу для зняття психічного напруження. Вплив кольору на функції організму наведено у табл. 11.3 [100].

Таблиця 11.3

### Вплив кольору на функції організму та фізіологічні системи людини

Колір	Показник фізіологічного стану			
	Артеріальний тиск	Пультс	Дихання	Емоційний стан
1	2	3	4	5
Червоний	Збільшується	Прискорюється	Частішає	Збуджує
Помаранчевий	Трохи збільшується	Стимулює	Трохи уповільнюється	Стимулює
Жовтий	Незмінний	Незмінний	Незмінне	Врівноважує
Зелений	Трохи зменшується	Трохи прискорюється	Злегка заспокоюється	Врівноважує
Блакитний	Зменшується	Заспокоює	Заспокоює	Заспокоює
Синій	Зменшується	Заспокоює	Уповільнюється	Гальмує
Фіолетовий	Дуже зменшується	Дуже зменшується	Надто уповільнюється	Пригнічує

Таким чином, ергономічний підхід до раціоналізації трудової діяльності полягає у комплексному підході, який спирається на дослідження у сфері психології, фізіології,



організації праці, біомеханіки, естетики праці.

### Питання для контролю

1. Що являє собою інформаційне забезпечення обліку?
2. Хто на підприємстві відповідає за організацію інформаційного забезпечення обліку ?
3. Охарактеризуйте диференційований підхід формування інформаційних баз даних.
4. З яких дій складається режим функціонування баз даних ?
5. Як поділяється інформація в організації відповідей на запити ?
6. Перерахуйте складові інформаційного забезпечення.
7. Який склад інформаційного забезпечення в умовах створення на робочих місцях розподільних систем обробки інформації ?
8. Яким чином забезпечується взаємозв'язок завдань обліку з іншими підсистемами ?
9. На які рівні управління поділяється робоче місце бухгалтера за функціональними ознаками ?
10. Що включає в себе технічне забезпечення обліку ?
11. Наведіть риси, притаманні новій інформаційній технології ?
12. Чим забезпечується багатофункціональне застосування ПЕОМ ?
13. Яке призначення спеціальних програмних засобів комп'ютерного аудиту ?
14. Чим займається наука ергономіка та яка її кінцева мета ?
15. У чому полягає ергономічний підхід до раціоналізації трудової діяльності ?

### РОЗДІЛ 12. Планування перспективного розвитку бухгалтерського обліку

Сучасний стан бухгалтерського обліку в Україні можна охарактеризувати як симбіоз адміністративних та ринкових концепцій, національних і міжнародних стандартів. За останні 5-6 років в Україні відбулися суттєві зміни у системі бухгалтерського обліку щодо її гармонізації з міжнародними стандартами. Однак, реформа бухгалтерського обліку не супроводжувалася необхідними змінами правового поля та системи організаційних заходів в таких сферах, як статистика, оподаткування, в системі права, науки, освіти. Негативними наслідками такої невідповідності є обмеженість бухгалтерського обліку (до якої можна віднести застосування подвійного запису та виключно грошового вимірника; пасивне застосування принципів «професійного судження», пріоритетність податкових правил тощо), неефективність наукових досліджень та, як наслідок, некомплексне та непослідовне реформування. Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку – ЗПБО (General accepted accounting principles – GAAP), сформульовані понад 100 років тому, і досі залишаються концептуальною основою стандартів бухгалтерського обліку. У сучасних умовах ЗПБО не лише гальмують розвиток бухгалтерського обліку, але є певною загрозою щодо довіри суспільства до фінансової звітності.

Головною практичною проблемою сьогодні є забезпечення в межах однієї системи потреб користувачів, інтереси яких суттєво відрізняються. Відмінності у змісті та структурі

інформації, що її використовують інвестори, податкові та статистичні органи, управлінський персонал підприємства, зумовлюють потребу розробки та вдосконалення специфічних методів перетворення інформації. Складова бухгалтерського обліку, що охоплює діяльність з підготовки формалізованої фінансової звітності для зовнішніх користувачів (фінансовий облік) є підставою для аналізу (передусім, інвесторами) діяльності підприємства з використанням розгалуженої системи коефіцієнтів рентабельності, ліквідності, заборгованості, платоспроможності.

Реформування принципів бухгалтерського обліку на основі МСБО не модифікувало в повній мірі положень теорії бухгалтерського обліку, методів та прийомів методології бухгалтерського обліку. Зовсім інше правове поле (а відповідно, вимоги, методи) податкового обліку – окремого функціонального обліку з метою посилення контрольно-аналітичної функції обліку правильності нарахувань та сплати податків [90, с.14]. Залишається дискусійним питанням узгодження методології фінансового та управлінського обліку, який здійснюється для внутрішнього користування з метою підвищення ефективності діяльності підприємства. Управлінський облік є менш регламентованим, ніж фінансовий. Зазначені проблеми неможливо вирішити лише в межах системи рахунків бухгалтерського обліку на основі принципів національних облікових стандартів

Входження України в європейські та світові інституції призведе до різкого загострення конкурентної боротьби між вітчизняними та зарубіжними підприємствами. Тому існує необхідність вибору системи вимірювання результатів діяльності підприємств. Критика традиційних фінансових показників, джерелом яких є система бухгалтерського обліку та фінансової звітності, пояснюється тим, що інвестори та акціонери *акцентують свою увагу на майбутніх результатах, тоді як фінансова звітність дає уявлення про результати діяльності підприємства за минулі періоди та його фінансовий стан*. Ретроспективний характер цих показників суттєво зменшує їх цінність для прийняття стратегічних управлінських рішень. Система обліку повинна орієнтуватися на майбутній розвиток підприємства та покращення фінансових результатів його діяльності.

Серед сучасних вітчизняних вчених існують різні думки щодо визначення перспективних напрямів розвитку бухгалтерського обліку в Україні у контексті суспільних перетворень, що відбулися та відбуваються в світі в результаті інформатизації та глобалізації (табл. 12.1).

Таблиця 12.1

### Точки зору науковців щодо перспективного розвитку бухгалтерського обліку

Науковці	Точка зору	Науковець, що поділяє точку зору
1	2	3
С.Голов	<p>Метою реформування бухгалтерського обліку не є застосування міжнародних стандартів фінансової звітності.</p> <p>Передумовою подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні є:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- перегляд предмета обліку і його методів, які в умовах сучасних інформаційних технологій стають різноманітнішими та ефективнішими;</li> <li>- диференціація вимог до фінансової звітності;</li> </ul>	Ф.Бутинець: формування сучасної парадигми обліку та звітності

Науковці	Точка зору	Науковець, що поділяє точку зору
1	2	3
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- реуніфікація обліку та звітності, яка полягає у пред'явленні мінімальних вимог до аналітичних рахунків, у можливості вибору базової системи калькулювання та у гнучкості форми звітності;</li> <li>- безперервна професійна освіта, сертифікація бухгалтерів;</li> <li>- активна позиція бухгалтерської спільноти;</li> <li>- формування сучасної парадигми обліку і звітності: звітність через Інтернет, прогнозна інформація, лінгвістичні змінні [9, с.11].</li> </ul>	
Ф.Бутинець	<p>Подальший розвиток теорії бухгалтерського обліку пов'язаний з інтеграцією всіх підсистем і видів обліку в єдину інформаційну систему на основі новітніх комп'ютерно-інформаційних технологій. Вдосконалення мовних засобів для спілкування людини з машиною та між собою через уніфікацію лінгвістичного забезпечення бухгалтерських інформаційних систем.</p> <p>Перспективними напрямками дослідження проблем бухгалтерського обліку слід вважати такі:</p> <p><b>предметний напрям:</b> визначення концепції бухгалтерського відображення людського капіталу; гармонізація методології мікро- та макрообліку; обґрунтування обліку як інструмента збереження соціальної сфери та природно-ресурсного потенціалу; розробка концепції збереження інтелектуального капіталу; формування сучасної парадигми обліку та звітності; організація та методика бухгалтерського обліку договірному процесу.</p> <p><b>методологічний напрям:</b> обґрунтування та розробка нових методів бухгалтерського обліку в умовах його комп'ютеризації; обґрунтування можливостей розширення аналітичності бухгалтерського обліку (межі обліку); обґрунтування оптимальної кількості збільшення показників бухгалтерської звітності; розробка раціональної методики використання бухгалтерських знань у процесі здійснення судово-бухгалтерської експертизи та в процесі господарювання [7, с. 28 – 29].</p>	<p>С.Голов:</p> <p>перенесення акценту з числової точності даних обліку на використання лінгвістичних змінних, тобто слів або речень із застосуванням природної або формальної мови, формування сучасної парадигми обліку та звітності [3]</p>
Л.Нападовська	<p>Бухгалтерський облік слід розглядати не лише як потужний важіль інтенсифікації поточної господарської діяльності, але й як засіб оцінювання перспектив бізнесу. Норми П(С)БО повинні дозволяти приймати управлінські рішення з метою оперативного, тактичного та стратегічного управління [44, с. 57].</p>	<p>С.Голов: економіка потребує системи бухгалтерського обліку, яка б не обмежувалася реєстрацією лише минулого [10, с. 18].</p>
М.Білуха	<p>Задоволення інформаційних потреб у суспільстві можливе лише за застосування комп'ютерних</p>	<p>С.Голов: використання</p>

Науковці	Точка зору	Науковець, що поділяє точку зору
1	2	3
	<p>систем оброблення великих масивів інформації з використанням Інтернет-технологій для формування інформаційних систем. Основою інформаційних систем управління будь-яким господарським утворенням є облік, аналіз і контроль діяльності суб'єктів господарювання.</p> <p>В умовах інформатизації економіки на мікро- та макрорівнях, розширення зовнішньоекономічної діяльності підприємств, конкурентної боротьби на світовому ринку сучасні теоретичні й методологічні засади, включаючи і міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, не задовольняють потреби управління бізнесом. Автономне існування бухгалтерського, управлінського, статистичного і податкового обліку призводить до дублювання інформації, зниження її оперативності та ефективності у прийнятті господарських рішень. Дослідження вітчизняної і зарубіжної практики застосування комп'ютерних технологій для обробки обліково-економічної інформації є ефективним за інтеграції різних видів обліку діяльності підприємства на єдиній інтегрованій базі даних [46, с.64 – 65].</p>	сучасної технології, зокрема, Інтернету
В.Моссаковський	<p>Загальні положення з уніфікації обліку в розвинених країнах доцільно розглядати щодо можливостей та необхідності застосування їх на підприємствах України.</p> <p>В сучасних умовах доцільно там, де це можливо, здійснювати гармонізацію національних стандартів із подальшою стандартизацією та уніфікацією їх на рівні облікової політики підприємства [47, с.31].</p>	—

Можливість формувати фінансову звітність в умовах реального часу, доповнювати її прогнозуною інформацією про наміри та можливості підприємства дає Інтернет, що забезпечує доступ до такої інформації широкого кола користувачів. Засобами всесвітньої мережі Інтернет відбувається перехід до системи здачі звітних документів у податкову інспекцію в електронному вигляді. З метою затвердження такого сервісу Державна податкова адміністрація України затвердила формат (стандарт) електронного документу звітності платників податків [83, с. 4].

М.Метьюс і М.Перера, узагальнюючи власні думки та погляди інших авторів, зазначають, що необхідність гармонізації бухгалтерського обліку на міжнародному рівні стала явною. Така гармонізація дасть змогу, зокрема, підвищити порівнянність бухгалтерської звітності різних країн; активізувати оборот капіталу; підвищити загальний методологічний рівень бухгалтерського обліку; більш оптимально розподіляти світові ресурси.

Вчені стверджують, що в сучасних умовах цю роботу можна виконати за допомогою гармонізації, стандартизації та уніфікації обліку, розуміючи під ними наступне:  
*гармонізація* – узгодження різних систем бухгалтерського обліку і звітності введенням їх у рамки загальної класифікації, тобто стандартизація форми із збереженням істотних відмінностей;

*стандартизація* – обмежений набір альтернативних методів для підтримання гнучкості бухгалтерського обліку;

*уніфікація* – це вилучення альтернативних методів обліку господарських операцій, подій та обставин.

На даний час проти МСБО виступають багато авторів, пояснюючи це тим, що національні стандарти мають одночасно відповідати міжнародним, але одночасно враховувати унікальність місцевих умов діяльності підприємств.

М.Метьюс і М.Перера зазначають, що гармонізація бухгалтерського обліку доцільна, якщо вона здійснюється у регіональній структурі, тобто в рамках групи країн із подібними

соціально-економічними та політичними умовами. При цьому вирішення проблем щодо гармонізації бухгалтерського обліку на світовому рівні відбудеться завдяки: управлінню обліком всередині такої групи; створенню міжнародних бухгалтерських стандартів для регіонального рівня; ознайомленню IASC та інших регіональних груп зі специфічними проблемами регіону. Країни ЄС також прагнуть досягти подібності у взаємовідносинах між своїми членами та у побудові бухгалтерського обліку. На користь розвитку такого напряму розвитку обліку свідчить і те, що для країн певного регіону характерною, зазвичай, є певна подібність щодо раніше існуючої системи обліку, що спрощує підготовку переходу на міжнародні стандарти.

Як приклад, В.Моссаковський наводить країни СНД, де раніше існуюча система обліку була єдиною й досить розвиненою, мала низку особливостей [47]:

1. До моменту переходу економіки на ринкові умови діяльності облік був орієнтований на державну власність і централізоване керівництво, що полегшувало проведення на аналізу та контролю господарської діяльності.

2. Для характеристики стану та тенденцій розвитку економіки статистичні органи збирали звітність усіх підприємств (на відміну від більшості держав світу, де для цього, зазвичай, використовували вибіркоче обстеження).

Слід визнати, що спостерігаються досить істотні відмінності щодо використання Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) та Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) в різних країнах. Їх дозволено використовувати у країнах Південної Америки, крім того, у 31 країні, включаючи Латвію, Литву, Естонію, Росію. Обов'язкові МСБО та МСФЗ для компаній, що котируються на національних фондових ринках: всі – у 32-ох країнах, у тому числі у Вірменії, Грузії, Естонії, вибірково – у 10 країнах, у тому числі в Україні (для банківських фінансових установ).

Успіх запровадження міжнародних стандартів був би вагомий, якби цьому не протистояли США та Канада, облікові системи яких визнані провідними у світі завдяки найбільшому й досить розвиненому фондовому ринку.

Проте країни СНД перебувають на різному рівні щодо впровадження цих стандартів, а також щодо юридичного та податкового законодавства, тому об'єднувати зусилля науковців і практиків на процес розробки регіональних стандартів, про що йшлося раніше, стає недоцільним.

Прийняття урядом України рішення щодо вступу до складу ЄС та СОТ потребує розгляду питань щодо гармонізації системи бухгалтерського обліку України відповідно до вимог цих організацій. Особливі труднощі щодо стандартизації обліку зумовлені вимогами ЄС. Існує стурбованість тим, що за певних обставин національні стандарти можуть втратити сенс, якщо вони повністю відповідатимуть міжнародним стандартам. П(С)БО, хоч і ґрунтуються на МСБО та МСФЗ, все одно відрізняються від них, зокрема [10]:

- українські стандарти не охоплюють усі мінародні;
- українські стандарти не передбачають певних альтернативних методів обліку, встановлених МСБО 8, МСБО 20, МСБО 23, МСБО 39 тощо;
- П(С)БО 7 передбачає можливість застосування податкової амортизації в бухгалтерському обліку;
- національні стандарти встановлюють жорсткі форми фінансової звітності, що обмежує можливість підприємства об'єднувати або виділяти окремі статті залежно від їх суттєвості;
- українські стандарти дуже стислі за обсягом і не містять пояснювальних параграфів, які наведено в МСФЗ;
- українські стандарти вимагають повного розкриття інформації лише від підприємств, що оприлюднюють річну фінансову звітність.

