

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Донецький національний університет економіки і торгівлі
імені Михайла Туган-Барановського

Кафедра обліку та аудиту

Л.Я. Шевченко

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ З ДИСЦИПЛІНИ

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

Кривий Ріг
2017

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Донецький національний університет економіки і торгівлі
імені Михайла Туган-Барановського

Кафедра обліку та аудиту

Л.Я. Шевченко

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ З ДИСЦИПЛІНИ

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

Галузь знань: 07 «Управління та адміністрування»

Спеціальність: 071 «Облік і оподаткування»

Ступінь: магістр

	Затверджено на засіданні кафедри обліку та аудиту Протокол № ____ від “ ____ ” _____ 2017 р.
	Схвалено навчально-методичною радою ДонНУЕТ Протокол № ____ від “ ____ ” _____ 2017 р.

Кривий Ріг
2017

УДК 657
Ш 37

Рецензенти:

М.Т. Шендригоренко, кандидат економічних наук, доцент

О.В. Неівестна, кандидат економічних наук, доцент

Шевченко Л.Я.

Ш 37 Конспект лекцій з дисципліни «Організація обліку» [Текст] : для студ. спеціальності 071 «Облік і оподаткування», ступінь магістр / М-во освіти і науки України, Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган - Барановського, каф. обліку та аудиту; Л.Я. Шевченко – Кривий Ріг: [ДонНУЕТ], 2017. – 136 с.

Конспект лекцій розроблено для надання допомоги студентам спеціальності 071 «Облік і оподаткування», навчальним планом для яких передбачено вивчення дисципліни «Організація обліку». У конспекті лекцій за змістовими модулями викладено зміст тем, а також наведено список рекомендованої літератури, міні-лексикон та питання для самоперевірки знань.

© Шевченко Л.Я., 2017

© Донецький національний
університет економіки і
торгівлі імені Михайла
Туган - Барановського, 2017

ЗМІСТ

ВСТУП

Змістовий модуль 1. Необхідність і сутність організації бухгалтерського обліку на підприємстві

Тема 1. Основи організації бухгалтерського обліку 8

1.1. Поняття організації бухгалтерського обліку. Предмет і метод організації бухгалтерського обліку 10

1.2. Завдання організації бухгалтерського обліку. 12

1.3. Організація інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку. 13

1.4. Етапи та елементи організації бухгалтерського обліку. 15

1.5. Технічне та програмне забезпечення. 16

1.6. Організація робочого місця та ергономічне забезпечення бухгалтерського обліку. 18

Тема 2. Організація облікової політики підприємства 20

2.1. Поняття облікової політики підприємства 20

2.2. Формування облікової політики підприємства 21

2.3. Порядок розробки робочого плану рахунків 22

2.4. Форми бухгалтерського обліку 24

Тема 3. Організація облікового процесу 25

3.1. Об'єкти організації облікового процесу. 25

3.2. Організація облікових номенклатур. 26

3.3. Організація носіїв облікової інформації. 27

3.4. Графік документообігу. 28

3.5. Організація зберігання та утилізації первинних документів. 29

3.6. Форми організації бухгалтерського облікового процесу. 29

Тема 4. Організація роботи облікового апарату 30

4.1. Призначення та функції бухгалтерії. 30

4.2. Побудова структури облікового апарату 31

4.2.1. Організаційна структура бухгалтерії. 32

4.2.2. Принципи та форми побудови структури облікового апарату. 33

	5
4.3. Посадові інструкції бухгалтерів.	34
Змістовий модуль 2. Організація бухгалтерського обліку активів та пасивів підприємства	
Тема 5. Організація обліку власного капіталу	36
5.1. Основні завдання та нормативна база організації обліку власного капіталу	36
5.2. Поняття та класифікація власного капіталу за діючими стандартами обліку.	37
5.3. Організація обліку формування статутного капіталу	38
5.4. Організація обліку неоплаченого, пайового, додаткового, вилученого та резервного капіталу.	39
5.5. Організація обліку змін статутного капіталу.	41
Тема 6. Організація обліку зобов'язань	42
6.1. Поняття, класифікація та оцінка зобов'язань.	42
6.2. Організація обліку позик банку.	44
6.3. Організація обліку векселів виданих, зобов'язань за облігаціями та з оренди.	46
6.4. Організація обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками.	47
6.5. Організація обліку розрахунків за податками, платежами та за страхуванням.	48
6.6. Організація обліку іншої кредиторської заборгованості.	50
Тема 7. Організація обліку праці та її оплати	51
7.1. Завдання та принципи організації обліку праці та її оплати.	51
7.2. Кадрова документація: склад, види.	52
7.3. Організація обліку оплати праці.	53
7.4. Організація обліку відпусток, їх розрахунок та оплата.	55
7.5. Організація синтетичного та аналітичного обліку розрахунків з оплати праці.	56
Тема 8. Організація обліку довгострокових активів	57
8.1. Організація обліку основних засобів.	57
8.2. Організація первинного обліку основних засобів.	58
8.3. Організація обліку надходження основних засобів.	60

	6
8.4. Організація обліку амортизації основних засобів.	61
8.5. Організація обліку ремонту основних засобів	62
8.6. Організація обліку вибуття основних засобів	63
8.7. Організація обліку орендних та лізингових операцій.	64
8.8. Організація обліку інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів.	65
Тема 9. Організація обліку оборотних активів	68
9.1. Основні завдання організації обліку запасів.	68
9.2. Визначення, класифікація та оцінка запасів.	69
9.3. Оцінка запасів.	71
9.4. Організація первинного обліку руху запасів.	73
9.5. Організація обліку надходження, зберігання та вибуття запасів.	75
9.6. Організація синтетичного та аналітичного обліку запасів.	77
Тема 10. Організація обліку витрат і доходів	78
10.1. Умови визначення доходу.	78
10.2. Класифікація доходів	83
10.3. Облік доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	84
10.4. Облік інших операційних доходів	88
10.5. Облік доходів від фінансової діяльності	90
10.6. Облік доходів, які виникають у ході інвестиційної діяльності.	92
10.7. Економічна сутність та класифікація витрат	93
10.8. Групування витрат за економічними елементами	98
10.9. Облік матеріальних витрат	99
10.10. Облік витрат на оплату праці та відрахувань на соціальні заходи	101
10.11. Облік амортизації та інших операційних витрат	103
10.12. Облік інших затрат	106
10.13. Формування та облік собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	107
10.14. Облік загальновиробничих витрат	112
10.15. Облік операційних витрат	119
10.16. Облік витрат іншої звичайної діяльності	120
Тема 11. Організація обліку фінансових результатів діяльності підприємства	123
11.1. Класифікація фінансових результатів.	123
11.2. Характеристика рахунку 79 "Фінансові результати».	124
11.3. Методика визначення та облік фінансових результатів від операційної діяльності	126

- 11.4. Методика визначення та облік фінансових результатів від фінансової діяльності 128
- 11.5. Методика визначення та облік фінансових результатів від іншої операційної діяльності 129

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ

ВСТУП

Питання організації обліку, виходячи з вузьких рамок облікового погляду і бухгалтерського досвіду, останнім часом привертає до себе все більше уваги.

Недоліки в організації бухгалтерського обліку викликають відставання обліку, затримання подання звітних даних та іншої інформації. Наявність великих розривів в часі між моментом одержання обліково-економічної інформації і моментом її використання перешкоджає підвищенню економічної ефективності діяльності підприємств. Недоліки в організації обліку призводять до його заплутаності, створення умов для розкрадання матеріальних цінностей та інших зловживань, збільшення витрат на утримання облікового персоналу.

Організація обліку - самостійний розділ курсу бухгалтерського обліку, який має для бухгалтерів особливо важливе значення. Для підготовки працівників обліку вищої кваліфікації цей розділ з метою найбільш продуктивного опрацювання організаційних питань виділений в самостійний курс.

Організація бухгалтерського обліку є складною системою - сукупністю елементів методу обліку, пов'язаних між собою та об'єднаних в єдине ціле, які надають інформацію про стан і рух активів, капіталу та зобов'язань підприємства, про характер і результати господарювання в єдиному грошовому вимірнику.

Зміни, які сьогодні відбуваються в економічному житті країни, призводять до формування нових вимог, які висуваються до спеціалістів з бухгалтерського обліку. Будь-який керівник на питання про вимоги, які він висуває до бухгалтера, відразу наводить вичерпний перелік: вища освіта, вміння працювати з сучасною комп'ютерною технікою, досвід і, звичайно, володіння іноземною мовою. Однак, для кваліфікованого спеціаліста головним є володіння мовою бізнесу - бухгалтерським обліком. Саме такою мовою Вам, як майбутнім спеціалістам, доведеться спілкуватися з керівником, власниками, інвесторами та контрагентами, представниками податкових та інших державних органів тощо.

Мета вивчення дисципліни - формування системи знань з теоретичних питань організації бухгалтерського обліку і його методології, практичних навичок ведення бухгалтерського обліку підприємств, організацій, установ, підготовки й надання фінансової інформації різним користувачам для розробки, обґрунтування й прийняття управлінських рішень.

Завдання – ознайомлення з теоретичними основами організації бухгалтерського обліку; дослідження системи законодавчо - нормативного регулювання обліку; дослідження методів ведення обліку, складання фінансової звітності та критерії її оцінювання, економічного змісту об'єктів

обліку на основі загальної економічної теорії, економічного змісту господарських фактів, явищ і процесів, їх взаємозв'язок на основі теорії подвійного запису бухгалтерського обліку, законів, які впливають на побудову і ведення бухгалтерського обліку (документування господарських фактів, формування системи показників фінансової діяльності підприємства), методику складання бухгалтерського запису будь-якого явища, факту та процесу, які пов'язані з фінансово-господарською діяльністю підприємства, організацію обліку підприємницької діяльності та документальне оформлення всіх видів операцій з придбання та продажу активів, обліку коштів, цінних паперів, форм розрахунків тощо.

Змістовий модуль 1. Необхідність і сутність організації бухгалтерського обліку на підприємстві

ЛЕКЦІЯ 1

Тема 1. Основи організації бухгалтерського обліку

Зміст

- 1.1. Поняття організації бухгалтерського обліку. Предмет і метод організації бухгалтерського обліку
- 1.2. Завдання організації бухгалтерського обліку.
- 1.3. Організація інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку.
- 1.4. Етапи та елементи організації бухгалтерського обліку.
- 1.5. Технічне та програмне забезпечення.
- 1.6. Організація робочого місця та ергономічне забезпечення бухгалтерського обліку.

Список рекомендованої літератури: [1,3, 6, 8, 10, 31].

Міні-лексикон: бухгалтерський облік, організація бухгалтерського обліку, облікова політика, план рахунків бухгалтерського обліку, форми ведення бухгалтерського обліку.

1.1. Поняття організації бухгалтерського обліку. Предмет і метод організації бухгалтерського обліку

З розвитком ринкової економіки ускладнюються внутрішньогосподарські та зовнішні зв'язки підприємства, зростають потоки економічної і іншої інформації, яка має бути ефективно оброблена та перетворена в інформацію, корисну для обґрунтування та прийняття рішень оперативного, тактичного, стратегічного порядку. Переважну частину інформації, особливо для прийнятій оперативних та тактичних рішень, надає система бухгалтерського обліку. Від того, як організовано бухгалтерський облік на підприємстві, як він виконує свої облікові, контрольні та аналітичні функції, значною мірою залежить рівень прийнятих управлінських рішень. Питаннями організації бухгалтерського обліку на підприємстві, установі, організації займається наука організація бухгалтерського обліку. Згідно із Законом України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" питання організації обліку відноситься до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства й установчих документів.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно вибирає форми його організації:

- введення в штат підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби, як самостійного структурного підрозділу, па чолі з головним бухгалтером.

- користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи.

- ведення па договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою.

- самостійне ведення бухгалтерського обліку і складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства.

Підприємство самостійно:

- визначає облікову політику.

- розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників па підпис бухгалтерських документів.

- може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділи та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік з наступним включенням показників до фінансового звіту підприємства.

Організація бухгалтерського обліку — це сукупність дій зі створення цілісної системи бухгалтерської о обліку, підтримання і підвищення рівня її організованості, функціонування якої спрямоване па забезпечення інформаційних потреб користувачів облікової інформації, включаючи вибір форм організації та формування матеріального й інформаційного забезпечення облікового процесу.

Організація бухгалтерського обліку є одним із найбільш відповідальних етапів створення підприємства та підготовки до його ефективної діяльності. Без організованого обліку неможлива ефективна господарська діяльність підприємства.

Основними передумовами раціональної організації обліку на підприємстві є наступні:

- урахування організаційної структури підприємства, особливостей застосовуваної техніки і технології, організації виробництва.

- визначення характеру й обсягу інформації необхідної для обґрунтування оперативних, тактичних і стратегічних рішень.

- урахування законодавчих і нормативних актів щодо здійснення підприємницької діяльності та обліку і звітності.

- встановлення облікових взаємовідносин бухгалтерії з оперативно відокремленими підрозділами підприємства.

Організація обліку і технологія обліку тісно пов'язані. Технологія бухгалтерського обліку — це процес обробки облікових даних, що виступає послідовною сукупністю окремих етапів, які об'єднують упорядковані в часі взаємопов'язані стадії, виконання яких є необхідним і достатнім для отримання потрібної облікової інформації¹.

Метою дисципліни «Організація обліку» є формування знань про раціональну організацію системи економічної інформації для її використання в процесі прийняття управлінських рішень.

Організація бухгалтерського обліку — наука історична, предмет і метод якої на кожному етапі розвитку суспільства постійно вдосконалювалися.

Концептуальною основою організації бухгалтерського обліку є безперервність його ведення з дня реєстрації до ліквідації підприємства.

Предметом дисципліни організація бухгалтерського обліку є системи обліку, контролю і аналізу підприємства, установи, організації.

Метод дисципліни — це сукупність способів і прийомів з допомогою яких досягається вирішення її завдань. При цьому використовуються як загальнонаукові методи діалектичного пізнання (індукція, дедукція, аналіз, синтез, аналогія тощо), так і специфічні способи і прийоми (економіко-статистичні, спостережень, анкетування, графічний, проектування, розрахунковий тощо).

Суб'єктами організації бухгалтерського обліку є директор та головний бухгалтер підприємства.

1.2. Завдання організації бухгалтерського обліку

Завданнями, які вирішуються наукою про організацію бухгалтерського обліку в управлінні підприємством є наступні:

- визначення сутності організації бухгалтерського обліку та його місця у виконанні завдань підприємства;
- теоретичне обґрунтування предмету дисципліни;
- розробка вимог до організації робочих місць працівників бухгалтерської служби;
- обґрунтування та розробка норм праці працівників бухгалтерії;
- обґрунтування та розробка комплексних системних зв'язків працівників бухгалтерії з іншими економічними службами (контрольними, аналітичними) та іншими центрами відповідальності;
- обґрунтування та розробка рекомендацій з впровадження інновацій з організації бухгалтерського обліку, контролю та аналітичних служб.

Суб'єктами організації бухгалтерського обліку є керівники підприємства — директор і головний бухгалтер.

Об'єкт — обліковий процес, його організаційне, інформаційне та технічне забезпечення, праця виконавців.

1.3. Етапи та елементи організації бухгалтерського обліку

Організація бухгалтерського обліку складається із трьох взаємопов'язаних етапів:

- методичного;
- технічного;
- організаційного.

Методичний етап — це вибір конкретного застосування елементів методу бухгалтерського обліку, тобто вибір системи певних способів і прийомів, що дозволяють бухгалтерському обліку здійснювати свої функції (документація і інвентаризація, рахунок і подвійний запис, оцінка і калькуляція, баланс і звітність).

Технічний етап — це вибір оптимальної форми бухгалтерського обліку, що найбільш повно відповідає галузі та масштабу підприємства. Він полягає у виборі способу оброблення облікових даних (вручну чи комп'ютеризовано), розробленні переліку і форм облікових регістрів, встановленні порядку здійснення і переносу записів в регістрах.

Організаційний етап — це організація роботи облікового апарату. Він поєднує наступні чинники:

- встановлення найбільш економічної та ефективної системи обліку (централізована або децентралізована);
- визначення оптимальної структури облікового апарату (розподіл облікової праці за ділянками);
- встановлення норм праці та часу, необхідного для виконання робіт, визначення оптимальної чисельності бухгалтерів;
- набір кадрів та їх навчання;
- організацію робочих місць бухгалтерів;
- встановлення належних інформаційних зв'язків між окремими частинами бухгалтерії;
- організацію матеріального, інформаційного і технічного забезпечення облікових працівників;
- мотивацію працівників бухгалтерії;
- встановлення правильного і точного обліку роботи працівників і контроль за виконанням ними функцій;
- організацію архіву бухгалтерських документів;
- організацію безпеки та захисту облікової інформації.

Організація бухгалтерського обліку як цілісна наука включає в себе елементи (складові). Виділяють наступні основні елементи організації бухгалтерського обліку:

- положення про бухгалтерську службу;
- положення про головного бухгалтера;
- схеми документообігу;
- посадові інструкції;
- організаційне, правове і методологічне забезпечення;
- технічне забезпечення;
- наукова організація праці;
- тощо.

Організація бухгалтерського обліку залежить також від обсягу облікових робіт та облікової політики, яку провадить підприємство. Однією з важливих передумов раціональної організації обліку є розробка плану організації бухгалтерського обліку, яким визначається зміст, послідовність і строки виконання облікових робіт на підприємстві, порядок одержання інформації, складання і подання звітності.

План організації бухгалтерського обліку має містити:

- план звітності;
- план документації і документообігу;
- план рахунків та їх кореспонденцію;
- план інвентаризації;
- план технічного оформлення облікової інформації.

План звітності — це перелік форм встановленої звітності, строки її складання і подання. При цьому планується як зовнішня звітність, що подається відповідним органам, так і внутрішня.

План документації і документообігу складається на підставі переліку типових і спеціалізованих форм документів, встановлених для підприємств відповідної галузі. Основне завдання плану полягає у визначенні порядку документального оформлення господарських операцій найзручнішими для підприємства документами з урахуванням специфіки його діяльності, а також визначення послідовності проходження документів за всіма стадіями облікового опрацювання.

План рахунків та типова їх кореспонденція. Відповідно до типового Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій па підприємстві складають власний план рахунків бухгалтерського обліку, з урахуванням особливостей діяльності і отримання необхідної інформації для управління та звітності.

План інвентаризації передбачає строки і порядок проведення інвентаризації матеріальних цінностей, грошових коштів та інших активів підприємства, а

також зобов'язань за розрахунками з різними дебіторами і кредиторами. Цим планом передбачаються як повні інвентаризації, так і часткові, визначаються орієнтовні строки і порядок проведення раптових інвентаризацій. При цьому строки раптових інвентаризацій не повинні бути завчасно відомі матеріально відповідальним особам.

План технічного оформлення обліку передбачає детальну характеристику форми, за якою має вестися бухгалтерський облік на підприємстві, перелік і порядок ведення облікових реєстрів, а також заходи щодо раціональної організації облікового процесу, і в першу чергу, — за рахунок забезпечення й ефективного використання сучасних засобів обчислювальної техніки.

1.4. Організація інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку

Незважаючи на те, що бухгалтерський облік досить часто визначають як інформаційну систему, яка вимірює, обробляє і передає фінансову інформацію про господарюючий суб'єкт, він сам потребує інформаційного забезпечення, насамперед нормативного.

Кожним рівнем управління обліком створюється певна нормативна та методична база стосовно його ведення, цілей і задач.

Перший та другий рівні управління обліком передбачають суворе дотримання чітко встановлених норм, правил і процедур порушення яких тягне за собою відповідальність підприємств згідно із законом. При цьому, встановлені правила і процедури досить часто дозволяють застосування як основного, так і чітко обмеженої кількості альтернативних варіантів.

Третій рівень управління передбачає насамперед розробку загальної методологічної бази та методологічної бази, яка враховує особливості галузей економіки та вимоги нормативних документів першого та другого рівня управління.

Четвертий рівень управління бухгалтерським обліком в Україні представляють внутрішні розпорядчі документи підприємств, установ і організацій (накази, постанови, розпорядження, рішення) щодо ведення та організації бухгалтерського обліку. Відповідальність за порушення внутрішніх нормативних документів встановлюється самим підприємством.

Крім нормативно-методологічної бази з ведення бухгалтерського обліку, при його організації широко використовується і позаоблікова інформація. Найбільший обсяг позаоблікової інформації використовується при розробці пропозицій з прийняття стратегічних управлінських рішень. До позаоблікової інформації, яку використовує система бухгалтерського обліку належать:

- соціальна інформація;
- екологічна інформація;
- різноманітна технічна і технологічна документація тощо.