Крім того, в одних випадках П(С)БО містять дещо ширші вимоги, ніж МСБО, а в інших, навпаки, – значно вужчі.

Одночасне застосування юридичного та економічного підходів до обліку призвело до уніфікації форм фінансової звітності.

Для забезпечення диференціації фінансової звітності та задоволення вимог різних користувачів необхідно відмовитися від жорстких форм фінансової звітності з обов'язковими кодами рядків.

Потребує подальшого розвитку функція П(С)БО в питаннях уніфікації. Міжнародні стандарти

зазвичай дають кілька варіантів вирішення певної проблеми, а у національних його слід чітко визначити (наприклад, метод оцінки витрачених запасів у П(С)БО 9, метод амортизації відповідно до П(С)БО 7, метод нарахування резерву безнадійних боргів в П(С)БО 10 та ін.). Це дало б можливість спростити роботу бухгалтерів-практиків і підвищити порівнянність звітної інформації, що дуже важливо для України.

Фінансова звітність України має будуватися на єдиних засадах. Без цього не може бути досягнута порівнянність результатів діяльності окремих господарюючих суб'єктів та країни загалом.

Враховуючи реальні потреби, на мікро- та макрорівнях стратегічними напрямками розвитку бухгалтерського обліку в Україні можуть бути наступні:

- ✓ адаптація нормативно-правової бази бухгалтерського обліку в Україні до законодавства Європейського Союзу і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- ✓ удосконалення методологічних засад облікової політики суб'єктів державного сектору економіки;
- ✓ реформування бухгалтерського обліку діяльності, що фінансується бюджетними коштами (бюджетних установ та організацій);
- ✓ удосконалення державного регулювання у сфері бухгалтерського обліку і аудиту з метою створення ефективної інформаційної інфраструктури ринкової економіки, забезпечення сприятливого інвестиційного клімату;
- ✓ удосконалення обліку виробничих затрат та калькулювання продукції;
- ✓ удосконалення бухгалтерського обліку діяльності непідприємницьких (неприбуткових) організацій
- ✓ удосконалення методології управлінського обліку;
- ✓ удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності для суб'єктів малого підприємництва;
- ✓ розвиток бухгалтерської професії, правове регламентування рівня професійного визнання бухгалтера та ін.

Потреба розробки та вдосконалення специфічних методів перетворення інформації для задоволення різнопланових вимог користувачів фінансової звітності очевидна. Система обліку повинна орієнтуватися на майбутній розвиток та покращання фінансових результатів діяльності підприємства. Це дасть можливість забезпечувати користувачів, особливо управлінців та інвесторів, інформацією для прийняття рішень з урахуванням дійсного й прогнозного фінансового стану підприємства.

Гармонізацію бухгалтерського обліку в Україні зумовлено необхідністю порівнянності бухгалтерської звітності різних країн. Гармонізація обліку в рамках регіональної структури для країн СНД, що перебувають на різному рівні щодо впровадження МСФЗ, а також щодо юридичного та податкового законодавства, є недоцільною, як і повна відповідність національних стандартів МСФЗ. Для створення належної національної системи обліку в Україні потрібно, щоб у П(С)БО були визначені на основі МСФЗ окремі положення і принципи, які мають бути єдиними для всіх підприємств України. Необхідно відмовитися від жорстких форм фінансової звітності з обов'язковими кодами рядків, зберігши загальну структуру фінансових звітів і мінімальні вимоги до розкриття інформації.

Доцільним є перегляд досить жорсткої регламентації бухгалтерського обліку, заміна Інструкції до плану рахунків методичними рекомендаціями щодо його застосування. Все це дасть можливість підвищити порівнянність звітної інформації окремих господарюючих суб'єктів та країни загалом, що дуже важливо для України на даному етапі її ринкового становлення.

### **Питання для контролю**

1. Як можна охарактеризувати сучасний стан бухгалтерського обліку в Україні?
2. У чому полягає мета розробки концепції подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні?
3. Який результат відмінностей у змісті та структурі інформації, яку використовують інвестори, податкові, статистичні органи, управлінський персонал?

4. Чи відбулася при реформуванні бухгалтерського обліку в повній мірі модифікація положень теорії, методів і прийомів методології обліку?
5. До чого може призвести входження України в європейські та світові інституції?
6. На чому акцентують свою увагу інвестори та акціонери?
7. Які цілі повинні бути орієнтиром системи обліку?
8. Дайте характеристику можливостям, які надає користувачам фінансової звітності Інтернет.
9. Що М.Метьюс і М.Перера розуміють під термінами „гармонізація”, „стандартизація” та „уніфікація”?
10. За рахунок чого спрощується підготовка переходу на міжнародні стандарти країн одного регіону?
11. За яких умов успіх запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності буде вагомішим?
12. Назвіть відмінності, що існують між положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та міжнародними стандартами.
13. Яким чином можна підвищити порівнянність звітної інформації і спростити роботу бухгалтерів-практиків?
14. Якими можуть бути основні стратегічні напрямки розвитку бухгалтерського обліку в Україні на мікро- і макрорівнях?
15. Які заходи необхідно здійснити для створення належної національної системи обліку?

## ВИСНОВКИ

У кожній галузі народного господарства є свої специфічні особливості технології та організації як виробничого процесу, так і організаційної будови підприємства, що обумовлюють відмінності в методології та організації обліку в різних галузях.

Підручник висвітлює основні аспекти організації обліку підприємницької діяльності з урахуванням актуальності відображення типових операцій в податковому обліку. Значне місце займають дослідження проблемних питань методологічних аспектів обліку діяльності підприємств з різними напрямками статутної діяльності.

Підручник підготовлено доктором економічних наук, професором кафедри обліку та аудиту Левицькою Світланною Олексіївною, яка має досвід роботи економіста, бухгалтера, головного бухгалтера, є сертифікованим аудитором.

В процесі дослідження здійснено комплексний підхід до викладення матеріалу, а саме: відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку, оподаткування результатів податком на прибуток та податком на додану вартість, проведення структурно-динамічного та параметричного аналізу за показниками, що визнаються в основних звітних формах, є цінними з точки зору потреб підготовки фахівців з бухгалтерського обліку.

Враховано найбільш специфічні особливості найважливіших об'єктів обліку, відображено їхній вплив на організацію бухгалтерського обліку в галузях національної економіки.

Висвітлення передбачених змістом тем здійснюється у найбільш доступній для сприйняття читачем формі, оскільки поряд із теоретичними викладками у підручнику наводяться приклади, що сприяють засвоєнню матеріалу.

Для зручності користування підручником значну частину інформації систематизовано в таблицях, які винесено в додатки. Додатки містять типову кореспонденцію рахунків обліку управлінсько-фінансових операцій, максимально наближені до потреб обліково-бухгалтерської та оперативної роботи.

При підготовці посібника враховано вимоги чинних нормативних актів, які врегульовують питання бухгалтерського та податкового обліку.

Зміст розділів впродовж тривалого проміжку часу апробовано при проведенні наукових досліджень та в процесі педагогічної діяльності в Національному університеті водного господарства та природокористування м. Рівне.

Сучасний розвиток суспільства вимагає подальшого вдосконалення системи підготовки, підвищення кваліфікації та перепідготовки облікових працівників, тому питання, що розглядаються в посібнику, і підходи до їх вирішення можуть бути цікавими практичним працівникам бухгалтерського обліку, викладачам економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, аспірантам, спеціалістам, бакалаврам, магістрам.

Отже, доцільність створення даного підручника визначається роллю бухгалтерського обліку в управлінні підприємств та організацій різних галузей економіки та необхідністю



точного відображення в системі обліку і звітності результатів фінансової діяльності підприємств, їх виробничого і соціального розвитку, фінансового та майнового становища, дотримання договірної, фінансової, податкової та звітної дисципліни, рівня забезпеченості обіговими коштами, джерелами фінансування капітальних вкладень для своєчасного виконання покладених на підприємства зобов'язань та їх перспективного розвитку.

### СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Бутинець Ф. Ф., Горецька Л. Л. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах. Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит”. - Житомир: ПП „Рута”, 2002.- 544с.
2. Бородкін О. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація // Бухгалтерський облік і аудит. - №2. – 2001. – 45-53с.
3. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: Навчально – практичний посібник / під ред. С. Ф. Голова. – Дніпропетровськ, ТОВ „Баланс – Клуб”, 2001.- 832с.
4. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку: В 2-х частинах. Ч. I: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит” / 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП „Рута”, 2001. – 512 с.
5. Бутинець Ф.Ф., Лайчук С.М., Олійник О.В., Шигун М.М. Організація бухгалтерського обліку: Підручник. — Житомир, 2002р. – 520с.
6. Бутинець Ф.Ф., Івахненко С.В. Інформаційні системи бухгалтерського обліку. Курс лекцій. Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит”. Житомир: ЖІТІ, 2002. – 304 с.
7. Бутинець Ф. Ще раз про бухгалтерський облік як науку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 10. – С. 20 – 29.
7. Валуев Б.И. Проблемы управленческой ориентации бухгалтерского учета // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. - №1. – 2-10с.
8. Голов С. Гармонізація фінансової звітності відповідно до плану дій „ Україна – ЄС” // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. - № 4. – с.7–17.
9. Голов С. Ретроспективний погляд на реформування бухгалтерського обліку в Україні. Антиміфологія // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 2. – С. 3 – 13.
10. Голов С. Бухгалтерський облік: спогади про майбутнє // Бухгалтерія. – 2005. – № 29.
11. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: навч. Посібник \ За ред. М.В. Кужельного. – 6-те вид. – К.:А.С.К., 2002. – 266с. – (Економіка. Фінанси, Право).
12. Гуцайлюк З. Прогнозний (стратегічний) облік і сучасні проблеми розвитку теорії бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 2. – С. 14 – 19.
13. Джога Р. Облік у бюджетних установах: основи побудови, нормативна база, реформування // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. - № 8-9 – с.26-37.
14. Економічна енциклопедія. Київ: « Академія», 2001. - 504с.

15. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Е 45. Т.3.\ Редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. - К.: Видавничий центр "Академія", 2002.-952 с.
16. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.2 / Редкол.: С.В. Мочерний (відп.ред.) та ін. – К.: Видавничий центр „Академія”, 2001. – 848 с.
17. Житній П. Організаційно – методологічні засади формування облікової політики підприємства // Бухгалтерський облік і аудит.-2006.-№3.- с.3-8.
18. Закон України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р за № 996-XIV (з чинними змінами та доповненнями).
19. Закон України “Про податок на додану вартість” від 03.04.97р. за №168/97-ВР (з чинними змінами та доповненнями).
20. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств”. У редакції Закону України від 22.05.97р. за №283/97-ВР (з чинними змінами та доповненнями).
21. Закон України «Про господарські товариства» від 14 жовтня 1992 року N 2692-XII (з чинними змінами і доповненнями).
22. Закон України від 09.04.1999 за №587- XIV «Про збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства».
23. Ізмайлова К.В. Фінансовий аналіз. – К., 2000. – 146с.
24. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994р. за №69.
25. Інструкція про порядок реєстрації виданих, повернутих і використаних довіреностей на одержання цінностей. Затверджено наказом Міністерства фінансів України за №99 від 16.05.1996р.
26. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. за №291. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21.12.1999р. за №893/4186.
27. Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті. Затверджено Постановою Національного банку України від 21.01.2004р. за №22.
28. Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон. Затверджено наказом Міністерства фінансів України за №59 від 13.03.1998р. (з чинними доповненнями).
29. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: Навч. Посіб. – К.: Знання-Прес, 2003.- 349 с.
30. Івахненко С .Класифікація програмного забезпечення обліку і контролю // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. - № 7 – с.55-65.
31. Івахненко С .Сучасні інформаційні технології управління підприємством та бухгалтерія: проблеми і виклики // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. - № 4 – с.52-58.
32. Корчажникова Л. Проблеми бухгалтерського й управлінського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. - 2001.-№12.- с.50-51.
33. Кужельний М. В. Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. - № 8-9 – с.45-49.
35. Крамаренко Г.О. Фінансовий аналіз і планування. - К.: Центр навчальної літератури. - 2003.-224с.
36. Калина А.В., Конєва М.И., Яценко В.А. - Киев.1998.-МАУП-267с.
36. Карпова Т.П. Управленческий учет.: Учебник для вузов. – М.:ЮНИТИ, 2003. – 350с.
37. Коробов М.Я. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємств. Навчальний посібник.-К. :Т-во “Знання”, КОО.-2001р.-378с.

38. Ковалев А.И., Привалов В.П. Анализ финансового состояния предприятий. - М: Центр экономики и маркетинга, 2001.-256с.
39. Лахтіонова Л.А. Фінансовий аналіз суб'єктів господарювання. – К.: КНЕУ. - 2001.-388с.
40. Лишиленко О. В. Бухгалтерський фінансовий облік. Навчальний посібник. – Київ: Вид-во «Центр навчальної літератури», 2004. -528 с.
41. Лист Міністерства фінансів України “Про облікову політику” від 21.12.2005р. за №31-34000-10-5\27793.
42. Лист Держкомітету з питань садівництва, виноградарства та виноробної промисловості від 24.02.1999 за №11\02-460 «Про нормативи питомих капітальних вкладень на створення плодкових, ягідних і виноградних насаджень».
43. Лист ДПАУ від 27.01.2007р. за №1453\7\16-1517.
44. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку. Затверджено наказом Міністерства фінансів України 29.12.2000 р. за № 356.
45. Микитенко Т. Сучасні інформаційні технології обліку та аудиту в управлінні підприємством // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. - № 10 – с.12-19.
46. Міжнародна наукова конференція з обліку, аналізу і аудиту// Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 2. – С. 65 – 66.
47. Моссаковський В. Гармонізація обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 4. – С. 24 – 32.
48. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектора. [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua)
51. Методичні рекомендації з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. Затверджено наказом Мінагрополітики від 18.05.2001р. за №132.
52. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006р. за №1315
53. Нападівська Л. Концепція подальшого розвитку обліку в умовах міжнародної інтеграції // Вісник КНТЕУ. – 2006. – № 1. – С. 57 –64.
54. Наказ Міністерства економіки України від 21 червня 2005 року за № 173 Про затвердження Порядку складання, затвердження та контролю виконання фінансових планів державних підприємств, акціонерних, холдингових компаній та інших суб'єктів господарювання, у статутному фондї яких більше 50 відсотків акцій (часток, паїв) належать державі, та їх дочірніх підприємств». Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 11 липня 2005 р. за N 729/11009.
55. Наказ Мінагрополітики України від 07.04.2006р. за №182 «Про внесення змін до наказу Мінагрополітики 16.08.2005р. за №383 «Про затвердження нормативів на компенсацію витрат із закладки молодих багаторазових насаджень».
57. Організація бухгалтерського обліку. Підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів. / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. - 3-с вид., доп. і перероб. - Житомир: ПФ"Рута", 2002. -592 с.
58. Охрамович О. Напрями вдосконалення нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. - № 4. – с.48-53.
59. Онищенко Т., Борщ Н., Мякота В., Кавторєва Я. Альбом бухгалтерських проводок. – 7-ме вид., до. і перероб. – Х.: Фактор, 2003. – 164 с.
60. Пархоменко В. Розвиток бухгалтерського обліку: від реформування до адаптації та застосування // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. - № 8-9. – с.3-21.
61. Положення бухгалтерського обліку 2 “Баланс”. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999р. за №87. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21.06.1999р. за №396\3689.

62. Положення бухгалтерського обліку 5 "Звіт про власний капітал". Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999р. №87. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21.06.1999р. за №399\3692.
63. Положення бухгалтерського обліку 11 "Зобов'язання". Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000р. за №20. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України від 11.02. 2000р. за №85\4306.
64. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності". Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999р. за №87. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21.06.1999р. за №391/3684.
65. Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємствами державного, комунального секторів економіки та господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 19.12.2006р. за №1213. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 26.12.2006р. за №1364/13238.
66. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби". Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000р. за №92. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 18.05.2000р. за №288/4509.
67. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати". Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999р. за №318. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19.01.2000р. за №27/4248 (з чинними змінами та доповненнями).
68. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи". Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999р. за №242. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 02.11.1999р. за №750/4043.
69. Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності. Лист Міністерства фінансів України від 29.07.2003 року за №04230-04108.
70. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси". Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999р. №246. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 02.11.1999р. за №751/4044.
71. Положення про порядок уцінки і реалізації продукції, що залежала, з групи товарів широкого вжитку, продукції виробничо-технічного призначення. Затверджено наказом Міністерства економіки України і Міністерства фінансів України від 10.09.1996р. за №120/190. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19.09.1996р. за №546/1571 (з чинними змінами та доповненнями).
72. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей. Затверджено Постановою Кабінету міністрів України за №116 від 22.01.1996р. (з чинними доповненнями).
73. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні. Затверджено Постановою НБУ від 15.12.2004р. за №637. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 13.01.2005р. за №40\10320.
74. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів". Затверджено наказом Міністерства фінансів України за №193 від 10.08.2000р. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 17.08.2000р. за №515/4736.
75. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 "Фінансові інвестиції". Затверджено наказом Міністерства фінансів України за №91 від 26.04.2000р. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 17.05.2000р. за №284/4505.
76. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 "Дебіторська заборгованість". Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 08.10.1999р. за №237. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 25.10.1999р. за №725\4018 (з чинними змінами та доповненнями).
77. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 "Фінансові витрати". Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2006р. за №415. Зареєстровано в

Міністерстві юстиції України 26.05.2006р. №610\12484.

78. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 "Оренда". Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000р. за №181. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 10.08.2000р. №487\4708 (із змінами та доповненнями).

79. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід". Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999р. за №290. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 14 грудня 1999 року №860\4153 (із змінами та доповненнями).

80. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток". Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000р. за №353. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 20.01. 2001 року за №47\5238 (із змінами та доповненнями).

81. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 22 "Вплив інфляції". Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.02.2002р. за №147. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19.03.2002р. за №269\6557 (із змінами та доповненнями).

82. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи". Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005р. за №790. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 05.12.2005р. за №1456\11736 (із змінами та доповненнями).

83.Постанова Національного банку України «Про затвердження інструкції про порядок відкриття рахунків в національній та іноземній валютах» за №492 від 12.11.2003р. (з чинними змінами та доповненнями).

84. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995р. за №88. Зареєстроване в Міністерстві юстиції України 05.06.1995р. за №168/704.

85.Положення про порядок бухгалтерського обліку активів та операцій підприємствами державного, комунального секторів економіки та господарськими організаціями, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності. Проект. Затверджено на засіданні Методологічної ради при МФУ від 07.02.2007р. [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua)

86. Постанова Кабінету міністрів України від 15 січня 2005 р. за № 50 «Про затвердження Порядку і нормативів відрахування господарськими організаціями до загального фонду Державного бюджету України частини прибутку (доходу) за результатами фінансово-господарської діяльності у 2004 році та щоквартальної фінансово-господарської діяльності у 2005 році»

87. Постанова Кабінету міністрів України від 28 лютого 2005 р. за № 157 «Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 15 січня 2005 р. N 50».

88. Порядок справляння збору та використання коштів на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства. Затверджений постановою КМУ від 15.07. 2005р. за №587 (у редакції постанови КМУ від 04.04.2007р. за №613).

90. Регада С. Звітність не виходячи з офісу: зручно, економно, сучасно // Податкові вісті. – 2006. - № 28-29. – С.4.

91. Ричаківська В. Досвід впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності в банківській системі України // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. - № 8-9. – с.37-45.

92. Сопко В., Завгородній В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник. — Київ, 2000 р.

93. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 роки. Затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 р. за №34.

94. Сльозко Т.М. Види обліку: новітня інтерпретація. Фінанси України. - №1, 2007р. – с.118.

94. Ткаченко М.Н. Теоретико – методологічні проблеми формування бухгалтерського фінансового обліку.-К.: А.С.К., 2001. с.3-23.

95. Фаріон І. Д., Перезова І.В.: Навчальний посібник. – Тернопіль, 2004 р.

96. Фаріон І.Д., Писаренко Т.М. Бухгалтерський управлінський облік.: Навчальний посібник / за редакцією д.е.н, проф. І.Д. Фаріона. – Тернопіль: Економічна думка, 2003. – 566 с.
96. Хелферт Э. Техника финансового анализа. Пер. с англ. под редакцией Л.П.Белых.- М.:Аудит, ЮНИТИ, 1996.-663с.
97. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: Знання, 2004. – 447 с.
98. Ямборко Г. Проблеми взаємоузгодження бухгалтерського обліку і податкових розрахунків// Бухгалтерський облік і аудит.-2006.-№5.-с.19-26.
99. Neil's Brock Copenhagen Business College. Kultorvet 2, Copenhagen K, Denmark.- 250p.
100. <http://www.refine.org.ua/pageid-591-1.html>
101. <http://www.ufpaa.org/ua/news/?pid=266>
102. www. Ukrreferat. Com/.chapters/23/5.htm.

## Облік власного капіталу

Таблиця 1.1

## Документальне оформлення випуску акцій

№ з/п	Назва документу	Інформація, яка повинна міститись в документі
1	2	3
1	Заява стандартного зразка	Найменування і вид акціонерного товариства; код ЄДРПОУ; юридична адреса; місцезнаходження; телефон, факс; розмір статутного капіталу; сумарна номінальна вартість випуску акцій; кількість акцій за типами і категоріями; поточний рахунок; номінальна вартість акцій
2	Рішення про випуск акцій, оформлене протоколом згідно з вимогами	Фірмова назва емітента та його місцезнаходження; розмір статутного капіталу або вартість необоротних та оборотних активів; мета і предмет діяльності емітента; посадові особи; найменування контролюючого органу (аудиторської фірми); дані про розміщення цінних паперів, випущених в обіг раніше; мета випуску акцій; визначення категорії акцій (прості чи привілейовані); кількість іменних акцій (тобто загальна кількість акцій даної емісії кількість привілейованих акцій; загальна сума емісії; номінальна вартість акцій; кількість учасників голосування (при прийнятті рішення про випуск акцій); порядок виплати дивідендів; термін і порядок розподілу акцій між засновниками та їх оплати; черговість випуску акцій (при випуску їх різними серіями); умови розпорядження акціями; права власників привілейованих акцій; переважне право на придбання акцій нової емісії; інша інформація (наявність збитків, форма випуску акцій (документарна, електронна). Оформлене протоколом рішення повинно бути завірено підписами і печаткою емітента
3	Нотаріально завірена копія статуту емітента або зміни до статуту, пов'язані зі збільшенням розміру статутного капіталу (номінальної вартості або кількості акцій)	
4	Зразок бланка сертифіката акцій, оформленого згідно з вимогами чинного законодавства (при документарній формі випуску)	
5	Баланс (ф. № 1), завірений підписами і печатками емітента та аудитора (аудиторської фірми), довідка про фінансовий стан емітента, завірена підписами і печатками аудитора (аудиторської фірми), аудиторський висновок станом на перше число поточного кварталу, в якому подаються документи для реєстрації випуску акцій	
6	Копія свідоцтва про реєстрацію попередніх випусків акцій	
7	Копія свідоцтва про державну реєстрацію АТ	

Таблиця 1.2

## Документальне оформлення операцій зменшення розміру статутного капіталу

Випадки зменшення статутного капіталу	Документи, які подаються до органів державної реєстрації
---------------------------------------	--

1

2

Зменшення частки всіх чи окремих учасників	Реєстраційна картка встановленого зразка; нотаріально завірени зміни до установчих документів; протокол загальних зборів учасників документ, що засвідчує внесення плати за державну реєстрацію
--	---

Вихід (виключення) одного чи декількох учасників	<p>Реєстраційна картка встановленого зразка; протокол загальних зборів учасників; документ, що засвідчує внесення плати за державну реєстрацію та:</p> <p>а) у разі добровільного виходу юридичної особи зі складу засновників (учасників) - копію рішення засновників;</p> <p>б) у разі добровільного виходу фізичної особи – нотаріально завірена заява;</p> <p>в) у разі примусового виключення учасника – рішення уповноваженого на це органу</p>
--	---

Таблиця 1.3

### Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку власного капіталу

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Проведено підписку на акції акціонерного товариства у розмірі статутного капіталу, визначеного засновницькими документами	46	40
2.	Відображено внесення засновниками грошових коштів, матеріальних цінностей в рахунок їх вкладу до статутного капіталу	10, 14, 20, 31...	46
3.	Відображено перевищення вартості внесків засновників підприємства над сумою визначеного статутного капіталу	10, 12, 14, 20, 28, 31...	422
4.	Відображено збільшення статутного капіталу за рахунок прибутку підприємства	443	40
5.	Збільшено статутний капітал за рахунок реінвестиції належних до сплати дивідендів	671	40
6.	Викуплено власні акції підприємством у своїх акціонерів:	45	30,31



№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
	- по номіналу		
	- на суму перевищення номінальної вартості над ціною викупу	45	733
	- на суму перевищення ціни викупу над номінальною вартістю	952	45
7.	Відображено реалізацію підприємством викуплених акцій:	30, 31	45
	- на суму номіналу		
	- на суму перевищення вартості продажу над номінальною вартістю	30, 31	421
	- на суму перевищення номінальної вартості над вартістю продажу	421, 443	45
8.	Анульовано частину викуплених власних акцій	40	45
9.	Проведено дооцінку необоротних активів підприємства	10, 11, 12	423
10.	Відображено вартість безоплатно одержаних необоротних активів	10, 11, 12	424
11.	Відображено отриманий прибуток підприємством	79	441
12.	Відображено отриманий збиток підприємством	442	79
13.	Використано прибуток на:	443	43
	- збільшення резервного капіталу		
	- нарахування дивідендів за акціями	443	671
	- виправлення помилок за <i>минулі роки</i> :		
	- <u>донарахування зарплати, амортизації, додаткове списання ТМЦ тощо</u>	443	661, 13, 20...
	- <u>сторнування помилково нарахованих виплат по оплаті праці, амортизації, помилково списаних</u>	443	661, 13, 20...

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
	<u>ТМЦ (червоне сторно)</u>		

**Додаток 2**

Таблиця 2.1

**Облік довгострокових кредитів банку**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1	Отримано на кредитний рахунок суми довгострокових кредитів банку	312,313	501,502
2	Погашається кредиторська заборгованість перед постачальниками за товари, роботи, послуги за рахунок кредиту	631	313
3	Нараховано відсотки за кредит (щомісяця)	951	684
4	Сплачено відсотки	684	311

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
5	Проведено частину довгострокових зобов'язань у поточну заборгованість	501,502	61
6	Погашається поточна заборгованість по довгостроковим кредитам банку	61	311

Таблиця 2.2

## Облік фінансової оренди (в орендаря)

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1	Одержання об'єкта фінансової оренди за теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів (справедливою вартістю)	10, 11, 12	531
2	Сплата орендних платежів у частині, що дорівнює їх теперішній вартості (справедливий вартості)	531	311
3	Сплата орендних платежів у частині фінансових витрат	684	311
4	Списання орендних платежів на витрати в частині фінансових витрат	952	684
5	Амортизація (знос) об'єкта фінансової оренди	23, 91, 92, 93	131-133
<i>Відображення витрат на ремонт об'єкта оренди</i>			
6	Списання вартості матеріалів, що були використані для ремонту (відновленню первісного ресурсу об'єкта оренди)	23, 91, 92, 93, 94	20
7	Відображення нарахування заробітної плати працівників, що займалися ремонтом об'єкта фінансової оренди	23, 91, 92, 93, 94	661
8	Відображення нарахувань на заробітну плату працівників, що займалися ремонтом об'єкта фінансової оренди	23, 91, 92, 93, 94	65
<i>Поліпшення об'єкта фінансової оренди, здійснюване господарським способом</i>			
9	Відображення фактично понесених витрат на суму:		
	використаних виробничих запасів	152-154	20
	нарахованої заробітної плати	152-154	661
	нарахувань на заробітну плату на обов'язкове соціальне страхування	152-154	65
	інших витрат	152-154	631
10	Віднесення зазначених витрат на збільшення первісної вартості об'єкта фінансової оренди	10, 11, 12	152-154
<i>Поліпшення об'єкта фінансової оренди, здійснюване підрядним способом</i>			
11	Відображення витрат на реконструкцію, модернізацію, добудування, дообладнання	152-154	631
12	Відображення податкового кредиту по ПДВ	641	631

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
13	Віднесення зазначених витрат на збільшення первісної вартості об'єкта оренди	10, 11, 12	152-154

Таблиця 2.3

### Облік короткострокових кредитів банків

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1	Отримано на кредитний рахунок суми короткострокових кредитів банку	312,313	601,602
2	Нараховано відсотки за отриманий кредит (якщо кредиторська заборгованість відображається в сумі погашення відповідно до ПБО 11)	39	684
3.	Оплачено рахунки постачальників за рахунок одержаного кредиту	631, 632	313,312
4.	Погашено короткострокові кредиту банку	601,602	312,313
5.	Включено відсотки за отриманий кредит до складу витрат звітного періоду при настанні терміну погашення	951	39
6.	Списано суми нарахованих відсотків за кредит	792	951
7.	Сплачено відсотки	684	311
8.	Зараховано до прострочених, не погашених у встановлений термін кредитів банку в національній валюті	601	605

Таблиця 2.4

### Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Відображено надходження від постачальника необоротних активів або вартості виконаних робіт підрядником, пов'язаних із створенням основних засобів	152-154	631,632
2.	Відображено надходження на підприємство товарно-матеріальних цінностей від постачальника	20, 21, 22, 25, 28	631,632
3.	Віднесено на витрати виробництва вартість робіт, виконаних підрядником	23	631,632
4.	Повернуто на підприємство від постачальника раніше перераховані йому кошти	311,312	631,632
5.	Відображено суму недостачі при оприбуткуванні на склад цінностей від постачальника	374	631,632
6.	Відображено суму ПДВ із вартості придбаних цінностей у постачальника, а також виконаних робіт і послуг підрядником	641	631
7.	Належить підрядникам за виконані роботи і надані послуги	91, 92, 93	631
8.	Визнано підприємством претензії (штрафи, пені, неустойки), пред'явлені зі сторони постачальника	948	631,632
9.	Списано безнадійну дебіторську заборгованість по розрахунках із постачальниками на інші витрати операційної діяльності	944	631,632
10.	Нараховано заборгованість підрядній організації за здійснення робіт, пов'язаних із запобіганням або ліквідацією наслідків стихійного лиха	993	631
11.	Проведено оплату постачальникам та підрядникам за поставлені цінності, виконані роботи і надані послуги	631,632	311,312
13.	Погашено заборгованість перед постачальником коштами, виданими підзвітним особам	631	372