Інформацію для забезпечення системи бухгалтерського обліку можна отримувати з багатьох джерел. Всі способи інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку мають право на існування. Однак, використанням одного способу обмежуватись не слід, адже кожен спосіб має як переваги, - так і недоліки. Визначальними факторами при виборі способів отримання інформації є її ціна, своєчасність та повне задоволення вимог системи бухгалтерського обліку.

1.5. Технічне та програмне забезпечення бухгалтерського обліку

Останнім часом обчислювальна техніка перетворилась на визначальний фактор організації обліку. Застосування комп'ютерної техніки дозволяє прискорити обробку облікової інформації та передачу її за всіма напрямками. Поряд з обліковою інформацією з допомогою комп'ютера можна отримувати оперативну і вчасно всю інформацію для забезпечення системи бухгалтерського обліку, а тому однією з вирішальних складових матеріально-технічного забезпечення бухгалтерського обліку є комп'ютеризація та програмне забезпечення.

Сучасні розвинені програмні бухгалтерські системи мають забезпечувати такі можливості аналітичного обліку:

1. Багаторівневий бухгалтерський облік, тобто розбиття групи аналітичних ознак на підгрупи. Підприємства мають змогу одночасно вести синтетичний та аналітичний облік основних засобів, нематеріальних активів, матеріалів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, за видами витрат, постачальниками і покупцями, товарами, підзвітними особами на кількох аналітичних рівнях, а також формувати розгорнуті звіти по останньому рівню з проміжними підсумками за вищими рівнями та вільні звіти за будь-яким рівнем, звіти по будь-якій групі аналітичних ознак тощо. Наприклад, бухгалтерська програма "Янус" підтримує до чотирьох рівнів аналітики, "Інфо-Бухгалтер" — до п'яти, "1С" — до десяти, SoNet (ТОВ "Баланс", Дніпропетровськ) та "Турбо-Бухгалтер" — необмежено.

2. Багатовимірний бухгалтерський облік, аналіз рахунка (групи рахунків) за декількома незалежними ознаками, що дає змогу аналізувати рахунок (або групу рахунків) за такими ознаками, як постачальники і товари, підзвітні особи та інструменти тощо. Багатовимірність аналітики реалізовано в програмі "1С:Бухгалтерія", якою підтримується до п'яти розрізів аналізу.

3. Введення крім стандартних, додаткових реквізитів до аналітичних ознак, що означає можливість указання, наприклад, для групи аналітичних ознак «Співробітники» реквізитів: паспортні дані (для автоматичного занесення у прибуткові та видаткові касові ордери), адреси, телефони, - дати народження, оклади (для розрахунку зарплати) тощо.

За функціональними можливостями бухгалтерські програми поділяються на такі класи:

1. Міні - бухгалтерія. До цього класу належать програми, призначені для бухгалтерій з малою чисельністю працівників (від одного до трьох) без явного їх закріплення за конкретними розділами обліку. Програми орієнтовані на малий бізнес і реалізують функції ведення синтетичного і вартісного аналітичного обліку, дають змогу вводити та обробляти бухгалтерські проведення, оформляти невелику кількість первинних документів і формувати звітність. Цей клас представлений програмами: "Фінанси без проблем" ("Хакерс-Дизайн", Маріуполь), "Міні-бухгалтерія" (фірма "1С"), "Бухгалтерія малого підприємства" (фірма "Фор").

2. Інтегрована бухгалтерська система. До цього класу належать програми, що об'єднують і підтримують ведення всіх основних функцій і розділів бухгалтерського обліку. Реалізовані в рамках єдиної програми, ці системи орієнтовані, в основному, на малий і середній бізнес і призначені для бухгалтерій чисельністю від двох до п'яти осіб. Інтегровані системи розраховані, в основному, на роботу на одному комп'ютері, хоча можливі варіанти їх використання на декількох комп'ютерах, а також у локальній мережі. При цьому на кожному комп'ютері відображається здебільшого вся система. Прикладами інтегрованих бухгалтерських систем є програми фірм "Іпотек" та "Модуль Пі" (Мінськ).

3. Бухгалтерський конструктор — така програмна система являє собою універсальну заготовку, з якої за допомогою налаштування можна зробити програму для певного застосування (у певній фірмі). Адаптація програми до конкретних умов обліку може здійснюватись або самим користувачем або дилером розробника.

До цього класу належать:

—система "1С:Бухгалтерія", яка має вбудовану макромову, інструментальні засоби налаштування;

—"Акцент—бухгалтерія" ("Імпакт") включає вбудовану об'єктно-орієнтовану мову УВЗсгірі, спеціальні засоби налаштування — "майстри";

—"Універсал" (ТОВ "СофтПро") включає середовище проектування структур планів рахунків, об'єктів обліку, структур режимів, первинних документів, схем проведення по них, методів перегляду, звітної документації.

4. Бухгалтерський комплекс — це сукупність програм, що реалізують функції як окремих розділів обліку, так і бухгалтерського обліку в цілому. Бухгалтерський комплекс реалізується як комплекс АРМ (автоматизоване робоче

місце) відповідних основних розділів або ділянок бухгалтерського обліку і передбачає мережеві засоби обміну даними між окремими АРМ та об'єднання інформації для зведення балансу, одержання синтетичних вихідних форм і формування звітності. Такі програмні засоби призначені для автоматизації роботи бухгалтерії з чисельністю персоналу більше п'яти осіб і з явним розподілом функцій між працівниками. Застосовуються в основному в середньому, а іноді й великому бізнесі або у бюджетній сфері. До класу бухгалтерського комплексу належать програми фірм "Інтелект-Сервіс" (Росія) (БЕМБІ, БЕСТ-4), "Аргос", "Інфософт", "Комтех+".

5. Бухгалтерія-Офіс — бухгалтерська підсистема у складі системи автоматизації управління підприємством. Компонентами системи є: функціонально повна система бухгалтерського обліку, підсистеми планування, управління, діловодства, елементи аналізу та прийняття рішень тощо. Бухгалтерська підсистема у цій системі не є головною, більшості значення набуває підтримання функцій і задач управління. Підсистема бухгалтерського обліку входить до складу програмних комплексів "Галактика", "ГТ-підприємство", "Комплексна планово-економічна і бухгалтерська система" (фірма "Комтех+"), "Суперменеджер" та ін.

6. Системи на замовлення — системи па базі типового бухгалтерського ядра, що індивідуально доопрацьовуються і впроваджуються.

7. Системи обліку у міжнародних стандартах — системи, що забезпечують підтримання як вітчизняних, так і найбільш поширених західних стандартів обліку та звітності (ОААР, ІА5), підтримують декілька мов і валют, найбільш поширені форми впутрішньофірмової звітності тощо.

1.6. Організація робочого місця та ергономічне забезпечення бухгалтерського обліку

Продуктивність прані, настрої і здоров'я працівників прямо пропорційно залежать від організації робочих місць.

Робоче місце — просторова зона, оснащена технічними засобами, в якій здійснюється трудова діяльність працівників

Організація робочого місця — сукупність заходів щодо оснащення робочого місця засобами і предметами праці і їх розміщення в певному порядку.

Робоча зона — частина простору робочого місця, обмежена крайніми точками, до яких дістають руки і ноги працівника, з відхиленням на один-два кроки від умовного центру робочого місця. Основні правила організації робочих місць :

1)"Сучасні меблі — дорожчі грошей".

- 2)"Стіл і стілець створюють комфорт".
- 3)"Чистий стіл".
- 4)"Кожному предмету — своє місце" (що в порядку лежить — саме в руки біжить).
- 5)"Використовуйте органайзер".
- 6)"Чисто там, де не сміять".
- 7)"Хай буде світло".
- 8)"Чисте повітря — здоровий дух".
- 9)"Пар кістки ломить".
- 10)"Величина звуку музики обернено пропорційна інтелекту".
- 11)"Не дзвони мені, не дзвони".

Організація робочого місця включає:

- 1.режими праці і відпочинку;
- 2.кваліфікаційні характеристики, щодо посади;
- 3.документообіг за кожним робочим місцем;
- 4.забезпечення мінімально-необхідною нормативною базою з бухгалтерського обліку (плани рахунків, Національні стандарти бухгалтерського обліку тощо);
- 5.закони та іншу нормативну базу з оподаткування у друкованому або постійно оновлюваному електронному вигляді;
6. норми часу на виконання робіт.

Робоче місце має бути обладнане підставкою для ніг завширшки не менше ніж 300 мм, завглибшки не менше ніж 400 мм, що регулюється за висотою в межах до 150 мм і за кутом нахилу опорної поверхні підставки до 20°. Підставка повинна мати рифлену поверхню і бортик по передньому краю заввишки 10 мм.

Екран ВДТ має розташовуватися на оптимальній відстані від очей користувача, що становить 600—700 мм, але не ближче ніж за 600 мм з урахуванням розміру літерпо-цифрових знаків і символів.

Розташування екрана ВДТ має забезпечувати зручність зорового спостереження у вертикальній площині під кутом + 30° до нормальної лінії погляду працюючого.

Клавіатуру слід розташовувати на поверхні столу на відстані 100—300 мм від краю, звернутого до працюючого. У конструкції клавіатури має передбачатися опорний пристрій (виготовлений із матеріалу з високим коефіцієнтом тертя, що перешкоджає мимовільному її зсуву), який дає змогу змінювати кут нахилу поверхні клавіатури у межах 5—15°. Висота середнього рядка клавіш має не перевищувати 30 мм. Поверхня клавіатури має бути матовою з коефіцієнтом відбиття 0,4. Робоче місце з ВДТ слід обладнати пропітром для документів, що легко переміщуються.

ЛЕКЦІЯ 2

Тема 2. Організація облікової політики підприємства

Зміст

- 2.1. Поняття облікової політики підприємства
- 2.2. Формування облікової політики підприємства
- 2.3. Порядок розробки робочого плану рахунків
- 2.4. Форми бухгалтерського обліку

Список рекомендованої літератури: [1,3, 6, 8, 10, 31].

Міні-лексикон: бухгалтерський облік, організація бухгалтерського обліку, облікова політика, план рахунків бухгалтерського обліку, форми ведення бухгалтерського обліку.

2.1. Поняття облікової політики підприємства

Облікова політика, як складова частина фінансової звітності повинна розроблятися кожним підприємством, що зареєстроване у встановленому законодавством порядку. Основна мета облікової політики - забезпечити одержання достовірної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства, результати його діяльності, необхідні для всіх користувачів фінансової звітності з метою прийняття відповідних рішень.

Підприємство самостійно визначає свою облікову політику і вибирає форму ведення бухгалтерського обліку з дотриманням принципів, встановлених законодавством.

Облікова політика - це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності, тобто це вибір самим підприємством певних і конкретних методик, форми і техніки ведення бухгалтерського обліку, виходячи з діючих нормативних актів і особливостей діяльності підприємства.

Існування різних видів обліку покликано максимально задовольнити інтереси різних груп користувачів облікової інформації, що, в свою чергу, визначає особливості облікової політики (держава, контрагенти, інвестори, власники, менеджери).

Формування облікової політики підприємства здійснюється головним бухгалтером і затверджується наказом або розпорядженням керівника.

Основна мета облікової політики - забезпечити одержання достовірної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства, результати його діяльності, необхідні для всіх користувачів фінансової звітності з метою прийняття відповідних рішень.

Підприємство самостійно визначає свою облікову політику і вибирає форму ведення бухгалтерського обліку з дотриманням принципів, встановлених законодавством.

Ступінь свободи підприємства у формуванні облікової політики обмежений державною регламентацією бухгалтерського обліку, яка надана переліком методик і облікових процедур, серед яких однак припустимі альтернативні варіанти. Вона визначається можливістю вибору конкретних способів оцінки, калькуляції, переліку бухгалтерських рахунків тощо. Отже, облікова політика підприємства - це не просто сукупність способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, але й вибір методики обліку, яка надає можливість використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя в обліку (залежно від поставлених цілей).

На вибір облікової політики підприємства впливають наступні фактори:

- Форма власності та організаційно-правова форма.
- Галузь або вид діяльності.
- Система оподаткування.
- Стратегія фінансово-господарського розвитку.
- Система інформаційного забезпечення підприємства.
- Обсяг діяльності, середньоспискова чисельність працівників тощо.

2.2. Формування облікової політики підприємства

Облікова політика підприємства висвітлюється в Наказі про облікову політику.

Наказ про облікову політику містить перелік всіх пунктів прийнятої на звітний рік облікової політики. Бажано за кожним пунктом в наказі наводити його нормативне обґрунтування (зазначати, на підставі якого нормативного документа прийняте те чи інше положення про облікову політику).

У широкому розумінні облікова політика підприємства оформлюється системою внутрішньої документації за різними ділянками облікової роботи, її зміст частково розкривається і в установчих документах підприємства.

Складовою частиною організації обліку на підприємстві є перелік документів, що використовуються для первинного відображення господарських операцій, а також перелік облікових реєстрів, необхідних для накопичення і систематизації інформації. Перелік документів повинен бути затверджений в наказі або розпорядженні керівника підприємства про облікову політику і може включати:

- робочий план рахунків бухгалтерського обліку, що містить синтетичні та аналітичні рахунки, необхідні для ведення бухгалтерського обліку;
- форми первинних облікових документів, що застосовуються для оформлення фактів господарської діяльності;
- порядок проведення інвентаризації активів та зобов'язань;
- методи оцінки активів та зобов'язань;
- правила документообігу і технологія обробки облікової інформації;

- порядок контролю за господарськими операціями;
- інші рішення, необхідні для організації бухгалтерського обліку.

Послідовне проведення підприємством прийнятої облікової політики є одним з найважливіших завдань бухгалтерського обліку.

Положення облікової політики фіксуються в наказі керівника підприємства, що передбачає наступні розділи:

1. Методологічні принципи та порядок ведення бухгалтерського обліку.
2. Організація роботи облікового апарату.
3. Технічна організація обліку.
4. Організація бухгалтерського обліку.

В першому розділі наказу "Методологічні принципи та порядок ведення бухгалтерського обліку" визначаються способи ведення бухгалтерського обліку, які суттєво впливають на оцінку і прийняття рішень користувачами бухгалтерської звітності. До них відносять:

- оцінку запасів, товарів, незавершеного виробництва і готової продукції; методи амортизації основних засобів; методи амортизації нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів; визнання доходів та витрат від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг; варіанти ведення обліку витрат виробництва; кількість і дати проведення інвентаризацій.

Другий розділ наказу присвячується організації бухгалтерського обліку. В ньому визначаються:

- форма організації бухгалтерського обліку; форма ведення бухгалтерського обліку; розробка системи і форм управлінського (внутрішньогосподарського) обліку, звітності і контролю.

Зміна облікової політики можлива тільки у випадках, передбачених П(С)БО і повинна бути обґрунтована і розкрита в Примітках до фінансової звітності.

Облікова політика підприємства може змінюватися, якщо:

- змінюються статутні умови;
- змінюються вимоги органу, який затверджує П(С)БО;
- нові положення облікової політики забезпечують достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності.

2.3. Порядок розробки робочого плану рахунків

План рахунків бухгалтерського обліку визначає методологію обліку в усіх сферах економічної діяльності.

Структура Плану рахунків відповідає структурі фінансової звітності (Балансу, Звіту про фінансові результати, Звіту про рух грошових коштів та Звіту про власний капітал). Залишки рахунків класів 1-3 дають можливість заповнити актив Балансу, а класів 4-6 - пасив. Звіт про фінансові результати складається за даними рахунків класів 7-9. Для задоволення потреб внутрішніх користувачів на рахунках управлінської бухгалтерії при використанні

відповідних статей можна вести облік за центрами відповідальності, сегментами діяльності, що сприяє посиленню контролю, аналітичності отриманих даних, а отже, прийняттю оптимальних управлінських рішень. Слід зазначити, що рахунки класів 0 — 7 загального Плану рахунків є обов'язковими для всіх підприємств. Щодо використання рахунків класів 8 і 9 Інструкцією № 291 допускається три варіанти:

1-й варіант — використання одночасно рахунків класів 8 «Витрати за елементами» та 9 «Витрати діяльності»;

2-й варіант — використання тільки рахунків класу 9 «Витрати діяльності»;

3-й варіант — використання тільки рахунків класу 8 «Витрати за елементами».

Рахунки класу 9 «Витрати діяльності» ведуться всіма підприємствами, крім суб'єктів малого підприємництва, а також іншими організаціями, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, з використанням на власний вибір рахунків класу 8 «Витрати за елементами». Отже, всі підприємства, крім малих, можуть на власний вибір застосовувати тільки перший, або другий варіант.

Робочий план рахунків складається на основі типового плану рахунків.

Малі підприємства та інші організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, можуть вести бухгалтерський облік витрат із використанням тільки рахунків класу 8 «Витрати за елементами» або в порядку, передбаченому для всіх підприємств.

Крім того, суб'єктам малого підприємництва дозволено застосовувати спрощений План рахунків. Отже, малі підприємства можуть на власний вибір застосовувати будь-який із трьох варіантів, передбачених Інструкцією № 291, або спрощений План рахунків. Такий вибір має бути зафіксовано в наказі про організацію бухгалтерського обліку.

При виборі варіанта використання рахунків загального Плану рахунків зазначимо, що обороти за рахунками класу 8 «Витрати за елементами» використовуються для заповнення Звіту про фінансові результати форми №2-м.

Позабалансові рахунки, враховуючи їх специфіку, у Плані рахунків відокремлені та розкривають інформацію про наявність і рух майна, що не належить підприємству, але знаходяться в тимчасовому його користуванні або розпорядженні. Основними завданнями організації бухгалтерського обліку на позабалансових рахунках є:

- своєчасне оформлення документів про надходження та вибуття засобів, що обліковуються на позабалансових рахунках;
- повне зберігання майна, що відображається на цих рахунках;
- контроль за використанням засобів та джерел їх покриття, що не належать даному підприємству, відповідно до чинного законодавства;
- правильна організація синтетичного та аналітичного обліку майна та зобов'язань, що обліковуються на цих рахунках;
- всебічна та повна інформація про ці рахунки для потреб управління, оцінки кредитоспроможності та фінансової стійкості підприємства.

Позабалансові рахунки умовно поділяються на три підгрупи: майнові; умовних прав та зобов'язань; операційно-контрольні.

2.4. Форми бухгалтерського обліку

Технічний бік облікового процесу полягає у виборі форми ведення бухгалтерського обліку.

Під формою ведення бухгалтерського обліку розуміють сукупність облікових реєстрів, які використовуються в певній послідовності та взаємодії для ведення обліку із застосуванням принципу подвійного запису.

Облікові реєстри є носіями даних певної форми, побудовані відповідно до економічного групування інформації про активи, капітал та зобов'язання економічного суб'єкта.

Господарські операції повинні відображатися в реєстрах бухгалтерського обліку в хронологічній послідовності.

Форми ведення бухгалтерського обліку розрізняються за наступними ознаками:

- кількістю облікових реєстрів, які застосовуються, їх призначенням, змістом, формою та зовнішнім виглядом;
- послідовністю та способами записів в облікових реєстрах;
- зв'язком реєстрів хронологічного та систематичного, синтетичного та аналітичного обліку.

Підприємство самостійно обирає форму ведення бухгалтерського обліку, під якою в даному випадку розуміється склад, структура і порядок формування облікових реєстрів, що визначається характером і масштабом діяльності, потребами управління, обсягом інформації, що обробляється, наявними коштами, що дозволили б автоматизувати облік тощо.

Обираючи певну форму бухгалтерського обліку, підприємство повинно дотримуватись її протягом визначеного часу (але не менше року). Про можливу зміну прийнятої форми бухгалтерського обліку в наступному обліковому періоді необхідно вказати в Наказі про облікову політику або Примітках до фінансової звітності.

Рационально організована форма обліку повинна забезпечувати:

- одержання необхідної інформації про господарські процеси;
- групування та реєстрацію первинних документів;
- підвищення продуктивності праці обліковців в процесі підготовки первинних даних, їх обробки та запису в облікові реєстри;
- зменшення кількості помилок при реєстрації та узагальненні облікових даних;
- зберігання інформаційного фонду, який сприяє прийняттю ефективних управлінських рішень.

На підприємствах, установах та в організаціях України сьогодні набули широкого поширення такі паперові форми ведення бухгалтерського обліку, як меморіально-ордерна, журнально-ордерна, спрощена.