Таблиця 2.5

## Облік розрахунків за податками і обов'язковими платежами

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
з/п			
1	2	3	4
1	Нараховано податок на прибуток від оподаткованого прибутку	981,982	641
2	Нараховано акцизний збір, податок на додану вартість від вартості реалізованих товарів (робіт, послуг)	70	641
3	Відображено утриманий податок з доходу найманих працівників	661	641
4	Нараховано комунальний, земельний, транспортний податки, податок за забруднення навколишнього середовища	92	641
5	Відображено належні до сплати у бюджет штрафні санкції, нараховані податковими органами	948	641
6	Нараховано ПДВ від вартості придбаних ТМЦ	641	631,632
7	Перераховано із розрахункового рахунку належні до сплати податки до бюджету	641	311

Таблиця 2.6

### Облік розрахунків із фондами соціального страхування

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
з/п			
1	2	3	4
<b>Облік страхових внесків до Пенсійного фонду</b>			
1.	Проведено нарахування на заробітну плату працівників підприємства до Пенсійного фонду і віднесено на відповідні рахунки витрат суб'єкта господарювання	23,91,92,93,949	651
2.	Проведено утримання до Пенсійного фонду із суми сукупного оподаткованого доходу працівників підприємства	661	651
3.	Відображено страхові внески на державне пенсійне страхування від суми виручки суб'єкта господарювання з операцій по продажу ювелірних виробів із золота (крім	702	651

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4

обручок), платини і дорогоцінного каміння (5%)

4	Відображено страхові внески при придбанні підприємством легкого автомобіля (3%), нерухомості (1%)	152	651
---	---	-----	-----

7	Відображено страхові на державне пенсійне страхування від вартості сплачених підприємством послуг стільникового рухомого зв'язку (7,5%)	92	651
---	---	----	-----

	Відображено страхові на державне пенсійне страхування від операцій купівлі-продажу валют (0, 5%)	949	651
--	--	-----	-----

**Облік страхових внесків до Фонду соціального страхування на випадок тимчасової непрацездатності, Фонду зайнятості, Фонду страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання**

8	Проведено нарахування на заробітну плату працівників підприємства до Фонду соціального страхування і віднесено на відповідні рахунки витрат суб'єкта господарювання	23,91,92,93,949	652,653,656
---	---	-----------------	-------------

9	Проведено утримання до Фонду соціального страхування із суми сукупного оподаткованого доходу працівників підприємства	661	652,653
---	---	-----	---------

10	Відшкодовано тимчасову втрату працездатності працівником підприємства із Фонду соціального страхування на випадок тимчасової непрацездатності на підставі наданого лікарняного, нараховані інші виплати за рахунок Фонду	652	661
----	--	-----	-----

**Перерахування зборів до фондів соціального спрямування**

14	Перераховано із розрахункового рахунку належні до оплати збори до відповідних соціальних фондів	651,652,653,656	311
----	---	-----------------	-----

Таблиця 2.7

**Облік доходів майбутніх періодів**

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Визнання доходів майбутніх періодів при розрахунках покупців за допомогою короткострокового векселя		

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.1.	Отримання короткострокового векселя від покупця на суму, що перевищує його дійсну заборгованість	341	69
1.2.	Рівномірне списання доходів майбутніх періодів на доходи звітного періоду протягом терміну погашення векселя	69	733
1.3.	Віднесення суми визнаних доходів на фінансові результати звітного періоду	733	792
2.	Отримання коштів від продажу квитків на заходи, які відбудуться в наступних звітних періодах		
2.1.	Оприбуткування коштів в момент оплати	301,311	69
2.2.	Списання доходів майбутніх періодів на доходи звітного періоду, в якому відбулись заплановані заходи	69	703
2.3.	Віднесення суми визнаних доходів на фінансові результати звітного періоду	703	791
3.	Надходження коштів від покупців за гарантійне обслуговування		
3.1.	Оприбуткування коштів	301,311	69
3.2.	Рівномірне списання доходів майбутніх періодів на доходи звітного періоду протягом терміну гарантійного обслуговування	69	703
3.3.	Віднесення суми визнаних доходів на фінансові результати звітного періоду	703	791



## Додаток 3

## Облік необоротних активів

Таблиця 3.1

## Методика визнання необоротних активів у Ф№1 «Баланс»

Актив	Код рядка	Зміст статей Балансу за П(С)БО 2	Зміст статей Балансу за планом рахунків
I. Необоротні активи			
НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ :			
Залишкова вартість	010	Відображається вартість об'єктів, які віднесені до складу нематеріальних активів. У цій статті наводяться окремо первісна та залишкова вартість нематеріальних активів, а також нарахована у встановленому порядку сума накопиченої амортизації	Ряд. 011-ряд. 012
Первісна вартість	011		Сальдо по Дт.12
Накопичена амортизація	012		Сальдо по Кт133
Незавершене будівництво	020	Показується вартість незавершеного будівництва (включаючи устаткування для монтажу), що здійснюється для фінансування такого будівництва	Сальдо по Дт (15, 163, 631)
ОСНОВНІ ЗАСОБИ			
Залишкова вартість	030	Наводиться вартість власних та отриманих	Ряд.031-

Актив		Код рядка	Зміст статей Балансу за П(С)БО 2	Зміст статей Балансу за планом рахунків
				ряд. 032
Первісна вартість		031	на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів. У цій статті наводяться окремо первісна (переоцінена) вартість, сума зношення основних засобів та їх залишкова вартість	Сальдо по Дт (10, 11)
Зношення		032		(Сальдо по Кт131, 132)
<b>ДОВГОСТРОКОВІ ФІНАНСОВІ ІНВЕСТИЦІЇ</b>				
Як обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств		040	Відображаються фінансові інвестиції на період більше одного року, а також усі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент	Сальдо по рах. 141
Інші фінансові інвестиції		045		Сальдо по Дт (142, 143)
Довгострокова дебіторська заборгованість		050	Показується заборгованість фізичних та юридичних осіб, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу	Сальдо по Дт16 (за мінусом сальдо на рах.163 в частині, що припадає на капітальні аванси)
Відстрочені податкові активи		060	Відображається сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних періодах в наслідок тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінки	Сальдо по Дт17
Інші необоротні активи		070	Наводяться суми необоротних активів, які не можуть бути включені до наведених вище статей розділу "Необоротні активи"	Сальдо по Дт18

Таблиця 3.2

## Облік купівлі основних засобів

№ з/п	Найменування операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Отримано об'єкт основного засобу за договором постачання	152	631

№ з/п	Найменування операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
2.	Відображено суму ПДВ, що включена до вартості придбання за договором (якщо підприємство є платником ПДВ)	641	631
3.	Проведено оплату за договором постачання	631	311
4.	Витрати на транспортування основного засобу (без ПДВ)	152	631
5.	Відображено суму ПДВ у складі транспортних витрат	641	631
6.	Капіталізація витрат зі складання та встановлення придбаного об'єкта  (заробітна плата задіяних працівників, використані запчастини тощо)	152	661, 651-653, 207
7.	Зарахування об'єкта до певної групи основних засобів	101-109	152

Таблиця 3.3

### Облік безоплатного отримання основних засобів

№ з/п	Найменування операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Оприбутковано безоплатно отриманий основний засіб за справедливою вартістю	10	424
2.	Нараховано амортизацію по отриманому основному засобу:		
	12) в частині прямих та загальновиробничих витрат;	23, 91	131
	13) в частині адміністративних витрат		
	14) в частині витрат на збут	92	131
	15) в складі інших операційних витрат	93	131
		949	131
3.	Дохід в розмірі нарахованої амортизації	424	745

№ з/п	Найменування операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
4.	Списання доходу на фінансові результати	745	793

Таблиця 3.4

### Облік витрат, пов'язаних з ремонтом основних засобів

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
<i>В результаті ремонтних робіт ефективність використання основних засобів не змінилась</i>			
1.	Витрати матеріалів, купівельних напівфабрикатів, запасних частин, палива на проведення ремонтних робіт	23,91,92,93,949 11	201,203,20 7
2.	Вартість виконаних ремонтних послуг іншими підприємствами (без ПДВ, якщо підприємство є платником цього податку)	23,91,92,93, 949	631
3.	Витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати, інших компенсаційних виплат робітникам, які задіяні на ремонтних роботах	23,91,92,93,94 9	661
4.	Відрахування на обов'язкове соціальне страхування на зарплату, враховану в п.3	23,91,92,93,94 9	651-653
<i>Здійснення модернізації (реконструкції) основних засобів</i>			
5.	Фактичні витрати по модернізації (аналогічно п.1-4)	152	20,661, 651-653
6.	Списання витрат по завершенню робіт на вартість відремонтованих основних засобів	10	152

Таблиця 3.5

### Облік оперативної оренди в орендаря

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Одержання об'єкта необоротних активів в оперативну оренду – ставиться на облік на позабалансовий рахунок 01	-	-
<i>Орендна плата здійснюється авансом</i>			
2.	Здійснено аванс орендної плати	685 39	31 1 68 5
3.	Відображено операцію зі збільшення суми податкового кредиту з ПДВ (у зв'язку з перерахуванням авансу за оренду об'єкта)	641	39
4.	Відображення списання раніше оплаченої суми орендної плати за об'єкт оренди на витрати в періоді надання оренди: - в частині прямих виробничих та розподілених загально виробничих витрат - в частині адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат	23  92,93, 949	39  39
<i>Орендна плата здійснюється після одержання об'єкта оренди</i>			
5.	Відображено суму наданих підприємству послуг операційної оренди у складі витрат : -в частині прямих виробничих та розподілених загальновиробничих витрат; -в частині адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат	23  92,93, 949	68 5 68 5
6.	Податковий кредит в сумі орендної плати	641	68 5
7.	Перерахування суми орендної плати орендодавцю	685	31 1
8.	Повернення: об'єкт оренди знімається з обліку з позабалансового рахунку 01	-	-

Таблиця 3.6

### Облік оперативної оренди у орендодавця

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Відображено суми доходу від здавання об'єкта в оперативну оренду	373	713
2.	Податкові зобов'язання з ПДВ	713	641
3.	Списання суми чистого доходу ( без ПДВ), одержаного від операції оренди, на фінансові результати	713	791
4.	Нараховано знос об'єкта оперативної оренди	949	131
5.	Списано знос об'єкта оренди на фінансові результати	791	949
6.	Одержано орендну плату від орендаря	311	373
7.	Відображення капітальних інвестицій, внесених орендарем у тому випадку, якщо орендодавець відшкодовує витрати орендареві	152	685
8.	Відображено податковий кредит в сумі здійснених інвестицій	641	685
9.	Оплата здійсненого поліпшення	685	311

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
10.	Збільшено вартість об'єкта оренди на суму поліпшення	10	152

Таблиця 3.7

### Облік операцій придбання нематеріальних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
3.	Відображено витрати підприємства на придбання НА	154	631
4.	Відображено податковий кредит щодо ПДВ (якщо підприємство є платником ПДВ)	641	631
5.	Відображено витрати на установлення НА (послуги інших підприємств, зарплата задіяних працівників з нарахуваннями по соціальному страхуванню)	154	631,661, 651
6.	Відображено податковий кредит по ПДВ в розрахункових документах за операціями по установленню НА (п.5)	641	631
7.	Оприбутковано НА	12	154

Таблиця 3.8

### Облік створення нематеріальних активів

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Нараховано заробітну плату робітникам, зайнятим створенням НА	154	661
2.	Відображено суму обов'язкових нарахувань на заробітну плату по соціальному страхуванню	154	651-653
3.	Використано матеріали, комплектуючі малоцінні та швидкозношувані предмети	154	201,22,207

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
4.	Зараховано знос по необоротних активах, які беруть участь у процесі створення нематеріального активу	154	131-133
5.	Оприбутковано створений нематеріальний актив за первісною вартістю (що не перевищує справедливої)	12	154

Таблиця 3.9

**Типова кореспонденція за рахунком 141 “Інвестиції пов’язаним сторонам за методом участі в капіталі”**

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	До наявного пакета акцій іншого підприємства придбається ще певна кількість акцій цього ж підприємства, достатня для того, щоб у сумі ці інвестиції були контрольним або блокувальним пакетом	141	143
2.	Придбання контрольного чи блокувального пакета акцій за кошти або спрямування інвестицій у грошовій формі в спільне підприємство	141	311
3.	Збільшення частки інвестора в капіталі об’єкта інвестування внаслідок приросту за звітний період емісійного доходу останнього	141	421
4.	Збільшення частки інвестора в капіталі об’єкта інвестування внаслідок приросту за звітний період іншого вкладеного капіталу	141	422
5.	Збільшення частки інвестора в капіталі об’єкта інвестування внаслідок приросту за звітний період суми дооцінки активів, що належать об’єкту інвестування	141	423
6.	Збільшення частки інвестора в капіталі об’єкта інвестування внаслідок приросту за звітний період додаткового капіталу об’єкта інвестування в частині, еквівалентній вартості безоплатно отриманих необоротних активів	141	424
7.	Збільшення частки інвестора в капіталі об’єкта інвестування внаслідок приросту за звітний період іншого додаткового капіталу (курсових різниць, що утворюються при вкладенні іноземної валюти до статутного капіталу, власних коштів підприємства, спрямованих для поповнення оборотного капіталу)	141	425

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	До наявного пакета акцій іншого підприємства придбається ще певна кількість акцій цього ж підприємства, достатня для того, щоб у сумі ці інвестиції були контрольним або блокувальним пакетом	141	143
2.	Придбання контрольного чи блокувального пакета акцій за кошти або спрямування інвестицій у грошовій формі в спільне підприємство	141	311
8.	Витрати на оплату послуг сторонніх організацій, якими супроводжується придбання контрольного або блокувального пакета акцій	141	685
9.	Частка чистого прибутку асоційованого підприємства, зароблена ним у звітному періоді, збільшує вартість інвестицій	141	721
10.	Частка чистого прибутку спільного підприємства, зароблена ним у звітному періоді, збільшує вартість інвестицій	141	722
11.	Частка чистого прибутку дочірнього підприємства, зароблена ним у звітному періоді, збільшує вартість інвестицій	141	723
12.	Зниження частки інвестора в капіталі об'єкта інвестування настільки, щоб частка, що залишилася, не являла собою контрольний або блокувальний пакет	143	141
13.	Нарахування доходів до отримання (наприклад, дивідендів або доходів від участі у спільній діяльності) як частки чистого прибутку об'єкта інвестування	373	141
14.	Частка збитків, належних інвестору за звітний період, зменшує суму інвестицій у дочірнє, асоційоване або спільне підприємство	96	141
15.	Переоцінка фінансових інвестицій на дату балансу:		
	-дооцінка на суму збільшення первісної вартості до справедливої вартості		
	-уцінка на суму зменшення первісної вартості до справедливої вартості	141	746
		975	141
16.	Реалізація фінансових інвестицій:		
	-на продажну вартість фінансових інвестицій		



№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	До наявного пакета акцій іншого підприємства придбається ще певна кількість акцій цього ж підприємства, достатня для того, щоб у сумі ці інвестиції були контрольним або блокувальним пакетом	141	143
2.	Придбання контрольного чи блокувального пакета акцій за кошти або спрямування інвестицій у грошовій формі в спільне підприємство	141	311
	-на собівартість реалізації	377	741
	-в кінці звітного періоду списуються інші доходи на фінансовий результат	971	141
	-в кінці звітного періоду списуються інші витрати на фінансовий результат	741	793
	-отримано на рахунок банку грошові кошти від дебіторів за реалізовані фінансові інвестиції	793	971
		311	377

Таблиця 3.10

Типова кореспонденція за рахунком 142 “Інші інвестиції пов’язаним сторонам”

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Придбання довгострокових боргових ЦП або надання довгострокової грошової позики за договором позики	142	31 (682)
2.	Включення до первісної вартості фінансових інвестицій податків або обов'язкових платежів, обкладенням якими супроводжується придбаний ЦП або укладення договорів позики	142	641
3.	Нарахування амортизації дисконту (на балансі утримувача облігацій)	142	733
4.	Погашення довгострокових облігацій або наданих позик	311	142
5.	Нарахування амортизації премії (на балансі утримувача облігацій), зарахування суми зниження вартості ЦП до складу фінансових витрат	952	142
6.	Списання довгострокових ЦП, а також інших довгострокових вкладень (крім позик) внаслідок їх продажу	971	142
7.	Втрата фінансових інвестицій внаслідок надзвичайних подій	99	142

Таблиця 3.11

**Типова кореспонденція за рахунком 143 “Інші інвестиції непов’язаним сторонам”**

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Придбання довгострокових боргових цінних паперів (ЦП) або надання довгострокової грошової позики за договором позики	143	311
2.	Отримання довгострокового кредиту або позики довгостроковими борговими цінними паперами	143	50
3.	Отримання короткострокового кредиту або позики довгостроковими борговими цінними паперами	143	60
4.	Включення до первісної вартості фінансових інвестицій	143	641

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Придбання довгострокових боргових цінних паперів (ЦП) або надання довгострокової грошової позики за договором позики	143	311
2.	Отримання довгострокового кредиту або позики довгостроковими борговими цінними паперами	143	50
	податків або обов'язкових платежів, обкладенням якими супроводжується придбаний ЦП або укладення договорів позики. Проведення можливе лише у випадках, коли ці податки і платежі не підлягають відшкодуванню		
5.	Нарахування амортизації дисконту (на балансі утримувача облігацій), зарахування збільшеної таким чином вартості ЦП до складу фінансових доходів	143	733
6.	Погашення довгострокових облігацій або наданих позик. Проведення можливе лише у разі, якщо зазначені інвестиції значилися у складі довгострокових аж до моменту погашення	311	143
7.	Нарахування амортизації премії (на балансі утримувача облігацій), зарахування суми зниження вартості ЦП до складу фінансових витрат	952	143
8.	Списання довгострокових ЦП, а також інших довгострокових вкладень (крім позик) внаслідок їх продажу	971	143
9.	Втрата фінансових інвестицій внаслідок надзвичайних подій	99	143

Таблиця 3.12

### Типова кореспонденція за рахунком 162 «Довгострокові векселі одержані»

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Отримано вексель у погашення довгострокової дебіторської заборгованості	162	36,37
2.	Отримано грошові кошти на рахунку банку за погашення довгострокової заборгованості по векселям	311	162
3.	Нараховано фінансовий дохід у відсотках (по отриманих векселях)	373	732

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Отримано вексель у погашення довгострокової дебіторської заборгованості	162	36,37
2.	Отримано грошові кошти на рахунок банку за погашення довгострокової заборгованості по векселям	311	162
4.	Отримано на рахунок банку оплату відсотків	311	373

## Додаток 4

Таблиця 4.1

### Визнання запасів в Ф№1 «Баланс»

Назва статті	Код рядка	Сальдо за дебетомрахунки в	Зміст статті
1	2	3	4
Виробничі запаси	100	20,22,25	Показується вартість запасів: сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів, малоцінних швидкозношуваних предметів (МШП) та інших матеріалів, призначених для споживання в ході нормального операційного циклу
Поточні біологічні активи	110	21	Відображається справедлива або первісна вартість поточних біологічних активів тваринництва, справедлива вартість поточних біологічних активів рослинництва
Незавершене виробництво	120	23	Показуються витрати на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги)
Готова продукція	130	26,27	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
Товари	140	28	Показується вартість товарів, придбаних підприємством для наступного продажу

## Методика визнання дебіторської заборгованості

Код рядка	Рахунок бух. обліку	Зміст рядка
1	2	3
050	16	Визнається довгострокова дебіторська заборгованість
160	ряд.162- ряд.161	Відображається заборгованість покупців або замовників за надані їм продукцію, товари, роботи або послуги за вирахуванням резерву сумнівних боргів (РСБ)
161	36	Дебіторська заборгованість покупців або замовників за вартістю на момент її утворення
162	38	Сума нарахованого РСБ
170	641,644, 642	Дебіторська заборгованість фінансових і податкових органів, а також переплата за податками, зборами та іншими платежами до бюджету
180	371	Сума авансів, наданих іншим суб'єктам госп. діяльності в рахунок наступних платежів
190	373	Сума нарахованих дивідендів, процентів, роялті тощо, що підлягають надходженню
200	682-683	Дебіторська заборгованість із внутрішніх розрахунків
210	327, 374-377, 63,65 66,685	Заборгованість дебіторів, яка не може бути включена до інших статей дебіторської заборгованості та відображається у складі оборотних активів

Таблиця 4.3

## Визнання грошових коштів

АКТИВ	Код рядка	Рахунок обліку	Зміст статті
Грошові кошти та їх еквіваленти			
в національній валюті	230	301, 311, 313	Відображаються кошти в касі, на поточних та інших рахунках у банках, які можуть бути використані для поточних операцій. 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
в іноземній валюті	240		

Таблиця 4.4.

## Облік операцій із запасами

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
-------	------------------------------	-----------------------	--

Дт	Кт рахунку
рахунку	

<i>Виробничі запаси, малоцінні швидкозношувані предмети</i>			
---	--	--	--

1.	Придбання за плату:		
	- сума за договором постачання	20, 22, 28	63, 371
	- сума податку на додану вартість	641 (643)	63, 371

2.	Отримані як внесок до статутного капіталу	20, 22, 28	40 або 46
----	---	------------	-----------

3.	Безоплатно отримані запаси	20, 22, 28	718
----	----------------------------	------------	-----

4.	Оприбуткування раніше не врахованих на балансі запасів	20, 22, 28	719
----	--	------------	-----

5.	Відпущені зі складу виробничі запаси та малоцінні і швидкозношувані предмети (крім підприємств, що використовують рахунки класу 8) для власних потреб:		20, 22
	- виробництва продукції		
	- загальновиробничих потреб		
	- виправлення браку	23	
	- забезпечення збуту продукції загальногосподарських потреб	91	
	- виконання досліджень та розробок	24	
	- утримання об'єктів житлово-комунального господарства і соціально-культурного призначення	93	
	- капітального будівництва	92	
		941	
		949	
		15	

6.	Реалізація виробничих запасів та малоцінних і швидкозношуваних предметів:		
	- дохід від реалізації		
	- собівартість реалізованих запасів	30, 31, 36,681	

- відображена сума ПДВ	943	712
	712	20, 22
		641, 643

7.	Надійшли з виробництва та здані на склад або замовнику:		23
	- відходи виробництва		
	- готова продукція	209	
	- напівфабрикати	26	
	- роботи і послуги	25	
		903	

*Списання вартості запасів, яких бракує, за умови, що винну особу не встановлено*

1.	Суму нестачі визнано витратами поточного періоду	947	20
2.	Суму податкового кредиту з ПДВ зменшено пропорційно до зменшення валових витрат	947	641
3.	Відображено на позабалансовому рахунку суму нестачі	072	—
4.	Списано з позабалансового рахунку суму нестачі, якщо після закінчення строку позовної давності винну особу не встановлено	—	072

*Переоцінка вартості запасів*

	Уцінка вартості запасів		
1	Відображено у складі витрат звітного періоду суму уцінки запасів	946	20
2	Зменшено та включено до складу витрат поточного періоду суму податкового кредиту з ПДВ	946	641
3	Дооцінка вартості запасів Відображено суму дооцінки запасів, але не більше за суму попередньої уцінки цих запасів	20	716

*Напівфабрикати та готова продукція*

1.	Виготовлено та передано на склад напівфабрикати	25	23
2.	Передача напівфабрикатів у подальшу	23	25

	переробку		
3.	Передача на склад готової продукції напівфабрикатів, призначених для реалізації	26	25
4.	Виготовлено та передано на склад готову продукцію (крім продукції сільськогосподарського виробництва)	26	23
5.	Списана собівартість реалізованої продукції	901	26
<i>Інші операції з вибуття запасів</i>			
1.	Безоплатна передача запасів		
	- балансова вартість переданих товарів	949	20, 22, 26.
	- сума ПДВ (донарахування)	949	641
2.	Передача запасів, як внесок до статутного капіталу іншого підприємства:		
	- балансова вартість переданих запасів		
	- різниця між балансовою вартістю переданих запасів і справедливою вартістю інвестицій	14	20, 22, 26.
		14	746

Таблиця 4.5

### Типова кореспонденція за рахунком 30 “ Каса ”

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1.	Надійшла готівка в касу з розрахункового рахунку	301	311
2.	Надійшла готівка в касу як залишок невикористаних підзвітних сум	301	372
3.	Надійшла готівка в касу від інших дебіторів	301	377
4.	Надійшла готівка в касу від покупців за реалізацію товарів, робіт, послуг	301	361
5.	Надійшли кошти в касу за реалізацію товарів (у роздрібній торгівлі)	301	702
6.	Видано з каси готівка на заробітну плату, відпускні, премію, допомогу	661	301
7.	Видано з каси депоновану заробітну плату	662	301
8.	Видано з каси дивіденди	371	301
9.	Передано кошти з каси на розрахунковий рахунок	301	311



№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1.	Надійшла готівка в касу з розрахункового рахунку	301	311
2.	Надійшла готівка в касу як залишок невикористаних підзвітних сум	301	372
10.	Передано кошти з каси інкасатору для зарахування на розрахунковий рахунок	333	301

Таблиця 4.6

**Типова кореспонденція за рахунком 23 “ Виробництво ”**

№ з/п	Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Нараховано зношеність необоротних активів, які безпосередньо беруть участь в основній діяльності підприємства	23	13
2.	Відпущено виробничі запаси в основне та допоміжне виробництво	23	20
3.	Відпущено в основне і допоміжне виробництво МШП	23	22
4.	Відображено передачу напівфабрикатів власного виробництва в подальшу переробку	23	25
5.	Витрачено готову продукцію на потреби основного або допоміжного виробництва	23	26
6.	Відпущено на потреби основного і допоміжного виробництва куповані та комплектуючі вироби	23	28
7.	Списано на витрати виробництва витрати на відрядження робітників, зайнятих виробництвом продукції	23	372
8.	Здійснено відрахування для забезпечення виплат щорічних відпусток робітникам основного і допоміжних виробництв, а також обов'язкових страхових внесків	23	472
9.	Прийнято до оплати рахунки постачальників за надані послуги цехам основного і допоміжного виробництв	23	63

№ з/п	Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
10	Відображено включення до виробничої собівартості податків і зборів, обов'язкових платежів	23	641
11	Нараховано на страхові внески на фонд оплати праці робітників, зайнятих виробництвом продукції	23	651-653
12	Нараховано заробітну плату робітникам, зайнятих виробництвом продукції	23	661
13	Відображено вартість послуг виробничого характеру, наданих дочірніми підприємствами	23	682
14	Списано витрати внутрішніх підрозділів, виділених на окремі баланси, на потреби основного і допоміжного виробництв	23	683
15	Між об'єктами виробництва розподілено виробничі накладні витрати	23	91
16	Оприбутковано МШП власного виробництва, відображено повернення МШП, раніше списаних на потреби основного і допоміжного виробництв	92	23
17	Відображено за фактичною виробничою собівартістю надходження на склад готової продукції	26	23
18	Відображено вартість виконаних робіт і наданих замовникам послуг цехами основного і допоміжного виробництв на підставі актів виконаних робіт	903 79	23 903
19	Списано фактичні витрати цехів основного або допоміжного виробництва, пов'язані з наданням послуг житлово-комунальним, обслуговуючим господарствам тощо	949	23

Таблиця 4.7

**Типова кореспонденція за рахунком 26 “ Готова продукція ”**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1.	Передано на склад продукцію, виготовлену на підприємстві	26	23
2.	Переведено готову продукцію до складу МШП, які передбачається використовувати у власній діяльності підприємства	22	26
3.	Відображено вартість готової продукції, поверненої у виробництво (наприклад, для обробки)	23	26
4.	Відображено фактичну виробничу собівартість реалізованої готової продукції	901	26
5.	Списано собівартість готової продукції на фінансовий результат	791	901

Таблиця 4.8

**Типова кореспонденція за рахунком 36“Розрахунки з покупцями та замовниками”**

№ з/п	Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Відвантажено продукцію, товари або виконані роботи, послуги	361	701,702703
2.	Нараховано ПДВ	701,702,703	641
3.	Відображено собівартість реалізації:		
	- продукції,	901	26
	- товарів,	902	28
	- робіт, послуг	903	23
4	В кінці звітного періоду списуються на фінансовий результат:		
	- доходи	701,702,703	791
	- витрати	791	901,902,903
5	Надійшли кошти від покупців	301,311	361

№ з/п	Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4

Таблиця 4.9

**Типова кореспонденція за рахунком 38 “ Резерв сумнівних боргів ”**

№ з/п	Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Створення РСБ	944	38
2.	Списання безнадійної дебіторської заборгованості покупців за рахунок резерву	38	36,37,64...
3.	Списання безнадійної дебіторської заборгованості на інші операційні витрати, при нестачі РСБ або його відсутності	944	36,37,64...
4	Одночасно списана дебіторська заборгованість покупців відображається на позабалансовому рахунку і обліковується протягом трьох років з дати списання дебіторської заборгованості для спостереження за можливістю повернення боргів	071	
5	Після закінчення терміну позовної давності дебіторська заборгованість списується		071
6.	Погашення раніше списаної дебіторської заборгованості	311	716

Таблиця 4.10

**Типова кореспонденція за рахунком 34 “ Короткострокові векселі одержані ”**

№ з/п	Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Отриманий вексель від покупців за реалізацію продукції, робіт, послуг	341	361
2.	Нараховано відсотки відповідно до умов емісії векселя	377	732
3.	Відображено податкові зобов'язання по ПДВ на нараховані відсотки	377	641
4.	Отримано відсотки	311	377
5.	Надійшли кошти на рахунку банку в оплату векселя	311	341
6.	Погашення заборгованості за векселем через погашення кредиторської заборгованості за отримані товари, роботи, послуги	63 (685)	341

Таблиця 4.11

**Типова кореспонденція за рахунком 371 “ Розрахунки за виданими авансами ”**

№ з/п	Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Перераховано грошові кошти як аванс постачальнику за матеріальні цінності	371	311
2.	Відображено суму ПДВ за наявності податкової накладної	641	644
3.	Отримано виробничі запаси, МШП, товари від постачальника	20,22, 28	631
4.	Відображено податковий кредит	644	631