Основою журнально – ордерної форми обліку є журнали – ордери. Регістри журнально-ордерної форми обліку побудовані за кредитовою ознакою. Меморіально-ордерна форма обліку одержала назву від меморіального ордера, яким завершується обробка первинних документів. Ця форма передбачає складання проводок на кожний первинний документ окремою довідкою в меморіальних ордерах. Для операцій з однаковою кореспонденцією рахунків відкриваються окремі відомості, по яких в кінці місяця підбиваються підсумки і складаються підсумкові меморіальні ордери. Меморіально-ордерній формі обліку притаманна складна побудова облікових реєстрів в якій ймовірність помилок найбільша.

Основними принципами меморіально-ордерної форми обліку є:

- оформлення бухгалтерських проводок меморіальними ордерами;
- поділ синтетичного обліку на хронологічний і систематичний;
- ведення аналітичного обліку на картках;
- особлива будова Головної книги, яка розкриває кореспонденцію рахунків.

Спрощена форма обліку застосовується підприємствами малого бізнесу тобто підприємствами з невеликим обсягом господарських операцій.

Питання для самоперевірки:

1. Мета та сутність бухгалтерського обліку
2. Рахунки та подвійний запис
3. Формування облікової політики підприємства
4. Структура Плану рахунків бухгалтерського обліку
5. Форми бухгалтерського обліку
6. Характеристика меморіально-ордерної форми ведення обліку
7. Характеристика журнально-ордерної форми ведення обліку
8. Характеристика спрощеної форми ведення обліку
9. Характеристика автоматизованої форми ведення обліку

ЛЕКЦІЯ 3

Тема 3. Організація облікового процесу

Зміст

- 3.1. Сутність документування.
- 3.2. Нормативна база організації документування.
- 3.3. Організація документування господарських операцій.
- 3.4. Графік документообігу.
- 3.5. Організація зберігання та утилізації первинних документів.

Список рекомендованої літератури: [1, 3, 7, 8, 37, 45].

Міні-лексикон: архів, документування, графік документообігу, утилізація.

3.1. Сутність документування

В системі понять діловодства поняття документу є центральним, фундаментальним. Воно відображає ознаки реально існуючих предметів, що є об'єктами практичної діяльності зі створення, збору, обробки, зберігання, пошуку, поширення та використання документально оформленої інформації на підприємстві в цілому та в бухгалтерському обліку зокрема.

Головною складовою документу є інформація. Інформація може бути недокументальною - не закріпленою, та документальною - закріпленою на відповідному носії (папері, магнітній стрічці, дискеті, лазерному диску тощо), який призначений для її зберігання та передавання в просторі та часі.

В бухгалтерському обліку документ - це безперечний письмовий доказ господарського факту, що здійснювався.

Документи поділяються на різні види в залежності від місця складання, призначення та інших ознак:

- за місцем складання (внутрішні і зовнішні);
- за призначенням (розподільчі, виконавчі, комбіновані, бухгалтерського виконання);
- за способом охоплення (разові, накопичувальні);
- за обсягами відображення операцій (первинні, зведені);
- за змістом господарських операцій (матеріальні, грошові, розрахункові).

Документування - є першою стадією бухгалтерського обліку, яка включає в себе: реєстрацію та фіксацію інформації про факти, операції, процеси; її обробку та узагальнення.

Документування з точки зору повного, точного і систематизованого запису, який відображає рух товарів і платежів, є підставою для складання річної звітності.

Відповідальність за своєчасне і якісне складання документів, їх рух у встановлені графіком документообігу терміни, достовірність даних, наведених у документах, несуть особи, які склали і підписали ці документи.

Інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом їх подвійного запису на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку.

3.2. Нормативна база організації документування.

Згідно ЗУ "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій.

Первинні документи складаються на бланках типових форм, затверджених Державним комітетом статистики України, а також на бланках спеціалізованих форм, затверджених міністерствами і відомствами України.

Крім наведеного закону, порядок виготовлення, складання та використання бланків первинних документів регулюється наступними нормативними документами:

- Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку;
- Інструкцією по використанню форм документів суворої звітності, що використовуються для оформлення замовлень та розрахунків із споживачами за побутові послуги, затвердженою наказом Українського союзу об'єднань, підприємств та організацій побутового обслуговування населення;
- Правилами виготовлення бланків цінних паперів та документів суворого обліку, затвердженими наказом Міністерства фінансів України, Служби безпеки України і Міністерства внутрішніх справ України
- Вказівками про склад і порядок заповнення облікових реєстрів малими підприємствами;
- Інструкцією "Про безготівкові розрахунки в господарському обороті України" (визначаються вимоги до оформлення розрахункових документів, технічні вимоги до виготовлення бланків розрахункових документів);
- Порядком ведення касових операцій в національній валюті в Україні.

3.3. Організація документування господарських операцій

Основні вимоги до складання бухгалтерських документів викладені в ЗУ "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні".

За принципом повного висвітлення первинними бухгалтерськими документами повинні оформлюватися усі без винятку операції, які підлягають обліку. Первинні документи повинні бути складені в момент здійснення операції, а якщо це неможливо - безпосередньо після її закінчення.

Керівник підприємства забезпечує фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій, що були проведені, в первинних документах та виконання всіма підрозділами, службами і працівниками правомірних вимог головного бухгалтера або іншої особи (юридичної чи фізичної), на яку покладена відповідальність за ведення бухгалтерського обліку щодо порядку оформлення та подання для обліку документів.

Для контролю та впровадження обробки даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи. Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях.

Обов'язковими реквізитами є загальними для характеристики будь-якої операції. Вони повинні визначати зміст операцій, які відображаються, і надають документу доказову силу: назва документу, дата і місце складання, назва підприємства, зміст та обсяг господарських операцій, посади осіб – відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її

оформлення, особисті підписи та їх розшифровки.

До індивідуальних реквізитів відносяться відомості, які визначаються характером операції, що відображаються в документах.

Всі документи надаються до бухгалтерії у строки, встановлені керівником підприємства. Документи, які надходять до бухгалтерії, ретельно перевіряються перед рознесенням їх даних на рахунки бухгалтерського обліку.

Після перевірки документи подаються на затвердження керівнику підприємства, а далі підлягають бухгалтерській обробці. Обробкою називається підготовка документів для запису сум господарської операції на рахунках синтетичного та аналітичного обліку.

3.4. Графік документообігу

Пристаючи до розробки плану організації документування господарських операцій, перш за все, складають перелік операцій, які належить документувати на даному підприємстві, потім визначають, якими документами буде оформлюватися кожен вид операції, кількість примірників кожного документа та їх призначення, а також порядок складання кожного документа. Велике значення, при цьому, відіграє правильно спланований документообіг.

Під документообігом розуміють організовану систему створення, перевірки та обробки первинних документів в бухгалтерському обліку від моменту їх створення до передачі в архів.

Розробка механізму управління документообігом є необхідною складовою організації бухгалтерського обліку, що забезпечує:

- стабільність роботи бухгалтерської служби;
- чіткість руху та оперативність обробки документів;
- своєчасність прийняття управлінських рішень.

Своєчасне оформлення первинних документів, передача їх у встановленому порядку і строки для відображення в бухгалтерському обліку здійснюється відповідно до затвердженого на даному підприємстві графіку документообігу.

Основні етапи створення системи управління документообігом на підприємстві:

1. Розробка Положення про бухгалтерську службу.
2. Розробка посадових інструкцій працівників бухгалтерії.
3. Створення графіку документообігу.
4. Створення технології обробки облікової інформації.
5. Розробка номенклатури справ в порядку поточного зберігання документів.
6. Підготовка справ до тривалого зберігання.

Графік документообігу - затверджений порядок обробки інформації, що зазначена в первинних документах. Графік регламентує строки складання, надання та обробки первинних документів; визначає перелік документів, час їх просування та обробки, посадових осіб, відповідальних за складання документів, порядок передачі документів по інстанціях для обробки, строк

надходження документів до бухгалтерії від комірників, майстрів та ін., термін обробки і проходження документів всередині облікового відділу і завершення всіх робіт за звітний період до складання бухгалтерського балансу та звітності.

Графік документообігу повинен сприяти покращанню усієї роботи на підприємстві, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню рівня автоматизації облікових робіт.

Графік документообігу розробляє головний бухгалтер, затверджується і вводиться в дію наказом керівника для того, щоб бути безумовно обов'язковим не тільки для облікових, але й для інших працівників, пов'язаних з веденням обліку.

У графіку повинен бути чітко зазначений час складання документа і його проходження через кожну інстанцію; строки передачі документа від одного виконавця до іншого мають бути узгоджені. Визначаючи терміни виконання окремих операцій (оформлення, обробки документа тощо), слід враховувати трудомісткість кожної з них.

Графік оформлюється або як схема, або як перелік робіт з формування, перевірки та обробки документів, які заповнюються кожним структурним підрозділом, а також конкретними виконавцями, із зазначенням їх взаємозв'язку і строків виконання робіт.

Графік складають у двох примірниках: перший передається структурному підрозділу підприємства і вивішується в офісі або біля робочого місця бригадира (обліковця, старшого робітника), другий - зберігається у головного бухгалтера.

Відповідальність за дотримання графіку документообігу, а також своєчасне і якісне створення документів, своєчасну передачу їх для відображення в бухгалтерському обліку та звітності, достовірність даних, що містяться в документах, несуть особи, які їх створили та підписали.

3.5. Організація зберігання та утилізації первинних документів

Заключним етапом документообігу виступає формування справ облікової служби для організації поточного і довготривалого зберігання по кожному їх виду.

Документи повинні зберігатись в приміщенні, яке закривається, в спеціально передбачених для цього шафах або сейфах, що виключають можливість їх втрат або псування.

Перед передачею до архіву первинні документи, які відносяться до певного облікового реєстру, комплектуються в хронологічному порядку і супроводжуються довідкою для архіву, де зазначається:

- найменування облікового реєстру, до якого відносяться такі первинні документи;
- період, до якого відносяться скомплектовані документи;
- перелік скомплектованих первинних документів;
- дата комплектації і передача документів до архіву;
- підпис відповідальної особи.

З моменту заведення і до моменту передачі до архіву підприємства справи зберігаються за місцем їх формування, у зв'язку з цим необхідно розрізняти поточний та постійний архів облікових документів.

Поточний архів створюється в бухгалтерії для зберігання документів за поточний рік чи місяць, по яких складено і подано за встановленими адресами бухгалтерську звітність і ті, до яких працівники бухгалтерії часто звертаються.

Згідно з правилами архівної роботи документи минулого року зберігаються в бухгалтерії протягом всього наступного року, після чого здаються до постійного архіву підприємства.

У випадку втрати або знищення первинних документів керівник підприємства призначає комісію по розслідуванню причин їх втрат або знищення. Результати роботи комісії оформлюють актом, який затверджується керівником підприємства.

Щорічне вилучення з архіву справ оформлюється актом з обов'язковою участю представника районного архіву. Вилучені з архіву справи здають в утиль. Квитанція приймального пункту є виправдовуючим документом. В архівній книзі зазначають, які справи вилучені з архіву. Акти на вилучення з архіву справ з документами зберігаються у головного бухгалтера підприємства.

При реорганізації підприємства з передачею його функцій іншому підприємству (правонаступнику) остання приймає за актом всі незавершені діловодство справи підприємства, що реорганізується, та її архів.

При ліквідації підприємства, що не має правонаступника, документи повинні бути прийняті архівним підрозділом при органі місцевої адміністрації.

Питання для самоперевірки:

1. Сутність документування.
2. Нормативна база організації документування.
3. Організація документування господарських операцій.
4. Графік документообігу.
5. Організація зберігання та утилізації первинних документів.

ЛЕКЦІЯ 4

Тема 4. Організація роботи облікового апарату

Зміст

- 4.1. Призначення та функції бухгалтерії.
- 4.2. Побудова структури облікового апарату
 - 4.2.1. Організаційна структура бухгалтерії.
 - 4.2.2. Принципи та форми побудови структури облікового апарату.
- 4.3. Посадові інструкції бухгалтерів.

Список рекомендованої літератури: [1, 3, 9, 37, 45].

Міні-лексикон: обліковий апарат, організаційна структура, посадові інструкції.

4.1. Призначення та функції бухгалтерії.

Структура та штатна чисельність підприємства, в тому числі і бухгалтерії, затверджується відповідно до статуту підприємства власником або уповноваженим органом управління.

Бухгалтерія - це самостійний структурний підрозділ апарату управління (служба, відділ), який здійснює бухгалтерський облік господарської діяльності підприємства. Вона тісно пов'язана зі всіма службами, відділами і виробничими підрозділами підприємства, отримує від них необхідну для обліку і контролю документацію та надає їм економічну інформацію.

Бухгалтер (головний бухгалтер) - це особа, яка пов'язана з підприємством трудовими відносинами. Він уповноважений діяти від імені підприємства, в тому числі підписувати фінансову звітність, складену від імені підприємства.

Організація бухгалтерської служби передбачає визначення прав та обов'язків головного бухгалтера, визначає побудову бухгалтерської служби на підприємстві, її місце в системі управління та взаємодію з іншими підрозділами підприємства. Організація бухгалтерської служби залежить від структури управління, розмірів діяльності підприємства.

Функції бухгалтерії регламентуються посадовими інструкціями, які розробляються головним бухгалтером та призначені для конкретних виконавців.

Головний бухгалтер призначається або звільняється з посади керівником і підлеглий безпосередньо йому. Він несе відповідальність за дотримання загальних методологічних принципів бухгалтерського обліку, забезпечення контролю і відображення 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 підписує з керівником підприємства документи, які є підставою для приймання і видачі матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахункових, кредитних, фінансових зобов'язань. Він не повинен приймати до виконання і оформлення документи по операціях, які суперечать законодавству і порушують фінансову та договірну дисципліну. У випадку надходження таких документів головний бухгалтер в письмовому вигляді надає доповідну записку про це на ім'я керівника підприємства. Якщо ж керівник вирішує прийняти зазначені документи до виконання, то він повинен дати письмове розпорядження і нести відповідальність за здійснення таких операцій.

Керівник бухгалтерії забезпечує збереженість бухгалтерських документів, оформлення і передачу їх в установленій відповідальних осіб. На малих підприємствах головний бухгалтер може виконувати обов'язки термін до архіву. З ним узгоджуються призначення, звільнення і переміщення матеріально касира.

4.2. Побудова структури облікового апарату.

4.2.1. Організаційна структура бухгалтерії.

Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" передбачає наступні самостійні форми організації бухгалтерського обліку:

- введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи.
- ведення на договірних засадах, бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;
- самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватись на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватись.

Чисельність персоналу в апараті бухгалтерії і закріплення облікових кадрів на окремих ділянках облікового процесу залежать від обсягу і характеру господарської діяльності підприємства, його організаційної структури, оснащення технічними засобами обліку та ряду інших умов. Одним з найпоширеніших показників, який характеризує відносну чисельність облікового персоналу, є коефіцієнт, що розраховується шляхом ділення загального числа працівників підприємства на число співробітників бухгалтерії.

Структура бухгалтерії залежить від характеру діяльності підприємства, кількості філій, підрозділів, від обсягу та рівня автоматизації облікових робіт. Залежно від вказаних факторів встановлено декілька типів структурної побудови бухгалтерії.

До першого типу побудови можна віднести бухгалтерію, яка складається з секторів. Чисельність кожного сектору складає декілька чоловік, кожний сектор очолює бухгалтер. Це проста побудова бухгалтерії.

До другого типу структурної побудови належать більш крупні бухгалтерії. Вони поділяються на відділи, а всередині окремих відділів створюються групи.

Для порівняно невеликого підприємства характерною є двоступінчата форма побудови апарату бухгалтерії - це структура третього типу. Однак, на відміну від першого типу, поділ облікового апарату відбувається не лише на сектори або відділи, де виконання окремих видів господарських операцій, пов'язаних з майном або зобов'язаннями доручається окремим виконавцям в особі бухгалтера або внутрішнього аудитора тощо.

Для оперативного спостереження за ходом виконання облікових робіт, особливо на невеликих підприємствах, слід створити спеціальний орган, який централізовано збиратиме інформацію про дотримання графіків документообігу та обліку, контролюватиме хід облікового процесу на окремих ділянках, допомагатиме відстаючим структурним підрозділам і швидко

усуватиме недоліки в обліковій роботі. Таким органом має бути служба контролера.

4.2.2. Принципи та форми побудови структури облікового апарату.

Підвищення аналітичності та оперативності бухгалтерського обліку багато в чому залежить від раціональної організації облікового апарату.

До засад раціональної організації бухгалтерського обліку відносяться: чітка структура бухгалтерського апарату; розподіл обов'язків між співробітниками; схема документообігу; вибір форми ведення бухгалтерського обліку; організація робочого місця тощо.

Організацію облікового апарату визначають також реєстри обліку. Застосування книг для обліку господарських операцій передбачає обробку кожної книги одним обліковим працівником, тоді як використання карток замість книг дає змогу ту ж саму облікову роботу розподілити між декількома працівниками бухгалтерії. Отже, реєстри обліку здійснюють вплив на метод обробки облікової інформації та організацію облікового апарату.

Основні вимоги, яким повинна відповідати побудова бухгалтерського апарату, наступні:

1. Узгодженість між відділами та виконавцями.
2. Зв'язок між бухгалтерією та іншими структурними підрозділами підприємства, а також із зовнішнім середовищем.
3. Оперативність керівництва та швидкість виконання.
4. Високоякісне обслуговування підприємства, його кореспондентів та відвідувачів.
5. Доведення кількості операцій до необхідного мінімуму та ліквідація паралелізму.
6. Економія на штатах.

Для проектування структури апарату необхідно перш за все встановити основні об'єкти, які підлягають вивченню. Такими об'єктами є: місце облікового апарату в загальній структурі підприємства; підрозділи та підпорядкованість, які існують в апараті обліку; склад функцій, які виконує кожен підрозділ; побудова процесів обліку; методи керівництва; склад співробітників (кількість, кваліфікація).

Організація праці облікового апарату – це комплекс науково обґрунтованих організаційно - технічних заходів, що забезпечують виконання облікового процесу.

На великих та середніх підприємствах, які мають складну організаційну і виробничу структуру; ведення бухгалтерського обліку може бути централізованим і де централізованим.

4.2.3. Планування діяльності бухгалтерії.

В період створення підприємства формулюються цілі і завдання виробничо-господарської і фінансової діяльності, які відображені в Статуті. У

відповідності з ними визначаються функції управлінського персоналу і особи, які відповідальні за їх виконання. Розподіл функцій закріплюється в положеннях про структурні підрозділи, зокрема в "Положенні про бухгалтерію".

Положення є внутрішнім нормативним актом, який визначає порядок створення, права, обов'язки та організацію роботи служби, зокрема, бухгалтерії. Даний документ відноситься до уніфікованої системи організаційно-розпорядчої документації і має чітко визначену структуру:

- загальні положення;
- цілі і завдання;
- функції;
- права і обов'язки головного бухгалтера (його заступників);
- службові зв'язки;
- організація роботи.

Розділ "Загальні положення" включає визначення бухгалтерського обліку, зазначення форми ведення обліку, чисельність і штат бухгалтерії, найменування законодавчих актів, якими керується бухгалтерія в своїй діяльності. Закінчується розділ вимогами, що пред'являються до керівника бухгалтерії.

Другий розділ Положення визначає цілі та завдання, які висуваються до бухгалтерської служби.

Третій розділ Положення розкриває функції бухгалтерії. Загальними для будь-якої бухгалтерії визнаються: облік основних засобів, облік грошових коштів, контроль за своєчасним і правильним проведенням інвентаризації, ефективна організація матеріальної відповідальності, ведення розрахунків з оплати праці тощо.

Четвертий розділ "Права та обов'язки керівництва" містить посадову інструкцію головного бухгалтера, складену на підставі Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні".

В п'ятому розділі "Службові зв'язки" зазначаються служби, з якими бухгалтерія взаємодіє:

- з усіма структурними підрозділами - з питань бухгалтерського обліку;
- з юридичною службою - щодо правових питань, пов'язаних з підготовкою документів;
- з відділом кадрів - з питань
- підбору кадрів для бухгалтерії, розрахунку заробітної плати персоналу

Шостий розділ Положення "Організація роботи" включає правила внутрішнього розпорядку роботи бухгалтерії. Якщо підприємство належить до суб'єктів, що підлягають обов'язковому аудиту, до даного розділу включається відповідна інформація.

Положення оформлюється на бланку підприємства за підписом головного бухгалтера і затверджується керівником підприємства.

Таким чином, Положення про бухгалтерію - багатoproфільний документ, який чітко регламентує порядок її роботи. Від детальної його розробки прямо залежить ефективність організації бухгалтерського обліку підприємства.

4.3. Посадові інструкції бухгалтерів.

На підставі затвердженої структури підприємства керівник затверджує штатний розклад.

На кожну посаду, передбачену штатним розкладом (крім категорій робітників), керівником підприємства затверджується посадова інструкція.