№ з/п	Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
5	Закриття розрахунків з постачальниками	631	371

Таблиця 4.12

**Типова кореспонденція за рахунком 372 “Розрахунки з підзвітними особами”**

№ з/п	Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Видано з каси готівку під звіт	372	301
2.	Зараховано витрати на відрядження:		
	- пов'язані з виробництвом	91	372
	- адміністративні витрати	92	
	- пов'язані зі збутом	93	
3.	Відображено суму ПДВ	641	372
4	Оприбутковано матеріальні цінності, придбані підзвітною особою за готівку	20,22, 28	372
5	Повернуто в касу залишок невикористаних підзвітних сум	301	372

Таблиця 4.13

**Типова кореспонденція за рахунком 375 “Розрахунки за відшкодуванням завданих**

**збитків”**

№ з/п	Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Виявлено нестачу матеріальних цінностей під час інвентаризації	947	20,22, 26,28
2.	Одночасно сума нестачі записується на позабалансовий облік	072	
3.	Відображається дебіторська заборгованість винної особи в розмірі відшкодування нестач, розкрадання, псування цінностей	375	716
4.	Нараховано ПДВ від розміру відшкодування	716	641
5.	Нараховуються інші платежі до бюджету	716	642
6.	В кінці звітної періоду доходи та витрати списуються на фінансовий результат	716	791
		791	947
7.	Надійшли в касу грошові кошти від винної особи	301	375
8.	Утримано із заробітної плати винної особи	661	375

Таблиця 4.14

**Граничні норми добових витрат для відряджень в межах України**

Умови виплати	Добові витрати (грн.)
Витрати на харчування не включаються	25-00
Якщо до рахунків вартості проживання у готелях включаються витрати на харчування:	
•на одноразове харчування	20-00
•на дворазове харчування	15-00
•на триразове харчування	10-00

Таблиця 4.15

## Типова кореспонденція за рахунком 31 “Рахунки в банках”

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Надійшли кошти на рахунках банку у погашення довгострокової дебіторської заборгованості	311	16
2.	Надійшли кошти на поточний рахунок (п\р) з каси	311	301
3.	Надійшли кошти на п/р як залишок невикористаного акредитиву	311	313
4.	Надійшли кошти на п/р від покупців за реалізацію товарів, робіт, послуг	311	36
5.	Надійшли кошти на п/р як дивіденди від інших підприємств	311	373
6.	Надійшли кошти на п/р у погашення претензії	311	374
7.	Надійшли кошти на п/р від інших дебіторів	311	377
8.	Надійшли кошти на п/р у вигляді внесків до статутного капіталу	311	46
9.	Надійшли кошти на п/р як аванс від покупців	311	681
10.	Перераховано кошти з п/р у касу	301	311
11.	Перераховано кошти з п/р для придбання грошових документів	331	311
12.	Перераховано кошти з п/р для придбання іноземної валюти	333	311
13.	Перераховано кошти з п/р як аванс постачальникам для придбання матеріальних цінностей	371	311
14.	Перераховано кошти з п/р для погашення заборгованості по кредитах	50,60	311
15.	Перераховано кошти з п/р постачальникам за придбані матеріальні цінності	631	311
16.	Перераховано кошти з п/р у погашення заборгованості перед бюджетом по податках і платежах	641	311
17.	Перераховано кошти з п/р у погашення заборгованості перед державними цільовими фондами по внесках	65	311
18.	Перераховано кошти з п/р іншим кредиторам (за комунальні послуги)	685	311



№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Надійшли кошти на рахунках банку у погашення довгострокової дебіторської заборгованості	311	16
2.	Надійшли кошти на поточний рахунок (п\р) з каси	311	301

Таблиця 4.16

## Типова кореспонденція за рахунком 33 “Грошові документи в національній валюті”

№ з/п	Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Оплачено підприємством грошові документи	331	311
2.	Списано вартість путівок на інші операційні витрати підприємства	949	331
3.	Передано кошти з каси інкасатору для зарахування на банківський рахунок	333	301
4.	Зараховано кошти від інкасатора на банківський рахунок	311	333

Таблиця 4.17

## Основні документи первинного обліку оборотних активів

№ з/п	Назва документу	Призначення	Де і ким виписується	К-сть екз-ів
1	2	3	4	5
<i>Операції з запасами</i>				
1.	Журнал обліку вантажів, що надійшли М-1	Застосовується для реєстрації транспортних документів, пов'язаних з отриманням вантажів	Відділом постачання з	1

№ з/п	Назва документу	Призначення	Де і ким виписується	К-сть екз-ів
1	2	3	4	5
2.	Довіреність М-2	Призначена для підтвердження права окремої посадової особи виступати довіреною особою підприємства при отриманні запасів	Виписується на підприємстві і підписується бухгалтером та керівником	1
3.	Акт списання бланків довіреностей М-2а	Призначений для списання використаних бланків довіреностей	Затверджується керівником підприємства	1
4.	Журнал реєстрації довіреностей М-3	Призначений для реєстрації виданих довіреностей та розписки в їх отриманні	Заповнюється при видачі довіреності	1
5.	Прибутковий ордер М-4	Використовується на складі, заповнюється в день надходження запасів при відсутності розбіжностей з документами постачальника, при оприбуткуванні запасів, отриманих з переробки	Матеріально відповідальною особою у день надходження цінностей на склад	1
6.	Акт про приймання матеріалів М-7	Застосовується при прийнятті запасів, якщо є розбіжності з документами постачальника, або коли виробничі запаси надійшли без документів.	Приймальною комісією з обов'язковою участю матеріально відповідальної особи та представника відправника	2
7.	Лімітно-забірна картка М-8, 9, 28, 28а	Використовується для систематичного відпуску у виробництво лімітованих матеріалів, для поточного контролю за дотриманням встановлених лімітів їх відпуску.	Відділом постачання або плановим відділом	2
8.	Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів М-10	Заповнюється при разовому відпуску запасів для виробничих та господарських потреб	Виписується на складі комірником	2
9.	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів М-11	Використовується для разового відпуску запасів всередині підприємства	Підписується головним бухгалтером або особою, на те уповноваженою.	2
10.	Картка № складського обліку матеріалів М-12	Використовується для обліку виробничих запасів на складі	Складається працівниками бухгалтерії передається МВО	1
11.	Відомість обліку залишків матеріалів на складі М-14	Використовується для взаємозв'язку складського та бухгалтерського обліку	Ведеться на складі, протягом місяця знаходиться в бухгалтерії	1
12.	Матеріальний ярлик	Використовується для	Завідуючим	1

№ з/п	Назва документу	Призначення	Де і ким виписується	К-сть екз-ів
1	2	3	4	5
	M-16	позначення одиниць запасів	складом	
13.	Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу М-18	Складається у разі виявлення відхилень фактичного залишку виробничих запасів від встановлених норм	Завідуючим складом (комірником)	1
14.	Матеріальний звіт М-19	Складається МВО і передається до бухгалтерії; відображає рух запасів на складі за певний період	Матеріально відповідальними особами	1
15.	Рахунок-фактура	Використовуються для розрахунків між постачальниками та покупцями за відвантажені товари		
16.	Товарно-транспортна накладна 1-ТН	Призначена для обліку поставок запасів та розрахунків за їх перевезення автомобільним транспортом.		
17.	Акт закупки ТМЦ	Використовується при закупівлі запасів підзвітними особами у фізичних осіб на ринку та в інших місцях торгівлі. Форма Акту повинна бути затверджена наказом про облікову політику.	Підзвітними особами	1
<i>Операції з МШП</i>				
1.	Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв) МШ-1	Застосовується для обліку зміни запасу інструментів (пристроїв) у роздавальних коморах на підприємствах	Ведеться на складі	2
2.	Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів МШ-2	Застосовується для обліку МШП предметів, виданих під розписку робітнику чи бригадиру (для бригади) із роздавальної комори цеху для тривалого користування	Випикується на складі	1
3	Замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв) МШ-3	Застосовується для обліку інструментів (пристроїв), переданих на заточування або ремонт.	Комірником	2
4.	Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів МШ-4	Застосовується для оформлення псування та витрат інструментів (пристроїв), інших малоцінних та швидкозношуваних предметів	Майстром і начальником цеху	1
5.	Акт на списання інструментів (пристроїв) та їх обмін на придатні МШ-5	Застосовується для оформлення списання інструментів (пристроїв), що стали непридатними, та обміну їх на придатні на тих підприємствах,	Випикується на складі	1

№ з/п	Назва документу	Призначення	Де і ким виписується	К-сть екз-ів
1	2	3	4	5
		де облік проводиться за методом обмінного (оборотного) фонду		
6.	Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів (пристроїв) МШ-6	Застосовується для спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів, які видаються робітникам підприємства в індивідуальне користування за встановленими нормами. Картка ведеться в одному примірнику і зберігається в цеху (дільниці)	Складається і зберігається в комірником в нього	1
7.	Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв МШ-7	Застосовується для обліку видачі спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів робітникам підприємств в індивідуальне користування за встановленими нормами	Складається комірником	2
8.	Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів МШ-8	Застосовується для оформлення списання морально застарілих, зношених і непридатних для подальшого використання інструментів (пристроїв), спецодягу, спецвзуття після закінчення строку носіння	Виписується на складі	1
<i>Операції з грошовими коштами</i>				
1.	Грошовий чек	Містить письмове доручення власника рахунку в установі банку про видачу вказаної в ньому суми готівки в межах залишку коштів на поточному рахунку	Підписується особами, які мають право підпису і зазначені у банківській картці із зразками підписів	1
2.	Заява на переказ готівки	Документ, на підставі якого здійснюються операції по поточному рахунку при готівкових розрахунках	Підписується бухгалтером і касиром банку	1
3.	Платіжне доручення	Застосовуються в розрахунках за товарними і нетоварними платежами; у порядку попередньої оплати; в інших випадках відповідно до укладених договорів та/або законодавства України	Оформляється платником	2
4.	Платіжна вимога-доручення	Застосовуватися в розрахунках усіма учасниками безготівкових розрахунків	Оформляється отримувачем коштів	2
5.	Акредитив	За операціями за акредитивами всі зацікавлені сторони мають справу лише з документами		2
6.	Розрахунковий чек	Використовуються в безготівкових розрахунках	Чекодавець виписує чек із	1

№ з/п	Назва документу	Призначення	Де і ким виписується	К-сть екз-ів
1	2	3	4	5
		підприємств та фізичних осіб з метою скорочення розрахунків готівкою за отримані товари (виконані роботи, надані послуги)	чекової книжки під час здійснення платежу і видає за отримані ним товари	
7.	Прибутковий касовий ордер КО-1	Застосовується для оформлення надходження грошей до каси при обробці інформації як з використанням обчислювальної техніки, так і без неї	Випишується робітником бухгалтерії та відписується головним бухгалтером	1
8.	Видатковий касовий ордер КО-2	Застосовується для оформлення видачі грошей з каси при обробці інформації як з використанням обчислювальної техніки, так і без неї	Випишується робітником бухгалтерії, підписується керівником та головним бухгалтером	1
<i>Облік дебіторської заборгованості</i>				
1.	Накладна			
2.	Податкова накладна	Податкова накладна дає право покупцю, зареєстрованому як платник ПДВ, на включення до податкового кредиту витрат по сплаті податку на додану вартість. Копія податкової накладної залишається у продавця товарів (послуг)	Складає особа, яка зареєстрована як платник податку в податковому органі	2
3.	Акт виконаних робіт (наданих послуг)	Складається для фактичного представлення замовнику результатів виконаних робіт (наданих послуг)	Складається виконавцем	1
4.	Платіжне доручення	Застосовуються в розрахунках за товарами і нетоварними платежами; у порядку попередньої оплати; в інших випадках відповідно до укладених договорів та/або законодавства України	Оформляється платником	2
5.	Виписка банку з рахунку	Містить дані про стан рахунку	Видається банком	1
6.	Прибутковий касовий ордер КО-1	Застосовується для оформлення надходження грошей до каси при обробці інформації	Робітником бухгалтерії та підписується головним бухгалтером	1
7.	Посвідчення про відрядження	Видається працівнику для виконання службового доручення поза постійним місцем роботи	Видається на підставі наказу керівника	1
8.	Звіт про використання коштів наданих на	Працівник звітує про використані кошти. До звіту додаються закупівельні акти, чеки, квитанції,	Складається працівником	1

№ з/п	Назва документу	Призначення	Де і ким випикується	К-сть екз-ів
1	2	3	4	5
	відраджень та під звіт	рахунки готелю, квитки транспортні		

Додаток 5

Облік фінансових результатів

Таблиця 5.1

Облік доходів від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг

№ з/п	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт

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

1.	Нарахований дохід від реалізації:		
	- готової продукції;	30,31,36,681	701
	- товарів;	30,31,36,681	702
	- виконаних робіт, наданих послуг	30,31,36,681	703

2.	Нараховано податок на додану вартість, акцизний збір, інші податки з доходу від реалізації:		
	- готової продукції;		
	- товарів;	701	641(643)*
	- виконаних робіт, наданих послуг	702	641(643)
		703	641(643)

3.	В кінці звітної періоду списуються на фінансові результати доходи від реалізації:		
	- готової продукції;	701	791
	- товарів;	702	791
	- виконаних робіт, наданих послуг	703	791

\* Облік сум ПДВ, що були сплачені в періодах отримання авансу, відображено на рахунках 643

Таблиця 5.2

### Облік інших операційних доходів

№ з/п	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт

2	3	4
---	---	---

	Відображено дохід від реалізації іноземної валюти	312	711
--	---	-----	-----

1

№ з/п	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
	Закриття рахунку доходу на фінансовий результат в кінці звітного періоду	711	791
2.	Відображено дохід від реалізації виробничих запасів та МШП	30,31,36,68 1	712
	Нараховано ПДВ від реалізації		641
	Закриття рахунку доходу на фінансовий результат в кінці звітного періоду	712	791
		712	
3.	Відображено дохід від операційної оренди	377	713
	Нараховано ПДВ від орендної плати	713	641
	Закриття рахунку доходу на фінансовий результат в кінці звітного періоду	713	791
4.	Нараховано операційну курсову різницю по дебіторській заборгованості в іноземній валюті або по інвалютному рахунку при збільшенні курсу НБУ	362, 312	714
	Закриття рахунку доходу на фінансовий результат в кінці звітного періоду		791
		714	
5.	Нараховано штрафи, пені, неустойки	361, 631, 374	715
	Закриття рахунку доходу на фінансовий результат в кінці звітного періоду	715	791
6.	Нараховано дебіторську заборгованість винної особи по нестачах або втратах матеріальних цінностей		716
	Нараховано ПДВ та інші платежі до бюджету	375	641
	Закриття рахунку доходу на фінансовий результат в кінці звітного періоду	716	791
		716	
7.	Включено у дохід прострочену дебіторську заборгованість	631, 685	717



№ з/п	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
	Відновлення суми ПДВ	717	641
	Закриття рахунку доходу на фінансовий результат в кінці звітного періоду	717	791
8.	Відображено цільове фінансування в операційних доходах підприємства		
	Закриття рахунку доходу на фінансовий результат в кінці звітного періоду	48	718
		718	791
9.	Виявлено надлишки матеріальних цінностей під час інвентаризації	20, 22, 28	719
	Закриття рахунку доходу на фінансовий результат в кінці звітного періоду	719	
			791