Посадова інструкція - це документ, у якому зафіксовані завдання, функції, обов'язки, права і відповідальність посадової особи. Вона розробляється для кожної конкретної штатної посади.

Посадова інструкція сприяє правильному вирішенню питань розподілу обов'язків між категоріями працівників, забезпечує єдність при розподілі їх посадових обов'язків і кваліфікаційних вимог, які до них пред'являються.

Посадові інструкції працівників дають змогу:

- встановити для кожного працівника перелік належних до виконання операцій;
- визначити та закріпити обов'язки кожної особи, а також його права та персональну відповідальність;
- контролювати виконання роботи кожного виконавця, оцінити її результати.

Посадові інструкції розробляються за дорученням керівника підприємства (про що видається відповідний наказ) відділом кадрів (службою управління персоналом) або керівниками структурних підрозділів (начальниками відділів). Текст посадових інструкцій узгоджується з юридичною службою і затверджується керівником підприємства. Кожний працівник повинен бути ознайомлений з посадовою інструкцією під розписку із зазначенням дати ознайомлення. Для облікових працівників підприємства посадові інструкції розробляються головним бухгалтером підприємства.

У посадовій інструкції розкривається функціональна структура діяльності посадової особи як комплексу елементів: цілей, програм і завдань; функцій, форм і методів керівництва; інформації; технічних засобів управління. На підставі цих даних визначаються структура посадової інструкції та зміст її складових частин.

Структура типової посадової інструкції облікового працівника може бути наступною: найменування посади; загальні положення; цілі і завдання; обов'язки і права; відповідальність; взаємозв'язок з іншими посадовими особами; критерії оцінки виконання обов'язків; оклад і премія; порядок призначення, звільнення і заміщення посади; висновок.

Характеристика кожної посади має три розділи:

- посадові обов'язки;
- обсяг знань, якими повинен володіти працівник;
- кваліфікаційні вимоги.

В першому розділі перераховуються функції, які повинен повністю або частково виконувати працівник, що займає дану посаду.

У другому розділі розглядаються основні вимоги, які висуваються до працівників по оволодінню спеціальними знаннями, а також знаннями законодавчих актів, положень, інструкцій та інших документів, методів, засобів, які працівник повинен вміти застосовувати при виконанні посадових обов'язків.

У третьому розділі визначається рівень і профіль спеціальної підготовки працівника, необхідний для виконання покладених на нього обов'язків, і вимоги до стажу роботи.

На підставі посадової інструкції укладаються трудовий контракт з працівником.

Питання для самоперевірки:

1. Призначення та функції бухгалтерії.
2. Побудова структури облікового апарату
3. Організаційна структура бухгалтерії.
4. Принципи та форми побудови структури облікового апарату.
5. Посадові інструкції бухгалтерів.

ЗМІСТОВНИЙ МОДУЛЬ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ АКТИВІВ ТА ПАСИВІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

ЛЕКЦІЯ 5

Тема 5. Організація обліку власного капіталу

Зміст

5.1. Основні завдання та нормативна база організації обліку власного капіталу

5.2. Поняття та класифікація власного капіталу за діючими стандартами обліку.

5.3. Організація обліку формування статутного капіталу

5.4. Організація обліку неоплаченого, пайового, додаткового, вилученого та резервного капіталу.

5.5. Організація обліку змін статутного капіталу.

Список рекомендованої літератури: [1, 3, 9, 37, 45].

Міні-лексикон: власний капітал, додатковий капітал, вилучений та резервний капітал.

5.1. Основні завдання та нормативна база організації обліку власного капіталу

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про власний капітал і розкриття такої інформації у фінансовій звітності визначаються НП(С)БО 1, норми якого стосуються підприємств, організацій та інших юридичних осіб усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ).

Основними завданнями організації обліку власного капіталу є:

- 1) забезпечення обліку даних та узагальнення інформації про стан і рух власного капіталу;
- 2) контроль за правильністю і законністю формування власного капіталу;
- 3) своєчасне, повне, правильне відображення розміру і всіх змін власного капіталу;
- 4) контроль за раціональним розподілом прибутку за відповідними фондами;
- 5) організація аналітичного обліку на рахунках власного капіталу для своєчасного отримання достовірної інформації;
- 6) правильне відображення в регістрах обліку і звітності операцій з власним капіталом.

При організації обліку власного капіталу необхідно враховувати наступні фактори:

- форму власності;
- організаційно-правову форму господарювання;
- кількість засновників.

5.2. Поняття та класифікація власного капіталу за діючими стандартами обліку.

Власний капітал - це сукупність матеріальних цінностей, грошових коштів, фінансових інвестицій і витрат на придбання прав і привілеїв, необхідних для здійснення підприємством виробничої або іншої комерційної діяльності.

Для правильної організації бухгалтерського обліку власного капіталу необхідно передусім його чітко класифікувати:

- Рахунок 40 “Зареєстрований капітал”;
- Рахунок 41 “Капітал у дооцінках”;
- Рахунок 42 “Додатковий капітал ”;
- Рахунок 43 “Резервний капітал ”;
- Рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки) ”;
- Рахунок 45 “Вилучений капітал ”;
- Рахунок 46 “Неоплачений капітал ”;

5.3. Організація обліку формування статутного капіталу

Відомості про розмір і порядок утворення статутного капіталу повинні бути зазначені в засновницьких документах акціонерного товариства і товариства з обмеженою відповідальністю.

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

Згідно з чинним законодавством мінімальний розмір статутного капіталу регламентований лише для господарських товариств (акціонерні товариства, товариства з обмеженою відповідальністю, товариства додатковою відповідальністю, повні товариства та ін.) та деяких специфічних видів діяльності, пов'язаних з фінансовими операціями. Для підприємств всіх інших організаційно-правових форм господарювання його розмір визначається засновниками та залежить перш за все від виду та масштабу діяльності.

Порядок формування капіталу в залежності від організаційно-правової форми підприємства наведено в таблиці 5.1.

Таблиця 5.1 - Формування капіталу на підприємствах основних організаційно-правових форм.

	Організаційно-правова форма	Назва	Порядок формування капіталу
1	Відкриті та закриті акціонерні товариства (ВАТ, ЗАТ), товариства з обмеженою відповідальністю (ТЗОВ), товариства з додатковою відповідальністю (ТЗДВ)	Статутний капітал	Сума часток засновників (учасників), визначених засновницькими документами
2	Повні товариства (ПТ), товариства на довірі (командитні)	Складовий капітал	Сукупність внесків учасників
3	Державні та комерційні підприємства	Статутний капітал	Сукупність виділених підприємству державним (муніципальним) органом основних та оборотних засобів
4	Підприємства, засновані на власності об'єднання громадян	Пайовий капітал	Сукупність пайових внесків членів для спільного ведення підприємницької діяльності

Учасники товариства з обмеженою відповідальністю та командитні товариства відповідають по зобов'язаннях товариства в розмірі своїх внесків. Засновники цих товариств несуть солідарну відповідальність всім своїм майном, учасники товариства з додатковою відповідальністю відповідають по зобов'язаннях товариства розміром своїх внесків, а при необхідності майном, що їм належить, в розмірі, кратному внеску кожного учасника (граничний розмір відповідальності учасників передбачено в засновницьких документах).

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

Крім того, до моменту реєстрації товариства з обмеженою відповідальністю кожен з учасників зобов'язаний внести не менше 30 % свого внеску, що підтверджується документами, які видає банк.

Вартість об'єктів інтелектуальної власності та інших нематеріальних активів визначається на договірних засадах між власниками підприємства і суб'єктами права власності на ці об'єкти (громадяни, юридичні особи, держава).

Майно, надане засновниками в рахунок їх внесків до статутного капіталу підприємства, оцінюється за домовленістю зі співвласниками підприємства.

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

Засновницький опис майна є первинним документом, що підтверджує внесення часток засновників.

Для надання документів до органів реєстрації опис майна нотаріально засвідчується.

Акціонерне або пайове товариство відрізняється від розглянутих товариств тим, що відповідальність кожного з учасників господарства обмежується одним лише його внеском — акцією.

При створенні ВАТ організується відкрита підписка на акції. Особи, які побажали придбати акції, повинні внести на рахунок засновників не менш 10 % вартості акцій, на які вони підписалися.

При створенні ЗАТ до скликання засновницьких зборів засновники повинні внести не менше 50 % номінальної вартості акцій.

ЗАТ має право випускати тільки іменні акції. Обіг іменних акцій фіксується товариством, яке зобов'язано вести книгу реєстрації акцій. Реєстраційною інформацією в даному випадку є дані про всіх власників акцій, про час їх придбання, про пакет акцій кожного акціонера.

Для випуску акцій акціонерне товариство подає до реєстраційного органу наступні документи:

- Заява стандартного зразка;
- Рішення про випуск акцій, оформлене протоколом згідно з вимогами;
- Нотаріально завірена копія статуту емітента або зміни до статуту;
- Зразок бланка сертифіката акцій;
- Баланс, довідка про фінансовий стан емітента, аудиторський висновок;
- Копія свідоцтва про реєстрацію попередніх випусків акцій;
- Копія свідоцтва про державну реєстрацію АТ.

5.4. Організація обліку неоплаченого, пайового, додаткового, вилученого та резервного капіталу.

Сума статутного капіталу, яка на дату реєстрації підприємства заявлена, але фактично не внесена засновниками, представляє собою неоплачений капітал підприємства.

Джерела збільшення та зменшення неоплаченого капіталу:

- Збільшення відбувається в результаті (внесків засновників до статутного капіталу, зменшення номінальної вартості акцій, повернення засновникам підприємства їх внесків)

- Зменшення відбувається в результаті (оголошення статутного капіталу після реєстрації, створення фондів за рахунок внесків засновників)

Облік неоплаченого капіталу здійснюється на підставі статуту, довідок бухгалтерії, ВКО, ПКО, установчих договорів, накладних тощо.

Аналітичний облік неоплаченого капіталу здійснюється за видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств) та за кожним засновником (учасником) підприємства.

Пайовий капітал - це сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його господарсько-фінансової діяльності.

Пайовий капітал складається з сум пайових внесків членів споживчого товариства, житлово-будівельних кооперативів, кредитних спілок та інших підприємств, а також паїв членів колективних сільськогосподарських підприємств (КСП) в сільському господарстві, одержаних в результаті, розподілу на паї колективної власності.

Облік пайового капіталу здійснюється на підставі накладних, виписок банку, довідок бухгалтерії, наказів тощо.

Аналітичний облік пайового капіталу ведеться за видами капіталу.

Додатковий капітал складається з емісійного доходу, тобто доходу одержаного від розміщення акцій власної емісії за цінами, які перевищують номінальну вартість; іншого вкладеного капіталу; дооцінки активів; безоплатного одержання необоротних активів; іншого додаткового капіталу.

Облік додаткового капіталу здійснюється на підставі актів приймання-передачі основних засобів, довідок бухгалтерії, накладних, виписок банку, наказів, установчого договору, рішень зборів учасників тощо.

Вилучений капітал - це фактична собівартість акцій власної емісії, вилучених товариством у своїх акціонерів.

Суми вилученого капіталу відображають вартість акцій власної емісії, які на певний момент не розміщені серед акціонерів. Вилучений капітал не впливає на суму власного капіталу, а лише показує, що цей капітал належить підприємству, але не закріплений за конкретною фізичною особою (акціонером). Вилучений капітал повинен бути або перепроданий, або анульований.

Облік вилученого капіталу ведеться на підставі платіжних доручень, ВКО, ПКО, виписок банку, довідок бухгалтерії тощо.

Аналітичний облік вилученого капіталу ведеться за видами акцій (вкладів, паїв).

Резервний капітал — це сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства або установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.

Кошти резервного (страхового) капіталу використовуються відповідно до напрямків, передбачених в установчих документах: як правило, у випадку недостачі прибутку за рахунок резервного (страхового) капіталу покриваються непередбачені витрати, погашаються борги перед кредиторами при ліквідації товариства, виплачуються дивіденди за привілейованими акціями тощо.

Створюється резервний капітал в акціонерному товаристві у розмірі, встановленому установчими документами, але не менше 25 % статутного капіталу. Щорічні відрахування на поповнення Резервного капіталу передбачаються установчими документами та здійснюються за рахунок чистого прибутку, але не можуть бути менше 5 % його загальної вартості.

Аналітичний облік резервного капіталу ведеться в окремих відомостях за його видами і напрямками використання.

Облік резервного капіталу здійснюється на підставі довідок бухгалтерії, виписок банку, наказів установчого договору, рішень зборів учасників тощо.

5.5. Організація обліку змін статутного капіталу.

У випадку змін по внесках до статутного капіталу вносяться з засновницьких документів, що підлягають державній реєстрації. Товариство обов'язане в п'ятиденний термін повідомити орган, який здійснює реєстрацію, про зміни. Рішення товариства про зміни розміру статутного капіталу в силу з дня внесення цих змін до державного реєстру. Будь-які, навіть передбачені засновницькими документами статутного капіталу, не зареєстровані у встановленому порядку, є порушенням і тягнуть за собою адміністративні штрафи за порушення звітності. Але, крім того, державна реєстрація такого підприємства може бути анульована, а саме підприємство — ліквідоване.

Збільшення статутного капіталу за умови повного формування раніше оголошеної величини здійснюється одностайним рішенням загальних часників. Статутний капітал ТзОВ може бути збільшений за рахунок:

- додаткових внесків учасників;
- дивіденди, які належать учасникам;
- нерозподілені прибутки.

Товариства за рішенням загальних зборів акціонерів може збільшити свій капітал шляхом додаткового випуску акцій, обміну облігацій на акції, збільшення вартості раніше випущених акцій, а також шляхом залучення додаткових інвестицій, індексація основних засобів.

Зменшення статутного капіталу акціонерного товариства здійснюється виключно у випадках за рішенням зборів акціонерів після повідомлення всіх його кредиторів у встановлені законодавством терміни.

Випадки зменшення статутного капіталу ТзОВ наведені в табл. 5.2.

Таблиця 5.2 - Документальне оформлення зменшення розміру статутного капіталу

Випадки зменшення статутного капіталу	Документальне оформлення зменшення розміру статутного капіталу
Зменшення частки всіх чи окремих учасників	Реєстраційна картка встановленого зразка; нотаріально завірені зміни до установчих документів; протокол загальних зборів учасників, що засвідчує внесення плати за державну реєстрацію
Вихід (виключення) одного чи декількох учасників	Реєстраційна картка встановленого зразка; нотаріально завірені зміни до установчих документів; протокол загальних зборів учасників, що засвідчує внесення плати за державну реєстрацію: <ul style="list-style-type: none"> - у разі добровільного виходу юридичної особи зі складу засновників – копію рішення засновників; - у разі добровільного виходу фізичної особи зі складу засновників – нотаріально засвідчена заява; - у разі примусового вилучення учасника – рішення уповноваженого на це органу.

Питання для самоперевірки:

1. Основні завдання та нормативна база організації обліку власного капіталу
2. Поняття та класифікація власного капіталу за діючими стандартами обліку.
3. Організація обліку формування статутного капіталу
4. Організація обліку неоплаченого, пайового, додаткового, вилученого та резервного капіталу.
5. Організація обліку змін статутного капіталу.

ЛЕКЦІЯ 6

Тема 6: Організація обліку зобов'язань

Зміст

- 6.1. Поняття, класифікація та оцінка зобов'язань.
- 6.2. Організація обліку позик банку.
- 6.3. Організація обліку векселів виданих, зобов'язань за облігаціями та з оренди.
- 6.4. Організація обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками.
- 6.5. Організація обліку розрахунків за податками, платежами та по страхуванню.
- 6.6. Організація обліку іншої кредиторської заборгованості.

Список рекомендованої літератури: [1, 3, 9, 37, 45].

Міні-лексикон: векселі, зобов'язання, позики банку, постачальники, податки, кредиторська заборгованість.

6.1. Поняття, класифікація та оцінка зобов'язань.

Зобов'язання - це борги (заборгованість) підприємства, які виникають внаслідок придбання товарів та послуг в кредит, або кредити, які підприємство отримує для свого фінансування.

Методологічні вимоги до формування в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності інформації про зобов'язання, а також принципи відображення зобов'язань у фінансовій звітності визначає П(С)БО 11 "Зобов'язання".

Відповідно до нього зобов'язання — це заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди.

Для визнання зобов'язань повинні бути дотримані дві умови:

- 1) оцінка їх може бути достовірно визначена;
- 2) існує ймовірність зменшення економічних вигід внаслідок їх погашення.

Основними завданнями організації бухгалтерського обліку зобов'язань є:

- чітке документування розрахунків;
- своєчасна та повна реєстрація даних первинного обліку в регістрах;
- правдиве відображення інформації щодо зобов'язань в звітності та примітках до неї.

Етапи організації бухгалтерського обліку тісно пов'язані між собою та повністю залежать від якості первинних даних, відображених в документах.

Керівники великих підприємств в організації обліку зобов'язань покладаються на розрахункові відділи бухгалтерії. Тут же повинен здійснюватися контроль за дотриманням строків оплати рахунків постачальників, за своєчасністю розрахунків з бюджетом, органами соціального страхування, працівниками з оплати праці, погашенням позик та відсотків по них та з іншими кредиторами.

З метою правильного ведення обліку слід чітко розрізняти зобов'язання:

- Довгострокові зобов'язання - зобов'язання, які не виникають в ході нормального операційного циклу та будуть погашені після 12 місяців з дати балансу: - довгострокові кредити банків; інші довгострокові фінансові зобов'язання; відстрочені податкові зобов'язання; інші довгострокові зобов'язання.

- Поточні зобов'язання - короткострокові фінансові зобов'язання, які мають бути погашені протягом поточного операційного циклу підприємства чи протягом року з дати складання бухгалтерського балансу (із двох термінів обирають довший):

- короткострокові кредити банків; поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями; короткострокові векселі видані; кредиторська

заборгованість по товарах, роботах, послугах; поточна заборгованість за розрахунками з одержаних авансів, за розрахунками з бюджетом, за розрахунками зі страхування, за розрахунками з оплати праці, за розрахунками з учасниками, за розрахунками з внутрішніх; розрахунків, інші поточні зобов'язання

- Забезпечення - зобов'язання з невизначеною сумою або часом погашення на дату балансу: - додаткове пенсійне забезпечення; виконання гарантійних зобов'язань; реконструкція; виконання зобов'язань відносно обтяжуючих контрактів.

- Непередбачені зобов'язання - 1) зобов'язання, яке може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише тоді, коли відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю; 2) теперішнє зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки малоймовірно, що для врегулювання зобов'язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити.

- Майбутніх періодів - доходи, одержані підприємством в звітному періоді, але такі, що відносяться до наступних періодів.

Поточні зобов'язання оцінюються за сумою погашення. Підприємства купують товари та послуги в кредит без складання формальної кредитної угоди. Такі операції призводять до виникнення заборгованості, відомої як кредиторська.

Кредиторська заборгованість - поточні зобов'язання підприємства, що відображають його заборгованість перед партнерами по комерційних операціях по рахунках, прийнятих до оплати.

Отже, статті включаються до поточних зобов'язань, якщо вони оплачуються на вимогу кредитора, або якщо очікується, що вони будуть ліквідовані протягом 12 місяців з дати балансу.

При організації бухгалтерського обліку зобов'язань особливу увагу слід приділити безнадійній кредиторській заборгованості (при закінченні терміну позовної давності, банкрутстві чи ліквідації підприємства, виникненні форс-мажорних обставин).

Суттєвим моментом в оцінці довгострокових зобов'язань є вимога відображати ті з них, на які нараховуються відсотки, за їх теперішньою вартістю.

Теперішня вартість - дисконтована вартість майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде необхідна для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства. Дисконтуванню підлягають суми: довгострокових кредитів; облігаційних позик; довгострокових відсоткових векселів; платежів по довгостроковій оренді; позик небанківських фінансово-кредитних установ.

Непередбачені зобов'язання обліковуються на позабалансових рахунках за обліковою ціною.

6.2. Організація обліку позик банком.

В умовах ринкової економіки розрізняють комерційний та банківський кредити. Комерційний кредит надається організаціями одна одній у вигляді відстрочки сплати грошей за продані товари. Банківський кредит (позика) надається банками у вигляді грошових кредитів, що використовуються для розширення виробництва і в якості джерела платіжних коштів для поточної діяльності.

Організація обліку розрахунків з банком повинна забезпечити контроль за одержанням та своєчасним погашенням позик банків.

Порядок видачі і погашення позик визначається відповідним законодавством і регулюється кредитним договором між організацією та банком, укладеним в письмовій формі. Інших вимог щодо форми і змісту кредитного договору чинним законодавством України не передбачено.