Таблиця 5.3

*Облік доходів від фінансової діяльності*

Таблиця 5.4

**Облік інших доходів звичайної діяльності**

№ з/п	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Відображається дохід від реалізації фінансових інвестицій	377	741
	Закриття рахунку доходу на фінансовий результат в кінці звітної періоду	741	793
2.	Відображається дохід від реалізації необоротних активів	377	742
	Нараховано ПДВ від реалізації	742	641
	Закриття рахунку доходу на фінансовий результат в кінці звітної періоду	742	793
3.	Безоплатно отримані необоротні активи	10, 11, 12	424
	Нараховано амортизацію по безоплатно отриманих активах	91-93,949	131-133
	Одночасно з нарахуванням амортизації частина із іншого додаткового капіталу у розмірі амортизації списується на інші доходи		
	Закриття рахунку доходу на фінансовий результат в кінці звітної періоду	424	745
		745	793
5.	Дооцінка фінансових інвестицій	14, 35	746
	Закриття рахунку доходу на фінансовий результат в кінці звітної періоду	746	793
6.	Отримано запаси від ліквідації необоротних активів	20, 22	746
	Закриття рахунку доходу на фінансовий результат в кінці звітної періоду		

№ з/п	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
		746	793

Таблиця 5.5

**Облік адміністративних витрат**

№ з/п	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт

1	2	3	4
1.	Списано виробничі запаси, МШП для адміністративних потреб	92	20, 22
2.	Нараховано заробітну плату адміністративного персоналу	92	661
3.	Нараховано страхові внески на обов'язкове соціальне страхування	92	651-654
4.	Нараховано амортизацію необоротних активів, що використовуються для адміністративних потреб	92	131-133
5.	Нараховано витрати по відшкодуванню відряджень адмінперсоналу	92	372
6.	Нараховано витрати за комунальні послуги, послуги зв'язку, оренду адмінприміщення, ремонт основних засобів адміністративного призначення	92	631, 685
7.	Нараховано податки до бюджету	92	641
8.	Списання витрат в кінці звітної місяця	791	92

Таблиця 5.6

**Облік витрат на збут**

№ з/п	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Списано МШП на упаковку продукції	93	20, 22
2.	Нараховано заробітну плату працівникам збуту	93	661
3.	Нараховано страхові внески на обов'язкове соціальне страхування	93	651-654
4.	Нараховано витрати на відрядження, пов'язані зі збутом продукції	93	372
5.	Нараховано амортизацію необоротних активів, що використовувались для збуту	93	131-133
6.	Відображено витрати на рекламу, надану сторонніми організаціями	93	685
7.	Нараховано витрати за комунальні послуги, послуги зв'язку, оренду торговельного (складського) приміщення, ремонт основних засобів, що використовувались для збуту продукції	93	685
8.	Списання витрат в кінці звітного місяця	791	93

Таблиця 5.7

**Облік інших операційних витрат**

№ з/п	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Відображено витрати на дослідження і розробки	941	20, 661, 658, 13
2.	Відображено собівартість реалізації іноземної валюти	942	333
3.	Відображено собівартість реалізації виробничих запасів та МШП	943	20, 22

№ з/п	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
3.	Нараховано резерв сумнівних боргів	944	38
4.			
	Списано прострочену дебіторську заборгованість	944	36, 37
5.			
	Відображено витрати від операційної курсової різниці	945	362, 312
6.			
	Списано уцінку запасів	946	20-28
7.			
	Відображено вартість нестачі, втрат запасів	947	20-28, 30
8.			
	Відображено нараховані штрафи, пені, неустойки	948	641, 63
9.			
10.	Відображено витрати на утримання об'єктів соціального побуту та житла	949	20, 22, 661, 65, 13
	Списання витрат в кінці звітного місяця	791	941-949
11.			

Таблиця 5.8

### Облік фінансових витрат

№ з/п	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
	Нараховано відсотки за кредит	951	684
1.			
	Нараховано відсотки по векселях, облігаціях	952	684
2.			
		96	14
3.	Нараховано втрати від участі в капіталі		
	Списання витрат в кінці звітного місяця	792	95,96
4.			

Таблиця 5.9

### Облік інших витрат

		Кореспондуючі рахунки	
№ з/п	Зміст		
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Відображено собівартість реалізації фінансових інвестицій	971	14, 35
2.	Відображено собівартість реалізації необоротних активів	972	10, 11, 12
3.	Відображено уцінку необоротних активів та фінансових інвестицій	975	10-12, 14
4.	Відображено залишкову вартість списаних необоротних активів при їх ліквідації	976	10-12
5.	Списання витрат в кінці звітного місяця	793	971-976

Таблиця 5.10

### Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку витрат майбутніх періодів

		Кореспондуючі рахунки	
№ з/п	Зміст		
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Витрати по періодичній підписці:		
	- оплата за періодичні підписку;	39	311
	- рівномірне списання протягом терміну підписки на адміністративні витрати	92	39
2.	Підготовка до початку діяльності підприємства		
	Матеріальні витрати, пов'язані з підготовкою:		
	- фактично понесені матеріальні витрати;	39	201,209,22
	- рівномірне списання в періоді діяльності підприємства*	23,92,949	39
	Витрати по оплаті праці працівників, задіяних в підготовчих роботах:		
		39	661,651-653

№ з/п	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Витрати по періодичній підписці:		
	- оплата за періодичні підписку;	39	311
	- рівномірне списання протягом терміну підписки на адміністративні витрати	92	39
2.	Підготовка до початку діяльності підприємства		
	- нарахування заробітної плати	23,92,949	39
	- рівномірне списання в періоді діяльності підприємства		
	Реєстрація в державних органах управління:		
	- оплата за реєстрацію;	39	311
	- рівномірне списання в періоді діяльності підприємства	92	39
3.	Оренда приміщення:		
	- оплата за оренду в наступних періодах;	39	311
	- списання вартості оренди на витрати відповідного періоду	23,92,949	39

\*Списання витрат майбутніх періодів на витрати звітного періоду може здійснюватись за двома принципами:

- списання на витрати того періоду, до якого безпосередньо вони відносяться (наприклад, оренда, підписка);
- розподіл здійснених витрат на витрати відповідного періоду за попередньо обраною і закріпленою наказом керівника підприємства базою розподілу (протягом першого року діяльності підприємства пропорційно отриманим доходам, рівномірно тощо).

Таблиця 5.11

**Визначення фінансового результату діяльності**

№ з/п	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	В кінці звітної періоду списується чистий дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на фінансовий результат	701, 702, 703	791
2.	В кінці звітної періоду списуються інші операційні доходи на фінансовий результат	711-719	791
3.	В кінці звітної періоду списується на фінансовий результат собівартість реалізації продукції, товарів, робіт, послуг	791	901, 902, 903
4.	В кінці звітної періоду списуються на фінансовий результат адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати	791	92, 93, 94
5.	В кінці звітної періоду списуються на фінансові результати фінансові доходи	72, 73	792
6.	Списуються на фінансовий результат фінансові витрати	792	95, 96
7.	Списуються на фінансовий результат інші доходи	741-746	793
8.	В кінці звітної періоду списуються на фінансовий результат інші витрати	793	97
9.	Нараховано витрати від надзвичайних подій (внаслідок стихійного лиха, пожежі тощо), або на попередження надзвичайних подій	99	20, 661, 65, 685
10.	В кінці звітної періоду списуються на фінансовий результат надзвичайні витрати	794	99
11.	Нараховано (надійшли кошти) у відшкодування наслідків надзвичайних подій або їх попередження	377, 31	75
12.	Списуються на фінансовий результат надзвичайні доходи	75	794
13	Формування фінансових результатів від усіх видів діяльності ДП:		
	✓ прибутку		
	✓ збитків	791-794	79
		79	791-794
14.	Нарахування податку з прибутку	981	641
		79	981
15.	Використання прибутку протягом звітної періоду:		



№ з/п	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
	✓ на виправлення помилок минулих років	443	
	✓ фонду на поповнення статутного фонду	443	20,131,661
	✓ фонду відрахування до резервного фонду	443	40
	✓ на нарахування дивідендів	443	43
			671
16.	Закриття рахунка 79 "Фінансові результати":		
	✓ нерозподілений прибуток	79	441
	✓ непокритий збиток	442	79
17.	Списання суми використаного прибутку за звітний період:		
	✓ Кт 441 в межах наявного сальдо за	441	443
	✓ залишок за на величину, що перевищує	442	443
	Кт 441		

Таблиця 5.12

### Аналіз фінансової стійкості (за абсолютними показниками)

№ з/п	Показник	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1.	Власний капітал, грн.	12300	13300
2.	Необоротні активи, грн.	6500	6700
3.	Власні оборотні кошти (р.1-р.2), грн.	5800	6600
4.	Поточні зобов'язання, грн.	6200	6000
5.	Наявність власних і поточних джерел покриття запасів (основні джерела покриття запасів, р.3+р.4), грн.	12000	12600
6.	Запаси, грн.	6100	6500

№ з/п	Показник	На початок звітного періоду		На кінець звітного періоду	
7.	Надлишок (+) або (-) нестача власних коштів (р.3-р.6), грн.	-300		+100	
8.	Надлишок (+) або (-) нестача основних джерел покриття запасів (р.5-р.6), грн.	+5900		+6100	
9.	Тип фінансової стійкості	нестійкий фін. стан		абсолютна стійкість	
10.	Запас стійкості фінансового стану, днів: р.8:Wx360, де W – сума надходжень від основної діяльності за попередній \ звітний період	+342,58		+322,94	
11.	Надлишок або нестача коштів на 1 грн. Запасів (р.8:6)	0,97		0,94	

Таблиця 5.13

Аналіз відносних показників фінансової стійкості

№ з/п	Показник	На початок року		На кінець року		(+.-)
		розрахунок	значення показника	розрахунок	значення показника	
1.	Коефіцієнт забезпечення запасів власними коштами	5800:6100	0,95	6600:6500	1,02	+0,07
2.	Коефіцієнт маневреності власного капіталу	5800:12300	0,47	6600:13300	0,50	+0,03
3.	Стабільність структури оборотних коштів	5800:12000	0,48	6600:12600	0,52	+0,04
4.	Коефіцієнт реальної вартості основних засобів	4500:18500	0,24	4700:19300	0,24	—

Таблиця 5.14

Зміст показників балансової моделі фінансової рівноваги

№ з/п	Умовне позначення	Зміст показника	Визначення за даними Ф№1 Баланс
1	2	3	4
1.	<input type="checkbox"/>	Необоротні активи	I розділ активу
2.	<input type="checkbox"/>	Нефінансові оборотні активи (запаси)	Ряд.100-140
3.	<input type="checkbox"/>	Поточна дебіторська заборгованість, грошові кошти	Ряд.150,160,170-210
4.	<input type="checkbox"/>	Витрати майбутніх періодів	III розділ активу
5.	<input type="checkbox"/>	Власний капітал	I розділ пасиву
6.	<input type="checkbox"/>	Забезпечення наступних витрат і платежів	II розділ пасиву
7.	<input type="checkbox"/>	Довгострокові зобов'язання	III розділ пасиву
8.	<input type="checkbox"/>	Короткострокові позички	Ряд.500-510
9.	<input type="checkbox"/>	Розрахунки: векселі видані, кредиторська заборгованість	Ряд.520-610
10.	<input type="checkbox"/>	Доходи майбутніх періодів	V розділ пасиву

Таблиця 5.15

Показники фінансової стійкості

№ з/п	Назва показника	Методика розрахунку з використанням даних Балансу
1	2	3
1.	<i>Коефіцієнт автономії</i> – визначає частку джерел коштів у загальному підсумку балансу ( <input type="checkbox"/> , де В- загальний підсумок балансу.	<input type="checkbox"/>
2.	<i>Коефіцієнт співвідношення позикових та власних коштів</i> <input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

№ з/п	Назва показника	Методика розрахунку з використанням даних Балансу
1	2	3
3.	Коефіцієнт мобільних та іммобілізованих коштів <input type="text"/>	<input type="text"/>
4.	Коефіцієнт маневреності <input type="text"/>	<input type="text"/>
5.	Коефіцієнт забезпеченості власними коштами <input type="text"/>	<input type="text"/>
6.	Коефіцієнт довгострокового залучення позикових коштів <input type="text"/>	<input type="text"/>
7.	Коефіцієнт короткострокової заборгованості виражає частку короткострокових зобов'язань в загальній сумі зобов'язань <input type="text"/>	<input type="text"/>
8.	Коефіцієнт автономії джерел формування запасів і витрат характеризує частку кредиторської заборгованості та інших пасивів у загальній сумі зобов'язань <input type="text"/>	<input type="text"/>
9.	Коефіцієнт фінансової стійкості (К9)	<input type="text"/>
10.	Загальний коефіцієнт ліквідності: коефіцієнт покриття (К10)	<input type="text"/>
11.	Коефіцієнт прогнозувань банкрутства характеризує частку чистих оборотних коштів у сумі активів балансу (К11)	<input type="text"/>

## Додаток 6

### Вимоги податкового законодавства до обліку ресурсів, власного капіталу, фінансових результатів

Таблиця 6.1

#### Вимоги податкового законодавства до операцій з власним капіталом та зобов'язаннями підприємства

№ з/п	Зміст господарської операції	Закон про прибуток [20]		Закон про ПДВ [19]		Стаття Закону про прибуток	Стаття Закону про ПДВ
		ВД	ВВ	ПЗ	ПК		
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Відображено перевищення внесків засновників підприємства над сумою визначеного статутного капіталу.	ВД	-	-	-	7.6.4, 4.1.6	7.3.1
2.	Оприбутковано ОЗ від юридичної особи як внесок до статутного капіталу.	-	-	-	-	-	3.2.8
3.	Нараховано працівникам відпускні за рахунок фонду забезпечення виплат відпусток.	-	ВВ	-	-	5.6.1	
4.	Проведено попередню оплату за матеріали, що будуть отримані в наступних періодах	-	ВВ	-	ПК	5.2.1, 11.2.1	7.4.1, 7.5.1

Таблиця 6.2

#### Вимоги податкового законодавства до операцій з необоротними активами

№ з/п	Зміст операції	Закон про прибуток		Закон про ПДВ		Стаття Закону про прибуток	Стаття Закону про ПДВ
		ВД	ВВ	ПЗ	ПК		
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Безоплатно отримані необоротні активи	ВД	-	-	-	4.1.6	
2.	Відображено собівартість реалізації фінансових інвестицій	-	-	-	-	-	
3.	Відображено надходження від постачальника основних засобів або вартість виконаних робіт підрядником, пов'язаних із створенням основних засобів	-	-	-	ПК	-	7.4.1
4.	Відображено залишкову вартість необоротних активів при їх ліквідації	-	ВВ=ЗВ об'єкта групи 1	-	-	8.4.8	4.9
5.	Отримано аванс за об'єкт ОЗ 2 і 3 груп	-	-	-	-	8.4.3	-
6.	Відвантажено (передано) об'єкт ОЗ 2 та 3 груп в результаті обміну (бартеру)	ВД	ВВ	-	-	8.4.3	-
7.	Виведено з експлуатації об'єкт 2 або 3 групи ОЗ у зв'язку з ліквідацією (добровільне рішення)	-	-	-	-	8.4.5	
8.	Амортизація ОЗ виробничого призначення	Коригування (зменшення) об'єкта оподаткування		-	-	8.1.2	
9.	Амортизація ОЗ невиробничого призначення	-	-	-	-	-	-

Таблиця 6.3

### Вимоги податкового законодавства до операцій з оборотними активами

№ з/п	Зміст операції	Закон про прибуток		Закон про ПДВ		Стаття закону про прибуток	Стаття закону про ПДВ
		ВД	ВВ	ПЗ	ПК		
1.	Продаж іноземної валюти за гривні	ВД	-	-	-	7.3.5	
2.	Безоплатне одержання запасів за справедливою вартістю	ВД	-	-	-	4.1.6	

3.	Передача за договором відповідального зберігання запасів, які використані у власному виробництві чи господарському обороті	ВД	-	-	-	4.1.6	
4.	Відображено перевищення (приріст) балансової вартості запасів на кінець звітного періоду порівняно з початком цього ж звітного періоду	ВД	-	-	-	5.9	
5.	Відображено зменшення (убуток) балансової вартості запасів на кінець звітного періоду порівняно з початком цього ж звітного періоду	-	ВВ	-	-	5.9	
6.	Реалізовано запаси за готівкову (безготівкову) оплату	ВД	-	ПЗ	-	4.1.1, 11.3.1	7.3.1
7.	Реалізовано запаси на умовах оплати в наступних періодах	ВД	-	ПЗ	-	4.1.1, 11.3.1	7.3.1
8.	Отримано запаси на умовах оплати в наступних періодах	-	ВВ	-	ПК	5.2.1, 11.2.1	7.4.1, 7.5.1
9.	Отримано запаси від ліквідації необоротних активів	-	-	-	-	5.9	

Таблиця 6.4

Вимоги податкового законодавства до обліку доходів

№ з/п	Зміст операції	Закон про прибуток		Закон про ПДВ		Стаття Закону про прибуток	Стаття Закону про ПДВ
		ВД	ВВ	ПЗ	ПК		
1.	Відображено дохід від операційної оренди	ВД	-	ПЗ	-	4.1.4	7.3.1
2.	Отримано попередньо нараховані штрафи, пені, неустойки	ВД	-	-	-	4.1.6	
3.	Включено в дохід прострочену дебіторську заборгованість	ВД	-	-	-	4.1.6, 12.1.5	
4.	Нараховано дохід від участі в капіталі	ВД	-	-	-	4.1.4, 7.7.3	
5.	Нараховано дивіденди по акціях	ВД	-	-	-	7.8.6	

6.	Нараховано відсотки по векселях	ВД	-	-	-	4.1.4	
----	---------------------------------	----	---	---	---	-------	--

Таблиця 6.

**Вимоги податкового законодавства до обліку витрат**

№ з/п	Зміст операції	Закон про прибуток		Закон про ПДВ		Стаття Закону про прибуток	Стаття Закону про ПДВ
		ВД	ВВ	ПЗ	ПК		
1.	Нараховано витрати по відшкодуванню відряджень фізичних осіб, що перебувають у трудових відношеннях з підприємством	-	ВВ	-	-	5.4.8	
2.	Нараховано податки до бюджету (місцеві платежі, плата за землю)	-	ВВ	-	-	5.2.5	
3.	Відображено витрати на рекламу, надану сторонніми організаціями	-	ВВ	-	ПК	5.4.4	7.4.1, 3.1.1
4.	Відображено витрати на дослідження і розробки	-	ВВ	-	-	5.4.2	
5.	Списано прострочену дебіторську заборгованість	-	ВВ	-	-	5.2.8, 12.1	
6.	Проведено уцінку запасів	-	ВВ	-	-	5.2.9, 5.9	
7.	Відображено витрати на утримання об'єктів соціального побуту та житла	-	ВВ	-	-	5.4.9	
8.	Нараховано відсотки по векселях, облігаціях	-	ВВ	-	-	5.5.1	
9.	Нараховано втрати від участі в капіталі	-	ВВ	-	-	7.7.5	
10.	Відображено витрати на проведення передпродажних та рекламних заходів стосовно товарів, що продаються	-	ВВ	-	-	5.4.4	
11.	Придбано ліцензію на введення господарської діяльності	-	ВВ	-	-	5.4.7	
12.	Нараховано відсотки за отриманий кредит	-	ВВ	-	-	5.5.1	
13.	Нараховано основну і додаткову заробітну плату працівникам підприємства	-	ВВ	-	-	5.6.1	



№ з/п	Зміст операції	Закон про прибуток		Закон про ПДВ		Стаття Закону про прибуток	Стаття Закону про ПДВ
		ВД	ВВ	ПЗ	ПК		
14.	Нараховано страхові внески на обов'язкове державне соціальне страхування	-	ВВ	-	-	5.7.1	
15.	Отримано і оприбутковано товари (роботи, послуги) від постачальників на умовах оплати в звітних або в наступних періодах	-	ВВ	-	ПК	11.2.1	7.5.1
16.	Перераховано попередню оплату за ТМЦ (постачальник – платник податку на прибуток)	-	ВВ	-	ПК	11.2.1	7.5.1
17.	Визнано підприємством претензії (штрафи, пені, неустойки), пред'явлені зі сторін договору	-	-	-	-	5.3.5	
18.	Відображено витрати на придбання літератури, передплату спеціалізованих періодичних видань	-	ВВ	-	-	5.4.2	
19.	Перераховано кошти до Державного бюджету України або місцевого бюджету (2-5% оподаткованого прибутку попереднього року)	-	ВВ	-	-	5.2.2	
20.	Перераховано кошти підприємствами всеукраїнських об'єднань осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи для проведення благодійницької діяльності (не більше 10% оподаткованого прибутку попереднього року)	-	ВВ	-	-	5.2.3	
21.	Перераховано кошти для цільового використання з метою охорони культурної спадщини установам науки, освіти, культури, заповідникам тощо (не більше 10% оподаткованого прибутку попереднього року)	-	ВВ	-	-	5.2.13	
22.	Придбано спецодяг, взуття тощо для забезпечення виконання працівниками своїх професійних обов'язків на умовах оплати в звітному або в наступних періодах	-	ВВ	-	ПК	5.4.1	7.5.1

## Додаток 7

Основні податки та обов'язкові платежі для суб'єктів підприємницької діяльності

№	Податок (платіж)	Ставка податку	Об'єкт оподаткування	Термін сплати	Термін подання розрахунків	Облік нарахування	Місце подання
1	2	3	4	5	6	7	8
Загальнодержавні податки та збори							
1	ПДВ	20%	Операції з поставки товарів, робіт, послуг, вивезення (ввезення, пересилання) товарів	Протягом 10 днів після подання місячної Декларації, протягом 10 днів після подання квартальної декларації	Протягом 20 днів після закінчення звітного місяця, 40 днів – після закінчення звітного кварталу	Дт643, 70, 71, 74, 31 – Кт 641;  Кт 63, 685, 377, 684, 644 –Дт 641;	Податковий орган за місцем державної реєстрації СПД
2	Акцизний збір	Диференційовані ставки на підакцизні товари	Обороти з реалізації підакцизних товарів (для виробників), митна вартість (для імпортерів)	Авансом-для імпортерів; один раз в три дні, подекадно, щомісячно - в залежності від обсягів реалізації для виробників	Не пізніше 20-го числа місяця, наступного за звітним	Дт 701, 702 - Кт 641	Податковий орган за місцем державної реєстрації СПД
3	Податок на прибуток	25%	$(ВД - ВВ - А) \times$ ставка податку	Квартальний платіж - протягом 10 днів після подання квартальної декларації, сплата податку – 10 днів після подачі звітності	Декларація - протягом 40 днів після закінчення звітного кварталу, граничний строк подачі декларації за 11 місяців – 20 кал. днів після закінчення звітного періоду	Дт 981, 17-Кт 64	Податковий орган за місцем державної реєстрації СПД
4	Єдиний податок	10%-для неплатників ПДВ;6%-для платників ПДВ	Виручка від реалізації без ПДВ та акцизного збору	До 19 числа (включно) щомісячно	Не пізніше 20 числа після закінчення звітного кварталу	Дт92 - Кт641	Податковий орган за місцем державної реєстрації СПД
5	Податок з доходу громадян	з 01.01.2004р. по 31.12.2006р. – 13%, з 01.01.2007р. – 15%	Загальний місячний оподатковуваний дохід	Утримується при нарахуванні з/п, Якщо дохід нараховується але не виплачується, то податок з доходів підлягає		Дт661 - Кт641	

№	Податок (платіж)	Ставка податку	Об'єкт оподаткування	Термін сплати	Термін подання розрахунків	Облік нарахування	Місце подання
1	2	3	4	5	6	7	8
				сплаті до бюджету у строки, встановлені законом для місячного податкового періоду.			
6	Страхові внески на обов'язкове державне пенсійне страхування	33,2%(4%-на доходи інвалідів) - нарахування; 13,8% - для платників ФСП; 2% - утримання	Витрати на оплату основної та додаткової заробітних плат та інших видів заохочень та виплат *	Одночасно з отриманням коштів в банку на оплату праці, протягом 20 днів після нарахування заробітної плати	Протягом 20 днів після закінчення звітного місяця - Розрахунок зобов'язання зі сплати збору за місяць	Дт23,91,92,93,94-Кт651; Дт661 – Кт651	В регіональне відділення Пенсійного фонду
7	Збір на обов'язкове соціальне страхування в зв'язку тимчасовою втратою працездатності	1,4%-нарахування; 0,5%,1%-утримання.	Витрати на оплату основної та додаткової заробітних плат та інших видів заохочень та виплат *	Одночасно з отриманням коштів в банку на оплату праці	До 20 числа після звітного періоду	Дт23,91,92,93,94-Кт652; Дт661 – Кт652	До органів соціального страхування
8	Збір на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття.	1,6% -нарахування; 0,6%-утримання	Витрати на оплату основної та додаткової заробітних плат та інших видів заохочень та виплат *	Одночасно з отриманням коштів в банку на оплату праці	До 20 числа після закінчення кварталу - квартальний розрахунок, до 25 січня після закінчення року – річний	Дт23,91,92,93,94-Кт653; Дт661 – Кт653	До регіонального відділення Центру зайнятості
9	Збір до Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань	Диференційовані ставки нарахування в залежності від ступеня ризику; 0,2 % для бюджетних установ та об'єднань громадян	Витрати на оплату основної та додаткової заробітних плат та інших видів заохочень та виплат *	Одночасно з отриманням коштів в банку на оплату праці	До 20 числа після закінчення кварталу - квартальний розрахунок, до 25 січня після закінчення року – річний	Дт23,91,92,93,94-Кт652	До регіонального відділення Фонду
10	Патентування певних видів підприємницької діяльності за готівку.	Відповідно до законів у межах граничних рівнів	Торговельна діяльність за готівкові кошти, діяльність надання побутових послуг.	До 14 числа місяця, що передує звітному		Дт39 - Кт311-сплата; Дт641 - Кт39-списання в межах нарахованого податку з прибутку;	Звітність не подається

№	Податок (платіж)	Ставка податку	Об'єкт оподаткування	Термін сплати	Термін подання розрахунків	Облік нарахування	Місце подання
1	2	3	4	5	6	7	8
						Дт 92 (93) – Кт39-на суму, що перевищує нарахований податок прибутку 3	
1 1	Звітність по нарахованих та виплачених доходах.	-	Суми нарахованих та виплачених доходів	-	Щоквартально протягом 40 днів після закінчення звітного кварталу (Податковий розрахунок Ф№1-ДФ)	Нараховані – Кт661 – Дт23,92...; виплачені - Дт 661-Кт 301, 311, 701-703, 712	Податковий орган за місцем державної реєстрації СПД
1 2	Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин та механізмів	Ставки на рік відповідно до коду за Гармонізованою системою кодуювання.	Зареєстровані власні транспортні засоби станом на 01.01	Щоквартально до 15 числа	До 01.03 – річний розрахунок. Якщо підприємство придбає транспортний засіб протягом року, то розрахунок подається до податкового органу в десятиденний термін після реєстрації транспортного засобу в органах ДАІ МВС України	Дт 92 –Кт 641	Податковий орган за місцем державної реєстрації СПД
1 3	Плата за землю, орендна плата за землею державної та комунальної власності	Ставки податку визначаються залежно від якості та місця розташування земельної ділянки, виходячи з грошової оцінки землі	Земельна ділянка, яка перебуває у власності, користуванні, на умовах оренди	Щомісячно до 30 числа після закінчення звітного місяця	До 01.02. - річний розрахунок плати за землю та податкової декларації орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності.	Дт 92 –Кт 641	Податковий орган за місцезнаходженням земельних ділянок
1 4	Збір за забруднення навколишнього середовища	Фіксовані суми в грн. за одиницю основних забруднюючих речовин та розміщених відходів.	За викиди стаціонарними джерелами - на підставі лімітів, виходячи з фактичних обсягів викидів нормативів збору та коригувальних коефіцієнтів. За	Протягом 10 днів після подання квартального розрахунку	Протягом 40 днів після закінчення звітного кварталу квартальні розрахунки	Дт 92 – Кт 641	Податковий орган за місцем державної реєстрації СПД

№	Податок (платіж)	Ставка податку	Об'єкт оподаткування	Термін сплати	Термін подання розрахунків	Облік нарахування	Місце подання
1	2	3	4	5	6	7	8
			викиди пересувними джерелами - виходячи 3 кількості використаного пального та його виду на підставі нормативів збору та коригувальних коефіцієнтів				
Місцеві податки та збори							
1 5	Податок з реклами	0,1% вартості послуг за розміщення одноразової реклами та 0,5% - на тривалий час	Вартість послуг за розміщення та встановлення реклами без урахування ПДВ	Під час оплати послуг за встановлення та розміщення реклами	Протягом 20 днів після закінчення звітного місяця	Дт 93 - Кт 641	Податковий орган за місцем державної реєстрації СПД
1 6	Комунальний податок (крім установ, що утримуються за рахунок бюджету)	10% НМДГ за кожного середньоспискового працівника	(Середньооблікована чисельність x 17 грн.) x 0,1	До 15 числа після закінчення 1 і 2-го місяця, протягом 10 днів після подання квартального Розрахунку – квартальний платіж	Протягом 40 днів після закінчення звітного кварталу квартальний розрахунок	Дт 92 - Кт 641	Податковий орган за місцем державної реєстрації СПД

- максимальний розмір доходу з якого стягуються соціальні внески з 01.01. 01.2009р. – 13035 грн.
- мінімальна заробітна плата з 1.01.2010р. - 869 грн., з 1.04.2010р. – 884 грн., з 01.07.2010р. – 888грн., з 01.10.2010р. – 907 грн., з 01.12.2010р. – 922 грн.
- розмір заробітної плати, що дає право на податкову соціальну пільгу з 1.01.2010р. – 434,50, в межах доходу 1220,00 грн. на місяць
- прожитковий мінімум на працездатну особу – відповідає мінімальній заробітній платі.

[1] Витрати по ремонту основних засобів, які обслуговують виробничі процеси, обліковуються на рах.23 і 91, які забезпечують діяльність підприємства - на рах.92, 93. Якщо основні засоби, що ремонтуються, беруть участь в забезпеченні функціонування об'єктів соціальної інфраструктури – витрати по ремонту обліковуються на рах.949.