Кредитна угода визначає права та обов'язки обох сторін у зв'язку з видачею кредиту. В ній встановлюються об'єкти кредитування, умови та порядок надання кредиту, графік його погашення, форми взаємного забезпечення зобов'язань, відсоткові ставки, порядок їх сплати, права та відповідальність сторін, перелік документів, періодичність їх надання та ін.

Для отримання кредиту підприємство повинне надати наступні документи:

- заявку на одержання кредиту в якій зазначається необхідна сума і мета кредиту, строк користування, відсоткова ставка, запропонована застава;
- анкету клієнта
- договір, рахунок-фактура чи бізнес-план, під який береться кредит, що містять інформацію про проект, що кредитується;
- розпорядчі документи: документи, що підтверджують повноваження посадових осіб позичальника на укладення кредитних договорів і договорів застави (протоколи зборів акціонерів, накази про призначення посадових осіб);
- документи, що характеризують фінансовий стан клієнта. До них належать банківські виписки про рух за всіма рахунками позичальника (зазвичай за 3-6 місяців), довідки про обсяги реалізації продукції і строки одержаної оплати за неї, фінансова звітність за останні декілька звітних періодів (саме вона найбільше цікавить банк, і якщо фінансовий стан підприємства поганий, йому можуть одразу відмовити в кредиті);
- документи, пов'язані із забезпеченням кредиту: документи, що підтверджують право власності на предмет застави, чи юридичні та фінансові документи поручителя (такі самі, як і для позичальника).

Якщо ж отримання кредиту планується в банку, де підприємство не має поточного рахунку, необхідно також надати: установчі документи із зазначенням юридичної адреси, картку із зразками підписів, завірену банком, та довідку банку про залишки коштів на рахунках і наявність заборгованості за позиками.

При видачі строкових кредитів строк повернення основної суми боргу встановлюється, як правило, ближче до кінця строку кредитування. Сплата

відсотків за користування кредитом проводиться, як правило, щомісячно за фактичну кількість днів користування кредитними коштами. При довгостроковому погашенні кредиту загальна сума сплачених банку відсотків менше, ніж при погашенні кредиту у кінці строку дії кредитного договору.

За кредитом рахунку 60 «Короткострокові позики» відображають суми одержаних кредитів.

При відображенні в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з довгостроковими позиками, необхідно враховувати, що частина довгострокової позики, яка підлягає погашенню в терміни до 12-ти місяців, списується на рахунок 61 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями".

Сам факт одержання кредитних коштів на рахунок підприємства підтверджується випискою банку. Розпорядженням банку погасити позику є платіжне доручення, а підтвердженням цього факту — також виписка банку. Аналітичний облік за всіма видами позик ведеться за позикодавцями (банками) в розрізі кожного кредиту (позики) окремо та за строками погашення кредиту (позики), ведеться на рахунку 50 "Довгострокові позики" :

Погашення короткострокового кредиту банку відображається бухгалтерським записом

Дт 60 «Короткострокові позики»

Кт 31 «Поточні рахунки».

Аналітичний облік кредитних (позикових) коштів ведеться за кредитовою ознакою у журналі-ордері № 4, а при спрощеній формі обліку — у відомості № В-4.

Обліковим регістром по поточній заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями є журнал-ордер № 8, який повинен складатись за кредитовою ознакою в розрізі національної та іноземної валюти.

В балансі інформація про довгострокові позики відображаються в III розділі пасиву Балансу, про поточну заборгованість по довгострокових зобов'язаннях та про короткострокові позики в IV розділі пасиву.

6.3. Організація обліку векселів виданих, зобов'язань за облігаціями та з оренди.

Вексель - це цінний папір, який засвідчує безперечне зобов'язання векселедавця сплатити, коли прийде строк, зазначену в ньому суму векселедержателю (власнику векселя).

Вексель є не тільки формою розрахунку, але одним із видів комерційного кредиту, так як сплата за векселем відбувається не відразу, а через певний час, протягом якого сума по векселю знаходиться в розпорядженні векселедавця

Існують два види векселів: простий і переказний. Розрізняють векселі на конкретний день, векселі зі строком з дня видачі, векселі, що підлягають до сплати по пред'явленні, векселі, що оплачуються через визначений час після пред'явлення.

Бухгалтерія зобов'язана слідкувати за дотриманням строків платежу по кожному векселю. Аналітичний облік по векселях повинен вестись за кожним

виданим векселем та за строком їх погашення. Обліковим регістром для обліку довгострокових та короткострокових векселів є журнал-ордер № 8, що ведеться за кредитовою ознакою по субрахунках рахунків 51 "Довгострокові векселі видані" та 62 "Короткострокові векселі видані".

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

Випускати облігації можуть як уряд та місцеві органи влади, так і окремі підприємства. Акціонерним товариством випускаються облігації на суму, що не перевищує 25 % статутного капіталу.

Аналітичний облік довгострокових зобов'язань за облігаціями ведеться за їх видами та термінами погашення.

Обліковим регістром для рахунків 51 "Довгострокові векселі видані", 52 "Довгострокові зобов'язання за облігаціями" та 62 "Короткострокові векселі видані" є журнал-ордер № 8.

Бланки акцій і облігацій підприємства зберігають і обліковують як бланки суворої звітності в установленому порядку. На всі бланки цінних паперів, які зберігаються на підприємстві, складають списки, де зазначають вид цінних паперів, номер, серію, номінальну вартість та термін погашення. При погашенні цінних паперів у списку роблять позначку про дату виписки банку або іншого документу, на основі якого оприбутковано кошти. Якщо придбані цінні папери здають до банку на зберігання, у регістрах аналітичного обліку роблять посилання на відповідний документ, одержаний від банку.

засобів, платіжних доручень тощо.

Аналітичний облік зобов'язань з оренди ведеться за кожним орендодавцем та об'єктом орендованих необоротних активів.

Обліковим регістром по рахунку 53 "Довгострокові зобов'язання з оренди" є журнал-ордер № 8.

Зобов'язання з оренди виникають у підприємства в тому випадку, якщо воно бере у тимчасове користування об'єкти необоротних активів. Облік цих зобов'язань повинен бути організований у відповідності до П(С)БО 14 "Оренда".

6.4. Організація обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками.

Основними контрагентами підприємств при закупівлі предметів та засобів праці є постачальники та підрядники.

Постачальники - це юридичні або фізичні особи, які здійснюють постачання товарно-матеріальних цінностей (сировини, матеріалів, палива, запасних частин, МШП), що надають послуги (подачу електроенергії, газу, води, пари тощо), виконують роботи (поточний і капітальний ремонт основних засобів тощо).

Підрядники - спеціалізовані підприємства або фізичні особи, які виконують будівельно-монтажні роботи при спорудженні об'єктів на підставі договорів підряду на капітальне будівництво.

Організація обліку розрахунків з постачальниками і підрядниками повинна забезпечити:

- своєчасну перевірку розрахунків з постачальниками і підрядниками;
- попередження прострочки кредиторської заборгованості.

Побудова аналітичного обліку розрахунків з постачальниками має забезпечити можливість отримання необхідних даних по:

- акцептованих та інших розрахункових документах, термін оплати яких не настав;
- неоплачених в строк розрахункових документах постачальникам за невідфактурованими поставками;
- виданих векселях, термін оплати яких не настав;
- прострочених оплатою векселях;
- отриманих комерційних кредитах.

Аналітичний облік ведеться окремо за кожним постачальником та підрядником в розрізі кожного документа (рахунку) на сплату. На субрахунку 632 аналітичний облік ведеться в гривнях та в валюті, обумовленій в договорі.

Аналітичний облік розрахунків по імпортних операціях можна здійснювати в розрізі країн, а всередині їх - в розрізі постачальників або номерів контрактів. В будь-якому випадку повинен бути забезпечений чіткий контроль своєчасності розрахунків по кожній поставці товарів. Аналітичний облік ведеться за місцями зберігання і обліковими (товарними) партіями, при визначенні ознак яких береться до уваги: характер товару, можливість зберігання партії в процесі перевезення, перевалки, зберігання вантажу.

Розрахунки з постачальниками ведуть, як правило, після відвантаження товарно-матеріальних цінностей, виконання робіт, надання послуг або одночасно з ними.

Обліковим реєстром по рахунку 63 є журнал-ордер № 6. Дебетова сторона журналу-ордеру № 6 є аналітичним обліком постачальників, а кредитова - синтетичним обліком надходжень товарно-матеріальних цінностей (у розрізі постачальників), аналітичне підтвердження яким можна знайти у додатку - підшивці первинних документів.

На підприємствах із значними оборотами і різними видами діяльності журнал-ордер № 6 може бути поділений на журнал-ордер № 6-А і журнал-ордер № 6-Б. Відповідно у першому з них реєструються взаєморозрахунки за товарно-матеріальні цінності, у другому - за роботи і послуги сторонніх організацій. Вести їх окремо чи разом — вирішує головний бухгалтер. Також для контролю за строками заборгованості на підприємствах слід вести накопичувальну відомість простроченої кредиторської заборгованості.

6.5. Організація обліку розрахунків за податками, платежами та по страхуванню.

Податки і збори — це обов'язкові платежі підприємств та окремих осіб в державний або місцевий бюджети. Обов'язкові платежі - це система встановлених законодавством внесків та відрахувань юридичних і фізичних осіб, що формують доходи до державного бюджету.

Всі новостворені підприємства з числа резидентів, незалежно від форм власності, повинні у 20-денний термін після одержання свідоцтва про державну реєстрацію звернутися до органів державної податкової служби за своїм місцезнаходженням для постановки на податковий облік.

Для постановки на облік платники податків - юридичні особи подають до органів державної податкової служби за своїм місцезнаходженням такі документи:

- заяву за формою № 1-ОПП (бланк заяви можна отримати у податковій інспекції);
- завірені у нотаріальному порядку копії статуту (якщо це потрібно для створюваної організаційної форми підприємства), установчих договорів з відміткою органу, що здійснив державну реєстрацію;
- копію свідоцтва про державну реєстрацію;
- копію довідки про включення до ЄДРПОУ з присвоєним ідентифікаційним кодом.

Постановка на облік платника податків — юридичної особи (філії) здійснюється органом державної податкової служби протягом двох робочих днів після надходження заяви за ф. № 1-ОПП за наявності всіх поданих документів.

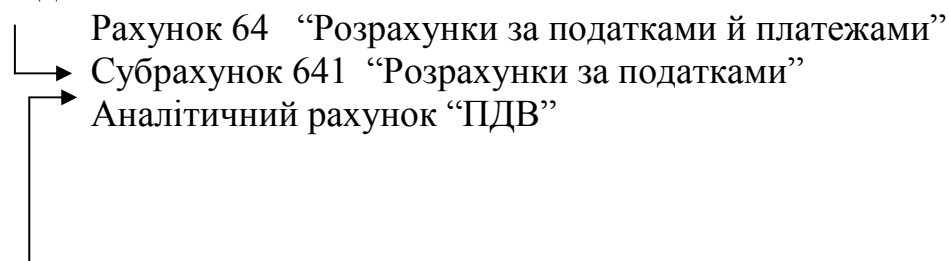
Після постановки платника податків на облік (перереєстрації) орган державної податкової служби ставить на примірнику статуту платника податків відмітку (штамп) про постановку його на податковий облік за підписом відповідальної особи і видає йому довідку про взяття на облік платника податків за ф. № 4-ОПП. Для пред'явлення до установ банків, де він вирішив відкрити поточні рахунки, та інших органів державної влади видаються копії довідки.

Для ефективного виконання завдання, поставленого перед організацією обліку розрахунків по податках та обов'язкових платежах недостатньо навіть найкращого первинного та аналітичного обліку. Кожен бухгалтер повинен відповідно до чинного законодавства розробити певні контрольні форми: перелік податків, зборів, внесків, обов'язкових платежів, що сплачуються підприємством.

Аналітичний облік розрахунків за податками і платежами ведеться за їх видами (див. рис. 6.1.)

Рисунок 6.1.

Приклад організації аналітичного обліку по рахунку 64 “Розрахунки за податками й платежами”.



- Аналітичний рахунок “Податок на прибуток”
- Аналітичний рахунок “Акцизний збір”
- Аналітичний рахунок “ПДФО”
- Обліковим регістром при журнально – ордерній формі обліку є журнал – ордер №8 (по рахунку 64) та №10 (по рахунку 65).

У разі прийняття рішення про ліквідацію для зняття з обліку платнику податків у 3- денний термін з дати прийняття рішення необхідно подати до органу державної податкової служби, в якому платник податків перебуває на обліку, такі документи:

- заява про зняття з обліку платника податків за ф.№8-ОПП;
- оригінал довідки за формою №4-ОПП;
- копію розпорядчого документа (рішення) власника або органу, уповноваженого на те засновницькими документа, про ліквідацію;
- копію розпорядчого документа про утворення ліквідаційної комісії;
- ліквідаційну карту органів державної статистики.

У 10 – денний термін з дня подання заяви за формою №8-ОПП необхідно скласти ліквідаційний баланс у формі річного звіту та передати його для перевірки органу державної податкової служби.

6.6. Організація обліку іншої кредиторської заборгованості.

Організація обліку іншої кредиторської заборгованості, що не розглядалась в попередніх пунктах повинна забезпечити:

- своєчасну перевірку розрахунків з різними кредиторами;
- додержання строків розрахунків;
- віднесення доходів на звітний період.

У складі зобов'язань відображаються також поточні розрахунки з учасниками (співзасновниками, акціонерами) після прийняття рішення про розподіл прибутку між засновниками або про сплату дивідендів. Це рішення повинно бути зафіксоване в протоколі засновників.

Дивіденди за акціями виплачуються раз на рік за підсумками календарного року в порядку, передбаченому статутом акціонерного товариства, за рахунок прибутку, який запишається у розпорядженні після сплати встановлених законодавством податків, інших платежів до бюджету та процентів за банківський кредит.

Бухгалтер повинен в обов'язковому порядку уважно ознайомитися з тими положеннями статуту, що визначають порядок виплати дивідендів, і суворо їх виконувати. Невиконання положень статуту підприємства є одним з грубих порушень.

Нарахування дивідендів ведеться у відомості обліку дивідендів, в якій наводяться такі дані: найменування акціонера, номер особового рахунку, прізвище, період, за який виплачуються дивіденди, категорія акцій, нарахована сума податку на дивіденди, сума до виплати і відмітка про отримання.

При недостатці прибутку нарахування дивідендів проводиться за рахунок резервного капіталу. Якщо в акціонерному товаристві протягом року не

отриманий прибуток і відсутній резервний капітал, то виплата дивідендів по простих акціях може і не проводитись. Водночас по привілейованих акціях дивіденди, що не сплачені в звітному році, повинні бути виплачені в наступні роки за рахунок прибутку або резервного капіталу.

Аналітичний облік по розрахунках з учасниками ведеться за кожним засновником та учасником, за видами виплат за джерелами виплати дивідендів - прибуток звітного року, прибуток минулих років, резервний капітал.

Аналітичний облік розрахунків з іншими кредиторами ведеться окремо за підприємствами, організаціями, установами та фізичними особами, з якими здійснюються розрахунки.

Аналітичний облік доходів майбутніх періодів ведеться за їх видами, датами їх утворення. Облік інших зобов'язань також відображається у журналі-ордері № 8 та відомості № 7. Обліковим реєстром для обліку операцій по рахунку 69 є журнал-ордер № 15.

Питання для самоперевірки:

1. Поняття, класифікація та оцінка зобов'язань.
2. Організація обліку позик банку.
3. Організація обліку векселів виданих, зобов'язань за облігаціями та з оренди.
4. Організація обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками.
5. Організація обліку розрахунків за податками, платежами та по страхуванню.
6. Організація обліку іншої кредиторської заборгованості.

ЛЕКЦІЯ 7

Тема 7: Організація обліку праці та її оплати

Зміст

- 7.1. Завдання та принципи організації обліку праці та її оплати.
- 7.2. Кадрова документація: склад, види.
- 7.3. Організація обліку оплати праці.
- 7.4. Організація обліку відпусток, їх розрахунок та оплата.
- 7.5. Організація синтетичного та аналітичного обліку розрахунків з оплати праці.

Список рекомендованої літератури: [1, 3, 9, 37, 45].

Міні-лексикон: відпустки, документація, оплата праці, зобов'язання, розрахунки за виплатами працівникам, кредиторська заборгованість.

7.1. Завдання та принципи організації обліку праці та її оплати.

Основними завданнями організації обліку праці та її оплати є:

- організація контролю за якістю та кількістю затраченої праці, за виконанням завдань щодо зростання продуктивності праці, за використанням фонду заробітної плати та іншими грошовими коштами, які виділяються для оплати праці працівників підприємства;

- своєчасне і правильне віднесення сум нарахованої заробітної плати і відрахувань органам соціального страхування на собівартість продукції, виконаних робіт, послуг, а також на інші витрати;

- здійснення у встановлені строки всіх розрахунків з працівниками і службовцями по заробітній платі та інших виплатах;

- збір інформації та групування показників з оплати праці, необхідних для поточного і наступного планування, контролю, аналізу та оперативного управління виробництвом, для складання фінансової і статистичної звітності.

Виконання цих завдань забезпечується правильно організованим:

- обліком особового складу підприємства;

- обліком робочого часу;

- обліком виробітку продукції та нарахуванням заробітної плати;

- суворим дотриманням законодавства про працю;

- точністю та своєчасністю розрахунків.

Форми оплати праці: відрядна і погодинна.

Складові фонду оплати праці:

- основна зарплата

- додаткова зарплата

- інші заохочувальні та компенсаційні виплати

Основна заробітна плата - це винагорода за виконану роботу згідно з встановленими нормами праці (норм часу, виробітку, обслуговування, посадових обов'язків). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) й відрядних розцінок для працівників і посадових окладів для службовців.

Додаткова заробітна плата - це винагорода за роботу, виконану понад встановлених норм, за трудові успіхи та винахідництво й особливі умови праці. Вона складається з доплат, надбавок, гарантійних і компенсаційних виплат, передбачених чинним законодавством, премій, пов'язаних з виконанням виробничих завдань і функцій.

До інших заохочувальних і компенсаційних виплат належать виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами та положеннями, компенсаційні й інші грошові та матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або здійснюються понад встановлених зазначеними актами норм

7.2. Кадрова документація: склад, види.

Трудові правовідносини підприємства з працівниками регулюються Кодексом Законів про працю (КЗпП) України. На підставі КЗпП України на підприємстві повинен бути встановлений єдиний порядок оформлення приймання, звільнення і переведення співробітників.

Згідно Закону України "Про оплату праці" система оплати праці повинна прийматися на підприємстві в складі колективного договору між власником (або адміністрацією) і профспілкою (або самим колективом) підприємства. Колективні договори підлягають реєстрації в місцевих органах самоврядування.

Правила внутрішнього трудового розпорядку (або положення про персонал) є внутрішнім документом підприємства, який передбачає організацію роботи підприємства, внутрішньооб'єктивний режим роботи, взаємні обов'язки підприємства та працівників, порядок направлення працівників у відрядження, порядок надання відпусток та інше.

Необхідність цього документу на підприємстві передбачена КЗпП. Кожному підприємству необхідно розробити свої правила, які будуть більш наближені до дійсності.

У відповідності до статуту підприємства розробляється його структура, визначається штатний склад та кількість, що оформлюється спеціальним документом, на підставі якого складається штатний розклад підприємства.

Він складається на бланку підприємства і містить перелік посад, відомості про кількість штатних одиниць, посадові оклади, надбавки та місячний фонд заробітної плати. Зміни до штатного розкладу вносяться наказом керівника підприємства. Посадова інструкція - це нормативний документ, в якому визначено завдання, права, обов'язки і відповідальність посадової особи, її розробляють щодо конкретної штатної посади.

У посадовій інструкції розкривають функціональну структуру діяльності посадової особи як комплексу елементів: цілей, завдань і програм; функцій, форм і методів управління; Інформації, технічних засобів управління.

Структура типової посадової інструкції облікового працівника може бути такою: назва посади; загальні положення, цілі і завдання, права та обов'язки; відповідальність; взаємозв'язок з іншими посадовими особами; критерії оцінки виконання обов'язків; оклад і премія; порядок призначення, звільнення і заміщення посади; висновок.

У посадовій інструкції докладно висвітлюють права, обов'язки і відповідальність посадової особи. Основою для визначення завдань і обов'язків є кваліфікаційний довідник посад службовців. Окрім цього в наказі про облікову політику визначається, якими документами буде оформлюватись процес руху працівників на підприємстві. Сукупність документів, в яких зафіксовані етапи трудової діяльності працівників, називається документацією з особового складу (кадрів, персоналу) або кадровою документацією.

Типові форми кадрової документації наведено в таблиці 7.1.

Таблиці 7.1 - Типові форми документів з обліку особового складу.

Типова форма	Назва документів
П - 1	Наказ (розпорядження) про приймання на роботу
П - 2	Особова картка

П - 3	Алфавітна картка
П - 4	Особова картка спеціаліста з вищою освітою, який виконує науково- дослідні, проектно – конструкторські і технологічні роботи
П - 5	Наказ (розпорядження) про проведення на іншу роботу
П - 6	Наказ (розпорядження) про надання відпустки
П - 7	Список № _____ про надання відпустки
П - 8	Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)
П - 9	Книга обліку бланків трудових книжок та вкладишів до нього
П - 10	Книга обліку руху трудових книжок та вкладишів до нього
П - 11	Акт на списання бланків трудових книжок та вкладишів до нього

Кадрова документація поділяється на види:

1) Розпорядчі документи з особового складу: Наказ (розпорядження) про приймання , переведення та звільнення робітника; Наказ (розпорядження) про надання відпустки;

Накази про заохочення та попередження; Накази про внесення змін до трудової книжки;

2) Облікові документи по кадрах: Особова картка; Особова справа; Штатно - посадова книга; Алфавітна книга; Алфавітні картки; Книга обліку бланків трудових книжок; Книга обліку руху трудових книжок; Графік відпусток; Книга – журнал обліку відпусток.

7.3. Організація обліку оплати праці.

Основним документом, який визначає застосування на підприємстві оплати праці, розміри основної, додаткової заробітної плати, преміювання працівників тощо, є Положення про оплату праці на підприємстві. Даний документ містить:

- загальні принципи організації оплати праці на підприємстві, системи і форми оплати праці, які застосовуються до різних категорій працівників;
- штатний розклад працівників підприємства;
- побудову основної (тарифної) оплати праці з інструкціями по посадах і професіях тарифних ставок і окладів або порядку розрахунку в залежності від показників роботи працівника і підприємства в цілому;
- обумовлені доплати, надбавки і компенсації із зазначенням їх розмірів;
- інші преміальні системи, що використовуються на підприємстві;
- визначений стимулюючий показник, шкала преміювання.

В заключній частині Положення можуть бути викладені питання оскарження працівниками розміру нарахованого їм заробітку, порядок і строки перегляду.

Облік використання робочого часу здійснюється в табелях обліку використання часу, річних табельних картках та ін. Поряд з цим в необхідних випадках проводяться фотографії робочого дня, хронометраж) спостереження та інші одноразові обстеження.

Облік вихідних днів (днів щотижневого відпочинку) і святкових (неробочих) днів здійснюється в табелях згідно з графіком і режимом роботи даного підприємства.

Зараз в Україні затверджені і діють наступні первинні документи з обліку використаного робочого часу (табл. 7.2).

Таблиця 7.2 - Типові форми первинних документів використання робочого часу

Типова форма	Назва документу з обліку	Затверджено
П-12	Табель обліку використання робочого часу і розрахунку заробітної плати	Наказом Мінстату України від 09.10.1995р.
П-13	Табель обліку використання робочого часу	
П-14	Табель обліку використання робочого часу	
П-15	Список осіб, які працюють в понадурочний час	
П-16	Листок обліку простоїв	
П-49	Розрахунково-платіжна відомість	Наказом Мінстату України від 22. 05. 1996 р № 144
П-50	Розрахункова відомість	
П-51	Розрахункова відомість	
П-52	Розрахунок заробітної плати	
П-53	Платіжна відомість	
П-54	Особовий рахунок	
П-54-А	Особовий рахунок	
П- 55	Накопичувальна картка виробітку та заробітної плати	
П-56	Накопичувальна картка обліку заробітної плати	

На великих підприємствах в тих випадках, коли техніка розподілу заробітної плати за виробничими розрахунками не ускладнюється, розрахунково-платіжна відомість (РПВ) може виписуватися в одному примірнику, в інших випадках відомість виписується у двох примірниках під копіювальний папір), причому платіжним документом є перший примірник.

Дані щодо авансу, який виплачується, щодо сум утримання податків, обчислюється за розміром заробітної плати минулого місяця, та інші відрахування описуються протягом місяця до відкритої на поточний місяць РПВ.

Для одержання даних про заробіток працівника за минулі періоди ведеться особовий рахунок, в якому, крім загальних відомостей про працівника, щомісячно відображаються суми нарахованої заробітної плати за видами.

Преміювання працівників на підприємстві здійснюється у відповідності з трудовим договором, Положеннями про преміювання, про встановлення надбавок та оформлюється наказом керівника підприємства.

7.4. Організація обліку відпусток, їх розрахунок та оплата.

Надання відпусток регулюється Законом України "Про відпустки", згідно з яким право на відпустки мають громадяни України, що перебувають у трудових відносинах з підприємствами, а також працюють за трудовою угодою у фізичної особи, іноземні громадяни та особи без громадянства, які працюють в Україні (див.рис. 7.1.).

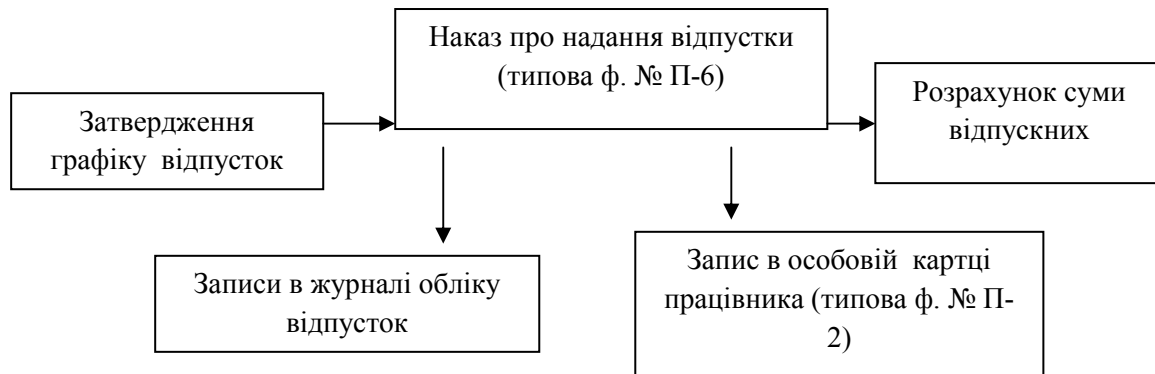


Рис. 7.1 - Порядок надання відпусток.

Підставою для надання відпустки є заява працівника. На підставі затвердженого графіку відпусток чи заяви працівника на підприємстві видається наказ про надання відпустки.

Наказ видається в двох примірниках. Один примірник залишається у відділі кадрів. При цьому в типовій формі Т-2 в розділі IV "Відпустки" проводяться записи про види відпусток, період, за який вона надається, дати і номери наказу. Другий примірник наказу передається до бухгалтерії підприємства і є підставою для нарахування і виплати відпускних.

При оформленні відпустки також застосовують список про надання відпустки (ф. № П-7).

7.5. Організація синтетичного та аналітичного обліку розрахунків за виплатами працівникам.

Синтетичний облік розрахунків з оплати праці здійснюється на двох субрахунках пасивного рахунку 66 "Розрахунки за виплатами працівникам". За кредитом субрахунку 661 "Розрахунки за заробітною платою" відображається нарахована працівникам підприємства основна і додаткова заробітна плата, премії, допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю, інші нарахування за звітний період.

При цьому за кредитом рахунок 661 "Розрахунки за заробітною платою" кореспондує з дебетом рахунків відповідних витрат.

За кредитом рахунку 65 "Розрахунки за страхуванням" підприємствами відображається нарахування ЄСВ.

Допомоги по соціальному страхуванню, що виплачуються працівникам підприємства, відображаються по кредиту рахунку 661 "Розрахунки за

заробітною платою", включаються до витрат підприємства у складі загальної суми відрахувань із соціального страхування та є джерелом виплат відповідних допомог працівникам.

Підприємства можуть проводити нарахування оплати відпусток з використанням резерву оплати відпусток, який створюється з метою рівномірного розподілу витрат на оплату відпустки протягом звітного періоду. Резерв оплати відпусток створюється шляхом щомісячного його нарахування за нормативом від фактичних витрат на оплату праці, яка обліковується при розрахунку середнього заробітку.

Норматив відрахувань до резерву оплати відпусток кожним підприємством розраховується самостійно. При його розрахунку враховується заробітна плата, яка включається до розрахунку середнього заробітку за рік, і відрахування на соціальні заходи, що нараховуються виходячи з цієї заробітної плати. Як правило, норматив резерву оплати відпусток складає від 10 - 20 % фактичних витрат на оплату праці в місяць.

В бухгалтерському обліку створення резерву оплати відпусток відображається по кредиту рахунку 471 "Забезпечення виплат відпусток" у кореспонденції з дебетом рахунків відповідних витрат (рахунки класу 8 "Витрати за елементами" або 9 "Витрати діяльності").

Нарахування оплати відпусток у складі витрат не відображається, а здійснюється за рахунок створеного резерву, тобто по кредиту рахунку 661 "Розрахунки за заробітною платою" в кореспонденції з дебетом рахунку 471 "Забезпечення виплат відпусток". Відрахування на соціальні заходи, пов'язані з оплатою відпустки, також нараховуються по дебету рахунку 471 "Забезпечення виплат відпусток", але в кореспонденції з кредитом рахунку 65 "Розрахунки за страхуванням".

Аналітичний облік з працівниками ведеться в розрахункових та розрахунково-платіжних відомостях. Нараховані суми також зазначаються в особових рахунках встановленої форми.

На кожного штатного працівника відкривається особова картка (ф. П-54), де зазначаються короткі відомості про працівника, надані йому пільги згідно з чинним законодавством, а також дані про нараховану йому заробітну плату та здійснені утримання.

Регістрами обліку по рахунку 66 "Розрахунки з оплати праці" є журнали-ордери № 10 та № 10/1, відомість В-8 (при спрощеній формі обліку).

Питання для самоперевірки:

1. Завдання та принципи організації обліку праці та її оплати.
2. Кадрова документація: склад, види.
3. Організація обліку оплати праці.
4. Організація обліку відпусток, їх розрахунок та оплата.
5. Організація синтетичного та аналітичного обліку розрахунків з оплати праці.

ЛЕКЦІЯ 8

Тема 8. Організація обліку довгострокових активів

Зміст

- 8.1. Організація обліку основних засобів.
- 8.2. Організація первинного обліку основних засобів.
- 8.3. Організація обліку надходження основних засобів.
- 8.4. Організація обліку амортизації основних засобів.
- 8.5. Організація обліку ремонту основних засобів.
- 8.6. Організація обліку вибуття основних засобів
- 8.7. Організація обліку інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів.

Список рекомендованої літератури: [1, 3, 9, 37, 45].

Міні-лексикон: амортизація, основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи.

8.1. Організація обліку основних засобів.

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби і розкриття такої інформації у фінансовій звітності визначаються П(С)БО 7 "Основні засоби", норми якого поширюються на підприємства, організації та інших юридичних осіб усіх форм власності (крім бюджетних установ).

Основні завдання організації обліку і контролю наявності та руху основних засобів є:

- контроль за забезпеченням основних засобів;
- правильне документальне оформлення і своєчасне відображення в регістрах обліку надходження, внутрішнього переміщення і вибуття об'єктів основних засобів;
- правильне обчислення та відображення в обліку сум зносу (амортизації);
- контроль за витратами на ремонт основних засобів, ефективністю використання основних засобів;
- отримання документально обґрунтованих про наявність та рух основних засобів за місцями їх експлуатації, а також в розрізі осіб, відповідальних за їх збереження;
- виявлення результатів від реалізації об'єктів основних засобів або іншого їх вибуття.

Правильність обліку та контроль за його веденням на кожному підприємстві забезпечується наказом про облікову політику, який в обов'язковому порядку повинен містити розділ про облік основних засобів.

Побудова обліку основних засобів ґрунтується на їх визнанні та економічній класифікації.

Основними засобами визнаються матеріальні активи:

- які підприємство утримує з метою використання їх в процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, при передачі в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій;
- очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він більше одного року).

Одиницею обліку основних засобів в бухгалтерському обліку є окремий інвентарний об'єкт. Відповідно до П(С)БО 7, інвентарний об'єкт - це закінчена будова з усіма пристроями до неї або окремий конструктивно відокремлений предмет призначений для виконання всіх самостійних робіт і функцій, або відокремлений комплекс конструктивно об'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристрої управління та єдиний фундамент, внаслідок чого кожен предмет виконує свої функції, а комплекс - всю роботу тільки в сукупності, а не самостійно.

Об'єкт основних засобів визнається активом, якщо виконуються наступні вимоги:

- існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від їх використання;
- його вартість може бути достовірно визначена.

Якщо ці вимоги не виконуються, то об'єкт основних засобів не визнається активом і відображається у складі витрат звітного періоду.

П(С)БО 7 передбачені наступні види оцінки основних засобів:

- первісна вартість;
- переоцінена вартість;
- вартість, яка амортизується;
- ліквідаційна вартість.

Для чіткої організації бухгалтерського обліку основних засобів необхідно здійснити їх класифікацію:

- земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, будівлі та споруди, машини та обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади та інвентар, робоча і продуктивна худоба, багаторічні насадження, інші основні засоби.

8.2. Організація первинного обліку основних засобів.

Первинні документи з обліку основних засобів затверджені наказом Міністерства статистики України від 29.12.95 р. № 352. Перелік типових форм первинної документації, якими оформлюють операції з руху основних засобів, наведено в табл. 8.1.

Таблиця 8.1 - Первинні документи з обліку основних засобів

Типова форма	Назва документу	Примітки
03-1	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів	Складається на кожний об'єкт окремо, а на декілька - лише коли об'єкта однотипні, мають однакову вартість і прийняті одночасно на відповідальне зберігання однієї і тієї ж особи

ОЗ-2	Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів	Зазначаються технічна характеристика та первісна вартість об'єкту. Актом такої форми оформлюється приймання завершених робіт після добудови, реконструкції або модернізації основних засобів
ОЗ-3	Акт на списання основних засобів	Після ліквідації основних засобів і складання актів на списання основних засобів перший примірник передається до бухгалтерії, де на його підставі робиться запис до інвентарного списку основних засобів
ОЗ-4	Акт на списання автотранспортних засобів	Складається в двох примірниках, підписують члени комісії, затверджує керівник підприємства або уповноважена на це особа
ОЗ-5	Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини	Складається при встановленні, запуску демонтажу будівельної машини, що взята на прокат. Підписується представником машинопрокатної бази та механіком будівельної дільниці
ОЗ-6	Інвентарна картка обліку основних засобів	Здійснюються записи на підставі актів приймання-передачі основних засобів та акту на списання основних засобів, у випадках: для обліку окремих об'єктів основних засобів, для групового обліку однотипних об'єктів основних засобів, які надійшли в експлуатацію в одному календарному місяці і мають одне і те ж виробничо-господарське призначення, технічну характеристику і вартість. Як правило, заповнюється в одному примірнику та знаходиться у бухгалтерії
ОЗ-7	Опис інвентарних карток з обліку основних засобів	Застосовується для реєстрації інвентарних карток. Ця форма складається в одному примірнику в бухгалтерії
ОЗ-8	Картка обліку руху основних засобів	Застосовується для обліку руху основних засобів за класифікаційними групами. Відкривається в бухгалтерії в одному примірнику
ОЗ-9	Інвентарний список основних засобів	Застосовується в місцях експлуатації основних засобів для обліку кожного об'єкта за матеріально відповідальними особами. Дані, що містяться в цій формі, мають бути тотожними із записами в інвентарних картках обліку основних засобів
ОЗ-14, ОЗ-15,	Розрахунок амортизації основних засобів	Використовується при нарахуванні зносу основних засобів

Усі первинні документи, якими оформлюються операції з руху основних засобів, складаються і підписуються членами комісії, призначеної розпорядженням (наказом) керівника підприємства. До складу такої комісії повинно входити не менше трьох осіб:

- усі перші особи підприємства: головний бухгалтер; головний інженер; головний механік; головний технолог; головний енергетик;
- посадові особи тих підрозділів, в яких знаходиться (або куди передається) об'єкт основних засобів: керівник (або його заступник, начальник або майстер зміни, ділянки тощо); механік; технолог; бухгалтер.

Якщо підприємство невелике і посадових головних спеціалістів у штаті не передбачено, то до комісії включаються посадові особи і спеціалісти, які фактично виконують функції головних спеціалістів. Наказ про призначення комісії може видаватись як окремо у кожному випадку здійснення операцій з

основними засобами, так і загальний, яким призначається єдина комісія для контролю і документального оформлення усіх здійснюваних підприємством операцій з основними засобами протягом певного періоду (наприклад, рік) або без обмеження у часі.

Аналітичний облік основних засобів ведеться в розрізі окремих об'єктів за допомогою інвентарної картки. Вона застосовується для обліку всіх видів основних засобів, а також для групового обліку однотипних об'єктів, які надійшли в експлуатацію в одному календарному місяці і які мають одне й те ж виробничо-господарське призначення, технічні характеристики і вартість.

Синтетичний облік необоротних активів при журнально-ордерній формі обліку ведеться в журналі-ордері № 13.

На підприємствах з нескладним господарським процесом виробництва та невеликою кількістю господарських операцій застосовують спрощену форму обліку. Такі підприємства можуть вести облік з використанням реєстрів обліку майна підприємства. Для обліку основних засобів використовується форма В-1 "Відомість обліку основних засобів, нарахованих амортизаційних відрахувань (зносу).

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

8.3. Організація обліку надходження основних засобів.

Процес поповнення підприємством своїх основних засобів з метою збільшення виробничих потужностей, заміни зношених об'єктів новими називається надходженням об'єктів основних засобів.

Порядок відображення в обліку надходження основних засобів залежить від того, яким чином вони були придбані.

Надходження об'єктів основних засобів на підприємство може відбуватися декількома шляхами:

- від засновників,
- придбані у постачальників,
- отримані в обмін на подібний об'єкт,
- безоплатно отримані,
- переведені з оборотних активів (товарів, готової продукції).

Основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, яка складається з наступних витрат:

- суми, що сплачуються постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків),
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів,
- суми ввізного мита,

- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству),
- витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів і витрати на встановлення, монтаж, налагодження основних засобів,
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведення основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

До первісної вартості не включаються:

- витрати на сплату відсотків за користування кредитом при придбанні (створенні) основних засобів, повністю або частково за рахунок позикового капіталу;
- адміністративні та інші витрати, які не відносяться безпосередньо до придбання основного засобу або доведення його до стану, придатного до експлуатації.

8.4. Організація обліку амортизації основних засобів.

Нарахування амортизації здійснюється щомісячно на всі об'єкти основних засобів (крім землі) протягом терміну корисного використання (експлуатації) та призупиняється на період реконструкції, модернізації, добудови, доналагодження та консервації.

Для організації обліку амортизації основних засобів дуже важливої встановити об'єктивний строк корисного використання основних засобів, що є періодом, протягом якого підприємство передбачає використовувати відповідний об'єкт або кількість одиниць устаткування продукції (послуг), яку підприємство очікує отримати від його використання.

Строк корисного використання об'єкту основних засобів визначається підприємством самостійно та зазначається в наказі про облікову політику. Якщо строк корисного використання основного засобу відсутній в технічній документації або не встановлений в централізованому порядку, то він визначається виходячи з:

- очікуваної потужності або фізичної продуктивності об'єкту;
- очікуваного фізичного зносу;
- морального зносу (внаслідок технічного прогресу або зміни попиту на продукцію);
- правових або аналогічних обмежень щодо використання об'єкта (наприклад, строк оренди, передбачений угодою або законодавством, що визначає граничний строк безпечної експлуатації певних об'єктів тощо).

Строк корисного використання активу може змінюватися у випадках:

- технології виробництва або попиту на ринку продукції, що виготовляється за допомогою цього активу;
- капіталізації наступних витрат, пов'язаних з використанням активу, що покращують його стан.

Результати зміни строку корисного використання об'єкта впливають на величину амортизації об'єкта в поточному та майбутньому періодах, а накопичена амортизація за попередні періоди не коригується.

Згідно з П(С)БО 7 "Основні засоби" метод амортизації має враховувати форму, в якій економічна вигода від активу отримується підприємством. Тому вибір методів амортизації основних засобів підприємство здійснює самостійно, застосовуючи до кожного об'єкта основних засобів відповідний метод нарахування амортизації:

- прямолінійний; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий.

Метод амортизації об'єкта основних засобів підприємством вибирається самостійно.

8.5. Організація обліку ремонту основних засобів.

З метою підтримання основних засобів в робочому стані на підприємствах виконують ремонтні роботи основних засобів згідно з затвердженими планами та графіками.

Облік ремонту і модернізації основних засобів потрібно організувати так, щоб облік забезпечив виявлення усіх витрат та правильне включення їх до собівартості виконаних робіт.

В залежності від складності, обсягу робіт, характеру і періодичності проведення розрізняють наступні види ремонту:

- поточний : профілактичний, непередбачуваний;
- середній;
- капітальний: комплексний, вибірковий;
- підрядний, господарський.

Витрати на ремонт основних засобів здійснюється з врахуванням вимог:

- включаються до первісної вартості, якщо понесені витрати призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, первісне очікуваних від використання об'єкта;

- Включаються до складу витрат, якщо вони здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання.

При здійсненні ремонту основних засобів господарським способом акт Приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів (ОЗ-2) складається в одному примірнику.

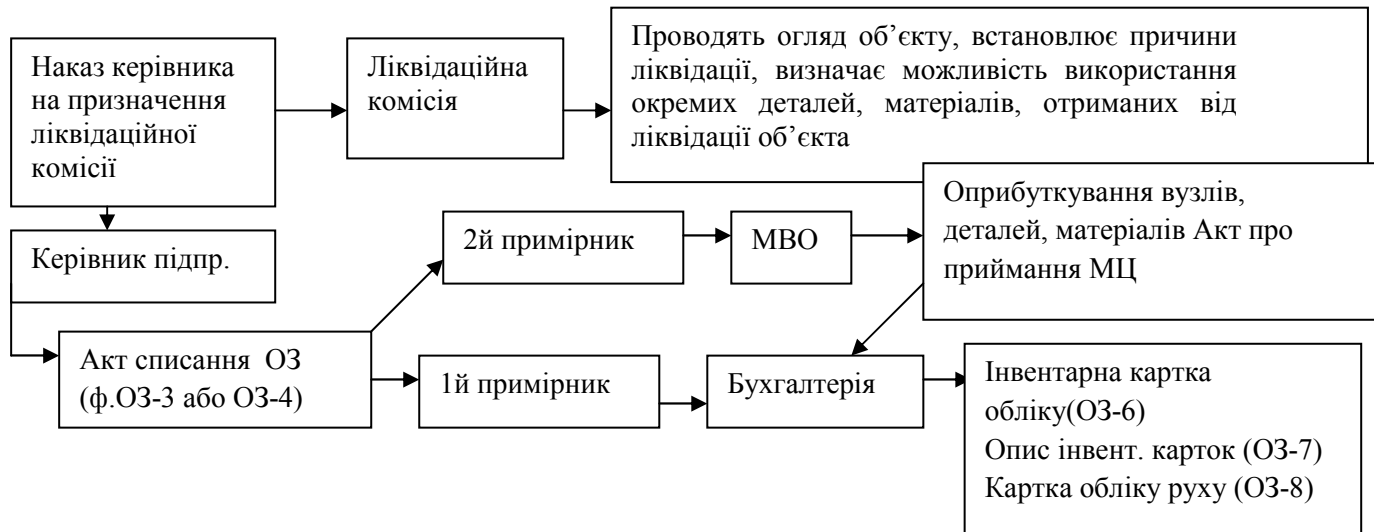
Якщо ремонт, реконструкцію або модернізацію здійснює стороннє підприємство, то акт складається у двох примірниках (для двох підприємств).

8.6. Організація обліку вибуття основних засобів.

Об'єкт основних засобів вилучається з активів (списується з балансу) у разі його вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом.

Ліквідація основних засобів може здійснюватись з наступних причин: 1) у зв'язку з вимушеною заміною; 2) з ініціативи керівника або власника.

Рішення про ліквідацію, безоплатну передачу основних засобів має бути прийняте постійно діючою комісією на підприємстві. Ліквідація основних засобів з власної ініціативи керівника або власника здійснюється за наступною схемою рис 8.1.



8.7. Організація обліку орендних та лізингових операцій.

В ринкових умовах функціонування підприємства досить часто в своїй діяльності беруть об'єкти основних засобів у тимчасове користування оренду (лізинг). В табл. 8.2 наведено стислу порівняльну характеристику оренди та лізингових операцій.

Таблиця 8.2 - Порівняльна характеристика оренди та лізингу

Ознака	Оренда	Лізинг
Кількість учасників договору	Два - орендодавець, орендар	Три - лізингодавець.
Відповідальність за стан переданого майна	Орендодавець несе	Лізингодавець не несе
Строк дії договору оренди	Згідно договору	На весь строк служби обладнання
Здійснення ремонту	Орендарем лише поточний ремонт	Лізингоодержувачем як поточний.
Право на прискорену амортизацію	Орендар немає	Лізингоодержувач має

Одночасно з підписанням договорів оренди (лізингу) проводиться передача об'єктів оренди (лізингу) і на кожний об'єкт, що передається в оренду (лізинг), складаються акти приймання-передачі основних засобів за типовою формою ОЗ-1 (табл. 8.3.).

Таблиця 8.3- Перелік первинних документів, які повинні бути складені при передачі об'єкту в оренду

Назва документа	Типова форма	Призначення
Акт приймання-передачі (внутрі-шнього пере-міщення) ОЗ	ОЗ-1	Складається на кожний об'єкт основних засобів, який передається в оренду у випадку зарахування окремих інвентарних об'єктів до складу основних засобів, а також при введенні основних засобів в експлуатацію
Акт приймання-здачі відоремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів	ОЗ-2	Застосовується орендарем у випадку здійснення ремонту, модернізації орендованих основних засобів
Інвентарна картка обліку основних засобів	ОЗ-6	Застосовується орендарем при прийнятті основних засобів в оренду

В орендодавця об'єкт, переданий в оренді - обліковується на балансі, але якщо це окремий інвентарний об'єкт, який можна перемістити з одного місця на інше. Документом, що підтверджує обґрунтованість відсутності такого об'єкта, є оформлений акт приймання-передачі (ф. ОЗ-1).

8.7. Організація обліку інших необоротних матеріалів і нематеріальних активів.

Для організації бухгалтерського обліку інших необоротних матеріальних активів необхідно, насамперед, їх правильно класифікувати:

- Бібліотечні фонди
- Малоцінні необоротні матеріальні активи
- Тимчасові (нетитульні) споруди
- Природні ресурси
- Інвентарна тара
- Предмети прокату
- Інші необоротні матеріальні активи

В бухгалтерському обліку інші необоротні матеріальні активи відображаються за первісною вартістю, тобто за фактичними витратами на їх придбання, спорудження або виготовлення. Порядок визначення первісної вартості інших необоротних матеріальних активів аналогічній з визначенням первісної вартості основних засобів.

Процес документального оформлення операцій з іншими необоротними матеріальними активами ідентичний документуванню операцій з руху основних засобів

Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватись у першому місяці використання об'єкта у розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або у першому місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості.

Амортизація інших необоротних матеріальних активів проводиться щомісячно, починаючи з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт став придатним для корисного використання, та призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації. Нарахування амортизації закінчується, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття іншого необоротного матеріального активу.

Правильність організації обліку та контролю за наявністю та рухом нематеріальних активів на підприємстві забезпечується затвердженням наказу про облікову політику. В наказі обов'язково необхідно передбачити:

- основні первинні документи з обліку нематеріальних активів та графік їх документообігу;
- діапазон строків корисного використання нематеріальних активів;
- метод та порядок нарахування амортизації нематеріальних активів;
- перелік субрахунків та аналітичних рахунків, необхідних для організації аналітичного обліку нематеріальних активів;
- порядок оцінки нематеріальних активів та визначення ліквідаційної вартості;
- список осіб, які б відповідали за збереження інформації;
- облік орендованих нематеріальних активів.

Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за відповідними групами.

При організації обліку нематеріальних активів необхідно пам'ятати, що деякі з них підлягають обов'язковій державній реєстрації:

- підлягають державній реєстрації - патент на винахід; свідоцтво на корисну модель; патент на промисловий зразок; товарний знак; знак обслуговування
- не підлягають державній реєстрації - реєстрація їх проводиться за бажанням правласника. Право власності підтверджує сам факт створення цих активів. У випадку передачі таких активів у користування третім особам оформлюються договори про передачу прав і договори - замовлення на створення і використання об'єктів нематеріальних активів.

Придбані нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Не включається до первісної вартості - витрати пов'язані зі сплатою відсотків за кредит, використаний повністю або частково на придбання (створення) таких нематеріальних активів.

Документальне оформлення в обліку і надходження нематеріальних активів залежить від того, створені вони силами підприємства або придбані у інших юридичних чи фізичних осіб (див. табл.8.4).

Таблиця 8.4 - Документальне оформлення нематеріальних активів

Необоротні активи	Придбані у інших осіб	Факт передачі підприємству прав на них повинен підтверджуватися договором передачі прав, до якого додаються акти приймання-передачі матеріальних носіїв, які містять об'єкти інформації
	Розроблені своїми працівниками або сторонніми спеціалістами, які залучались по договору підряду	Право власності повинно підтверджуватись документами, які свідчать про проведення і завершення робіт по створенню даного об'єкта нематеріальних активів. Це можуть бути акти приймання-здачі результатів робіт або акти передачі виконуваних замовлень

Права на ноу-хау виділені в особливу групу нематеріальних активів. Для того, щоб можна було враховувати ноу-хау як об'єкти нематеріальних активів, необхідна наявність наступних первинних документів:

- 1) документів, що підтверджують факт створення цих активів, наприклад кошто-риси витрат;
- 2) актів приймання-передачі для обліку введення об'єктів в експлуатацію;
- 3) положення (інструкції) про службові і комерційні таємниці;
- 4) наказів про віднесення конкретних об'єктів до ноу-хау;
- 5) протоколів визначення строків корисного використання об'єктів ноу-хау.

Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється протягом терміну їх корисного використання. Цей термін встановлюється підприємством самостійно, але не більше 20 років.

Метод амортизації нематеріальних активів обирається підприємством самостійно виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Термін корисного використання нематеріальних активів та метод амортизації підлягає перегляду в кінці звітного періоду, якщо в наступному періоді очікуються суттєві зміни цього терміну порівняно із його первісною вартістю.

Амортизаційні відрахування по нематеріальних активах відображаються в бухгалтерському обліку того звітного періоду, до якого вони відносяться, і нараховуються незалежно від результатів діяльності підприємства в звітному періоді.

Оформлення первинних документів з обліку основних засобів.

Головне в книжці, ясна річ, зміст, так само як і в людині - її душа. Але і книжка, і людина мають матеріальну оболонку, яка з часом приходиться в абсолютну непридатність. Що відбувається з людиною в такій ситуації, ми всі

знаємо. А що відбувається з книжками і як це оформляється в бухгалтерському обліку? З відповіді на ці запитання ми й почнемо наші практичні заняття.

Насамперед нагадаємо, що література (наукова, художня, навчальна, спеціальна тощо у вигляді книжок, журналів, альбомів тощо (далі - книжок)) входить у поняття бібліотечного фонду і відображається на однойменному субрахунку 112 незалежно від вартості окремих екземплярів книжок.

Для обліку бібліотечного фонду використовується "Інвентарна картка групового обліку основних засобів у бюджетних установах" типової форми ОЗ-9, затвердженої наказом Держказначейства і Держкомітету статистики України №125/70 (див. "ШБ" №46/2003 стор. 38).

Списання літератури з бібліотечного фонду провадиться в результаті її зносу і старіння. Виявляється зношена (порвана, з відсутніми сторінками та сторінками, що не підлягають відновленню, тощо) і застаріла література в процесі регулярних (відповідно до затвердженого керівником установи графіку) оглядів книжкового фонду. Оформляється списання літератури актом за типовою формою ОЗ-5 (бюджет) "Акт про списання з балансу бюджетних установ і організацій вилученої з бібліотеки літератури". Акт складається на підставі опису і загальних списків книжок. Описи складаються окремо на зношені книжки і окремо - на застарілі та інші книжки, що вилучаються з бібліотечного фонду. Акт затверджується керівником установи, після чого списана література здається на макулатуру, що має бути підтверджено відповідною квитанцією. Акт складається в двох екземплярах, один із яких передається разом з описом та квитанцією в бухгалтерію установи для здійснення списання вилученої літератури, а другий - матеріально відповідальній особі для звітності.

Прикладом заповнення типової форми ОЗ-5 (бюджет) ([див. PDF kB](#)) ми завершили практику заповнення первинних документів з обліку основних засобів бюджетних установ, затверджених наказом Держказначейства і Держкомітету статистики України № 125/70 від 2 грудня 1997 р.

Природне запитання, що може виникнути в такій ситуації: "Де, в яких документах узагальнюється інформація, зазначена в первинних документах з обліку основних засобів, зокрема щодо списання літератури?" Такими документами є меморіали-ордери і, зокрема, меморіал-ордер № 9 типової форми № 438 (бюджет), з порядком оформлення якого ми вас сьогодні й ознайомимо.

Даний меморіал-ордер призначений для відображення в обліку операцій вибуття і переміщення (як усередині установи з підзвіту однієї матеріально відповідальної особи іншій, так і за його межі, на баланс іншої установи) необоротних активів. Заповнюється меморіал-ордер № 9, як правило, бухгалтерією установи на підставі даних, зазначених у кожному окремому "Акті прийому-передачі основних засобів" типової форми ОЗ-1 (бюджет) – "Акті про списання основних засобів" (типова форма ОЗ-3 (бюджет)), "Акті про списання автотранспортних засобів" (типова форма ОЗ-4 (бюджет)) і "Акті про списання з балансу бюджетних установ і організацій вилученої з бібліотеки літератури" (типова форма ОЗ-5

Питання для самоперевірки:

1. Організація обліку основних засобів.
2. Організація первинного обліку основних засобів.
3. Організація обліку надходження основних засобів.
4. Організація обліку амортизації основних засобів.
5. Організація обліку ремонту основних засобів.
6. Організація обліку вибуття основних засобів
7. Організація обліку інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів.

ЛЕКЦІЇ 9

Тема 9. Організація обліку оборотних активів

Зміст

- 9.1. Основні завдання організації обліку запасів.
- 9.2. Визначення, класифікація та оцінка запасів.
- 9.3. Оцінка запасів.
- 9.4. Організація первинного обліку руху запасів.
- 9.5. Організація обліку надходження, зберігання та вибуття запасів.
- 9.6. Організація синтетичного та аналітичного обліку запасів.

Список рекомендованої літератури: [1, 3, 9, 37, 45].

Міні-лексикон: запаси, оборотні активи, методи оцінки запасів, методи вибуття запасів.

9.1. Основні завдання організації обліку запасів.

Необхідними передумовами правильної організації обліку запасів є:

- раціональна організація складського господарства;
- розробка номенклатури запасів;
- наявність інструкції з обліку виробничих запасів;
- правильне групування (класифікація) запасів;
- розробка норм витрачання запасів.

Основними завданнями організації обліку запасів на підприємстві є:

- 1) контроль за повним і своєчасним оприбуткуванням матеріальних цінностей та їх збереженням за місцями зберігання і на всіх стадіях обробки;
- 2) відповідність складських запасів нормативам;
- 3) раціональна оцінка виробничих запасів;
- 4) розрахунок фактичної собівартості витрачених матеріалів та їх залишків за місцями зберігання і статтями балансу;
- 5) виявлення всіх витрат, пов'язаних з придбанням або виготовленням запасів та визначення первісної вартості;

- б) контроль за правильністю використання МШП під час їх експлуатації;
- 7) встановлення методології обліку затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції протягом року;
- 8) регламентування складу собівартості продукції;
- 9) своєчасне оприбуткування і списання готової продукції, а також оформлення документів по її руху;
- 10) забезпечення своєчасного документального оформлення руху продукції надходження її на склади (випуску з виробництва) і відправлення покупцям;
- 11) відображення операцій випуску, відвантаження і реалізації продукції в регістрах поточного обліку в системі бухгалтерських рахунків;
- 12) контроль за виконанням плану з обсягу реалізації готової продукції, номенклатури, асортименту і якості, а також визначення результатів від її реалізації;
- 13) фіксація позавиробничих витрат, які пов'язані зі збутом продукції, та контроль за їх обсягом і складом;
- 14) визначення стану розрахунків з покупцями за відвантажену продукцію, отримання точних даних про кількість і якість випущеної продукції і даних про кількість і вартість відвантаженої продукції, а також довідок про залишок готової продукції на складах і контроль за відповідністю фактичних залишків обліковим даним.

Наказом про облікову політику підприємства визначаються норми для правильного планування потреб в запасах, раціональної організації їх обліку і контролю.

9.2. Визначення, класифікація та оцінка запасів.

Запаси призначені для виробництва продукції, надання послуг або для перепродажу протягом короткого періоду часу, визнаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена.

На різних підприємствах запаси можуть мати різне призначення залежно від функції, яку вони виконують у процесі виробництва, а також від особливостей підприємства,

Так, якщо для одного підприємства машини та обладнання є основними засобами, то для підприємства, що їх виготовляє, є готовою продукцією, а для підприємств, що здійснює їх перепродаж - товаром.

Запаси класифікують за трьома ознаками (табл. 9.1).

Таблиця 9.1 - Групування запасів за П(С)БО 9 "Запаси"

№	Ознаки групування	Вид запасів
1	Призначені для реалізації в умовах звичайної діяльності	Готова продукція, товари

2	Знаходяться в процесі виробництва з метою подальшої реалізації продукту виробництва	Незавершене виробництво, напів-фабрикати, брак у виробництві
3	Призначені для споживання при виробництві продукції, виконанні робіт, послуг, а також управління підприємством	Виробничі запаси, МШП

Виробничі запаси - придбані або самостійно виготовлені вироби, які підлягають подальшій переробці на підприємстві. До них відносяться: сировина і матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, паливо, тара і тарні матеріали, будівельні матеріали, матеріали, передані в переробку, запасні частини, матеріали сільськогосподарського призначення, інші матеріали.

До малоцінних та швидкозношуваних предметів належать предмети, які викорис-товуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року, такі як інструменти, господарський інвентар, спеціальне осна-щення, спеціальний одяг тощо.

Брак - це продукція, напівфабрикати, деталі, вузли і роботи, які не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть бути використані лише після додаткових витрат на виправлення.

Під напівфабрикатом розуміють продукт окремих технологічних фаз (переробок, цехів, дільниць, бригад тощо), який повинен пройти ще одну або декілька технологічних фаз обробки, перш ніж стати готовою продукцією.

До незавершеного виробництва включають закінчену, виготовлену, але не повністю укомплектовану або ж не прийняту замовником продукцію, незакінчені або не прийняті замовником роботи і послуги товарного характеру.

Готова продукція - це продукція, яка пройшла обробку, випробування, приймання, укомплектована згідно умов договорів із замовниками, відповідає технічним умовам і стандартам. Готова продукція на промисловому підприємстві проходить наступні стадії:

- випуск продукції з виробництва і здача її на склад;
- зберігання продукції на складах підприємства;
- відпуск продукції місцевим і відправка (відвантаження) іногороднім покупцям;
- відпуск продукції для внутрішніх потреб основних цехів, для збуту продукції;
- реалізація продукції (одержання грошей від покупців за відпущену продукцію).

9.3.Оцінка запасів

Оцінка запасів є важливою передумовою організації обліку цієї ділянки, адже вона впливає на точність фінансових результатів підприємства. Порядок визначення первісної вартості запасів розкритий на рис 9.1.

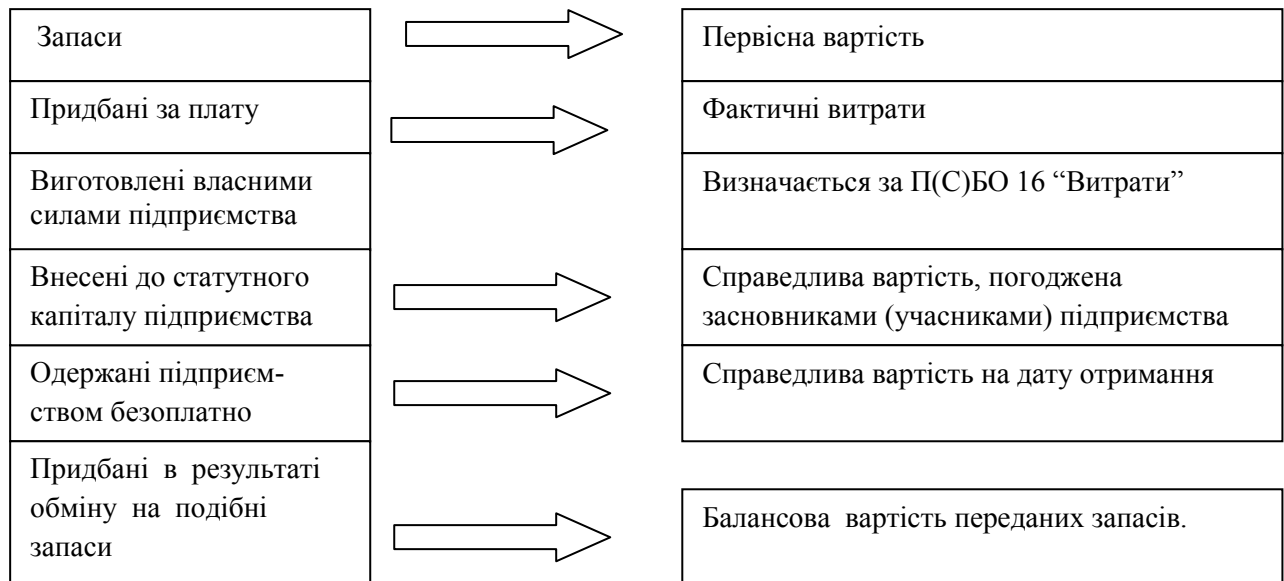


Рис. 9.1 - Оцінка запасів

До первісної вартості запасів не включають:

- понаднормативні витрати і недостачі запасів;
- витрати на збут;
- відсотки на використання кредитів (в тому числі комерційних);
- загальногосподарські та інші подібні витрати, які відображаються в складі витрат по дебету рахунків класу 9. Виключенням є змінні і розподілені загальновиробничі витрати.

Методи оцінки забракованої продукції в бухгалтерському обліку залежать від ступеня її придатності та місця виявлення браку.

Собівартість внутрішнього остаточного браку визначається, як правило, виходячи з фактичних витрат (основних витрат, включаючи відповідну частку загальновиробничих витрат).

Втрати підприємств від браку продукції, який можна виправити, складаються з витрат на її повторну або додаткову обробку.

Вартість зовнішнього браку складається з виробничої собівартості продукції (виробів, робіт), остаточно забракованої споживачами, суми відшкодування покупцям витрат, понесених ними у зв'язку з придбанням цієї продукції, витрат на демонтаж забракованих виробів, а також транспортних витрат, спричинених заміною забракованої продукції. Якщо брак виправний, то до вартості зовнішнього браку включаються тільки витрати споживача на виправлення забракованої продукції. Втрати від браку можуть бути відшкодовані винними особами. У разі виправного браку з винуватців стягується вартість виправлення, а при невиправному (кінцевому) браку - вартість матеріалів (за вирахуванням відходів). Оцінка залишків незавершеного виробництва здійснюється згідно із галузевим порядком калькулювання

собівартості готової продукції за винятком понесених внаслідок технічно неминучого браку, відшкодування зносу спеціального інструменту та витрат на освоєння виробництва нових видів продукції. Допускається оцінка незавершеного виробництва за сумою прямих виробничих витрат. Готова продукція в бухгалтерському обліку оцінюється за первісною вартістю (собівартістю її виробництва), яка визначається шляхом калькулювання фактичної собівартості. Собівартість готової продукції, виготовленої власними силами, відповідно до п. 11(С)БО 16, визначається двома поняттями: виробничою собівартістю продукції та собівартістю реалізованої продукції. Товари в обліку можуть відображатись за роздрібними (продажними) цінами або первісною вартістю. Оцінка за цінами реалізації застосовується підприємствами роздрібною торгівлі з використанням середнього відсотка торгівельної націнки. Цей метод застосовують підприємства, які мають значну номенклатуру товарів, яка змінюється, з приблизно однаковим рівнем торгової націнки. При списанні запасів на виробництво або для інших потреб застосовується один із наведених методів, що передбачені П(С)БО 9:

- метод ідентифікованої собівартості;
- метод середньозваженої собівартості;
- метод ФІФО;
- метод за нормативними затратами;
- метод оцінки за цінами продажу.

Підприємство має право вибрати один із варіантів методу оцінювання та обрати одну з систем обліку: постійну або періодичну.

Розбіжності у двох системах обліку — постійній або періодичній — полягають у послідовності розрахунку таких двох елементів обліку, як визначення кредитового обороту та залишків на кінець періоду по рахунках запасів (див. рис. 9.1.).

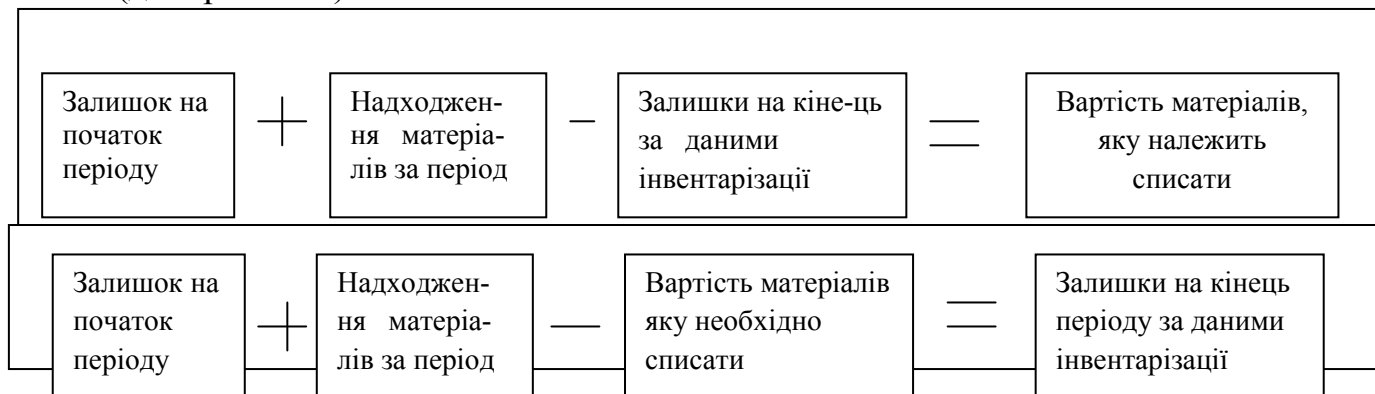


Рис. 9.1 - Формули списання запасів.

9.4. Організація первинного обліку руху запасів.

Від правильно організованого первинного обліку господарських засобів залежить правильність списання вартості запасів на виробництво, оцінка незавершеного виробництва, відображення у звітності. Існують типові первинні

документи з обліку руху запасів. Проте, головний бухгалтер на свій розсуд повинен визначитися з тим, які документи доцільно використовувати саме на його підприємстві, враховуючи розміри та специфіку підприємства (матеріальне виробництво, будівництво, транспорт тощо).

Для забезпечення первинного обліку виробничих запасів передбачені типові форми первинних документів (табл. 9.2.).

Таблиця 9.2 - Первинні документи з обліку виробничих запасів.

Типова форма	Назва документу	Примітки
1	2	3
№8630401040	Рахунок-фактура, платіжна вимога-доручення	Використовуються для розрахунків між постачальниками та покупцями за відвантажені (відпущені) товари
М-1	Журнал обліку надходження вантажів	Застосовується для реєстрації транспортних документів, пов'язаних з отриманням вантажів та оприбуткуванням їх на склад підприємства
М-2, М-2а	Довіреність	Призначена для підтвердження права окремої посадової особи виступати довіреною особою підприємства при отриманні ТМЦ
М-3, М-4	Прибутковий ордер	Використовується на складі, заповнюється в день надходження ТМЦ при відсутності розбіжностей з документами постачальника, при оприбуткуванні цінностей з переробки
М-5, М-6	Товарно транспортна накладна	Призначена для обліку поставок ТМЦ та розрахунків за їх перевезення автомобільним транспортом, Використовується для якісного та кількісного приймання ТМЦ
М-7	матеріалів	коли виробничі запаси надійшли без документів. Використовується для обліку надходження ТМЦ і для направлення листа-претензії постачальнику
М-8, М-8а, М-9, М-9а	Лімітно-забірна картка	у виробництво лімітованих матеріалів, а також для поточного контролю за дотриманням встановлених лімітів їх відпуску. Зазначається місячний ліміт відпуску даному цеху

Продовження таблиці 9.2

1	2	3
М-10, М-10а,	Накладка-вимога	Використовується для разового відпуску матеріальних цінностей всередині підприємства
М-12	Картка складського	Використовується для обліку запасів на складі
М-13	Накладна на внутрішнє переміщення	Використовується для обліку руху виробничих запасів всередині підприємства
М-14	Відомість обліку залишків матеріалів	Використовується для разового відпуску складського та бухгалтерського обліку

М-15	Накладні на відпуск ТМЦ на сторону	Застосовується для оформлення відпуску матеріалів виробничим одиницям, об'єднанням або стороннім організаціям
М-18	Довідка про відхилення фактичного залишку матеріальних цінностей від встановлених норм	Складання завскладом (комірником) у разі виявлення відхилень фактичного залишку виробничих запасів від встановлених норм
М-26	Журнал обліку виданих довіреностей	Призначений для реєстрації виданих довіреностей та розписки в їх отриманні

У разі закупки товарів у населення оформлюється Акт закупівлі ТМЦ, форма якого повинна бути затверджена наказом про облікову політику. В акті закупівлі обов'язково зазначаються паспортні дані та ідентифікаційний код особи - продавця.

Первинними документами, що підтверджують вартість придбаних матеріалів підзвітними особами є товарний рахунок і акт (довідка), які складає підзвітна особа за участі інших посадових осіб підприємства.

При документальному оформленні МШП слід враховувати, що їх рух оформляється такими документами:

- прибутковими ордерами, актами про приймання-здавання матеріалів, товарно - транспортними накладними, накладними - при оприбуткуванні на складах;
- лімітно-заборними картами, вимогами, накладними, вимогами на видачу інструменту і спецодягу - при відпуску у виробництво і експлуатацію;
- актами на списання таких, що стали непридатними (загублених, поламаних), предметів: спецодягу, інструменту, інвентарю - при списанні предметів, що стали непридатними.

Існують первинні документи щодо обліку МШП, затверджені Міністерства статистики України від 22.С5 96 р. № 145, а саме:

- форма № МШ-1 «Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв)»;
- форма № МШ-2 «Картка обліку малоцінних та швидкозношувальних предметів»;
- форма № МШ-3 «Замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв)»;
- форма № МШ-4 «Акт обліку вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів»;
- форма № МШ-5 «Акт на списання інструментів їх на придатні»;
- форма № МШ-6 «Особова картка № ___ обліку спецодягу, спецвзуття і захисних пристроїв»
- форма № МШ-Г «Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв»;
- форма № МШ-8 «Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів».

Виникнення браку у виробництві оформлюється Актом про брак (форма Т-46), повідомленням, листком про брак або у відомостях (форма Т-47). В названих документах зазначаються дані про забраковану продукцію, причини виникнення браку, винних осіб, вид браку. На підставі акту брак оцінюється за нормативною вартістю з урахуванням місця виникнення браку і технології операції

Випуск продукції з виробництва та передача її на склад оформляється накладними, відомостями, приймально-здавальними документами, актами приймання, в яких вказуються: дата, шифр цеху і складу, найменування продукції, номенклатурний номер, одиниця виміру, кількість, ціна за одиницю.

Для контролю за рухом та використанням напівфабрикатів за звичай складають оперативний баланс руху деталей у виробництві.

Порядок документального оформлення придбання запасів, які надходять на підприємство від постачальника:

Надходження на склад → Документи постачальника (сертифікати, специфікації, посвідчення, накладні, рахунки фактури, товарно-транспортні накладні) → Первинні документи підприємства (прибутковий ордер, акт приймання).

9.5. Організація обліку надходження, зберігання та вибуття запасів.

Основні шляхи надходження виробничих запасів на підприємство:

- придбання за плату;
- виготовлення власними силами і знаходженням в процесі виробництва з метою подальшої реалізації;
- виготовлення власними силами;
- внесення до статутного капіталу;
- внесення до статутного капіталу запасів, призначених для реалізації;
- безоплатне надходження;
- обмін на подібні запаси;
- обмін на неподібні запаси.

Контроль за виконанням плану договорів, вчасним надходженням і оприбуткуванням матеріалів здійснює служба постачання. З цією метою в ній ведуть відомості (машинограми) оперативного обліку виконання договорів поставки, де відмічають виконання умов договору про поставку за асортиментом матеріалів, їх кількістю, ціною, строками відвантаження тощо. Бухгалтерія здійснює контроль за організацією даних оперативного обліку.

Забезпечення підприємства виробничими запасами шляхом придбання їх у постачальника здійснюється на договірних засадах.

Приймання виробничих запасів у місцевих постачальників або із залізничної станції чи аеропорту здійснює експедитор підприємства, якому видається довіреність.

Для забезпечення виробничої програми відповідними матеріальними ресурсами на великих підприємствах створюються спеціальні склади для

зберігання основних і допоміжних матеріалів, палива, запасних частин, МШП та інших запасів. Крім центральних складів, в різних структурних підрозділах підприємства можуть бути комори, які виконують функції проміжних складів. Кожному складу наказом по підприємству присвоюється порядковий номер, який надалі зазначається на всіх документах, які відносяться до операцій даного складу. На складах (кладових) матеріальні цінності розміщують по секціях, а в середині них - по групах, типо- та сорторозмірах в штабелях, ящиках, контейнерах, на стелажах, полках, комірках, піддонах, що забезпечує швидке їх приймання, відпуск та контроль за відповідністю фактичної наявності встановленим нормам (ліміту).

Складський облік організують за видами об'єктів, що зберігаються, за місцями зберігання, за кількістю матеріальних цінностей. За необхідності складський облік організують за партіями надходження запасів. Склади повинні бути забезпечені справними вагами, вимірювальними приладами та мірною тарою.

Облік матеріалів на складі здійснюється завідуючим складом (комірником), який є матеріально відповідальною особою. Його приймають на роботу, як правило, за згодою з головним бухгалтером підприємства. З комірником укладається типовий договір у встановленій формі про повну індивідуальну матеріальну відповідальність.

Бухгалтерія підприємства у встановлені строки здійснює приймання і обробку первинних документів на сировину, матеріали тощо.

Існує декілька варіантів обліку матеріальних запасів:

- сортовий;
- партійний;
- сальдовий.

Кількісний облік готової продукції за її видами і місцями зберігання може бути організований за допомогою сортових карток складського обліку або безкартковим способом. При першому способі в бухгалтерії складають і обробляють групувальні відомості оприбуткування продукції за її видами в розрізі підрозділів-виробників і місцями зберігання. Складаються картки складського обліку, в яких зазначаються назва продукції, її номенклатурний номер, одиниця виміру, розмір, марка, ціна за одиницю. В картках складського обліку робляться записи про надходження та відпуск готової продукції і щоденно виводяться її залишки.

Запаси відпускають зі складу підприємства на виробничі, господарські потреби, на сторону, для переробки і в порядку реалізації надлишкових (неліквідних) запасів:

- передача до основного чи допоміжного виробництва;
- використання в невиробничій сфері;
- продаж надлишкових матеріальних цінностей;
- безоплатна передача юридичним чи фізичним особам;
- внесення до статутного капіталу інших підприємств;
- вибуття в результаті стихійного лиха;
- вибуття при недостатці, псуванні і крадіжці матеріалів;

- виявлення браку у виробництві.

При відпуску запасів зі складу у виробництво МВО (завскладом, комірник) повинен дотримуватись наступних вимог:

- 1) запаси обліковувати за вагою, обсягом, масою у суворій відповідності до нормативів витрат на визначений обсяг виробництва;
- 2) відпуск запасів здійснювати в межах попередньо встановлених лімітів;
- 3) узгоджувати з головним бухгалтером списки осіб, яким надано право вимагати зі складів матеріали і брати зразки їх підписів.

Основними документами, що відображають відпуск матеріалів зі складу для внутрішньогосподарських потреб, є лімітно-забірні картки (ф. М-8), накладні-вимоги.

Ліміт визначається виходячи з виробничої програми цеху та діючих норм витрат матеріалів з урахуванням існуючих в цехах залишків невикористаних матеріалів на початок місяця. Ліміт може встановлюватись на кожне замовлення окремо.

Виробничі запаси в бухгалтерії підприємства обліковуються у натурально-кількісному і вартісному виразі.

9.6. Організація синтетичного та аналітичного обліку запасів.

Для організації бухгалтерського обліку запасів необхідно визначити номенклатуру синтетичних і аналітичних рахунків виробництва і об'єктів калькуляції:

- Рахунок 20 "Виробничі запаси"
- Рахунок 21 "Тварини на вирощуванні та відгодівлі"
- Рахунок 22 "МШП"
- Рахунок 23 "Виробництво"
- Рахунок 25 "Напівфабрикати"
- Рахунок 26 "Готова продукція"
- Рахунок 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва"
- Рахунок 28 "Товари"

По дебету рахунку 20 цього рахунку на підставі прибуткових документів (рахунків-фактур, вимог, ТТН, прибуткових ордерів, накладних на повернення матеріалів з виробництва тощо) відображається кількість і вартість матеріалів за обліковими цінами. По кредиту рахунку 20 на підставі витратних документів (вимог, лімітно-забірних карток, накладних тощо) списуються кількість і вартість відпущених матеріалів на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінка тощо за обліковими цінами.

Для обліку МШП використовується рахунок 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети", призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність і рух малоцінних та швидкозношуваних предметів, що належать підприємству та знаходяться в складі запасів. По дебету відображаються придбані (отримані) або виготовлені малоцінні та швидкозношувані предмети за первісною вартістю, по кредиту - відпуск малоцінних та швидкозношуваних предметів в експлуатацію за обліковою

вартістю зі списанням на рахунки обліку витрат, а також списання нестач і втрат від псування таких предметів.

Для узагальнення інформації про витрати виробництва призначений рахунок бухгалтерського обліку 23 "Виробництво". За дебетом цього рахунку відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також виробничі накладні витрати та втрати від браку продукції (робіт, послуг), з кредиту списуються суми фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом продукції (у дебет рахунків 26, 27), виконаних робіт .

Облік та узагальнення інформації про наявність та рух напівфабрикатів власного виробництва, які реалізуються на сторону, ведеться на рахунок 25 "Напівфабрикати". За дебетом рахунку відображається надходження напівфабрикатів, по кредиту - вибуття напівфабрикатів внаслідок, _ передачі до подальшої переробки, безоплатної передачі або відповідності критеріям визначення активу.

Питання для самоперевірки:

1. Основні завдання організації обліку запасів.
2. Визначення, класифікація та оцінка запасів.
3. Оцінка запасів.
4. Організація первинного обліку руху запасів.
5. Організація обліку надходження, зберігання та вибуття запасів.
6. Організація синтетичного та аналітичного обліку запасів.

ЛЕКЦІЯ 10

Тема 10. Організація обліку доходів і витрат

Зміст

- 10.1. Умови визначення доходу.
- 10.2. Класифікація доходів
- 10.3. Облік доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)
- 10.4. Облік інших операційних доходів
- 10.5. Облік доходів від фінансової діяльності
- 10.6. Облік доходів, які виникають у ході інвестиційної діяльності.
- 10.7. Економічна сутність та класифікація витрат
- 10.8. Групування витрат за економічними елементами
- 10.9. Облік матеріальних витрат
- 10.10. Облік витрат на оплату праці та відрахувань на соціальні заходи
- 10.11. Облік амортизації та інших операційних витрат
- 10.12. Облік інших затрат
- 10.13. Формування та облік собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)

- 10.14. Облік загальновиробничих витрат
 10.15. Облік операційних витрат
 10.16. Облік витрат іншої звичайної діяльності

Список рекомендованої літератури: [1, 3, 9, 37, 45].

Міні-лексикон: витрати, витрати на оплату праці, загальновиробничі витрати, доходи, матеріальні витрати, операційні витрати, собівартість реалізованої продукції

10.1. Умови визнання доходу.

Для визнання доходу необхідним є не тільки надходження активу або зменшення зобов'язання, але й фінансовий наслідок цих подій, тобто збільшення власного капіталу (окрім внесків учасників (власників)).

Отже, дохід визнається у момент збільшення активу або зменшення зобов'язань, які обумовлюють збільшення власного капіталу.

Доходи відображаються в обліку та звітності згідно з принципами нарахування та відповідності доходів і витрат.

Принцип нарахування передбачає відображення в обліку та фінансовій звітності доходів і витрат у момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.

Принцип нарахування повинен застосовуватися одночасно з принципом відповідності, згідно з яким витрати визнаються у Звіті про фінансові результати на основі прямого зв'язку між ними та отриманими доходами.

Застосування принципів нарахування та відповідності під час визнання доходів як елементів фінансової звітності відбувається наступним чином .

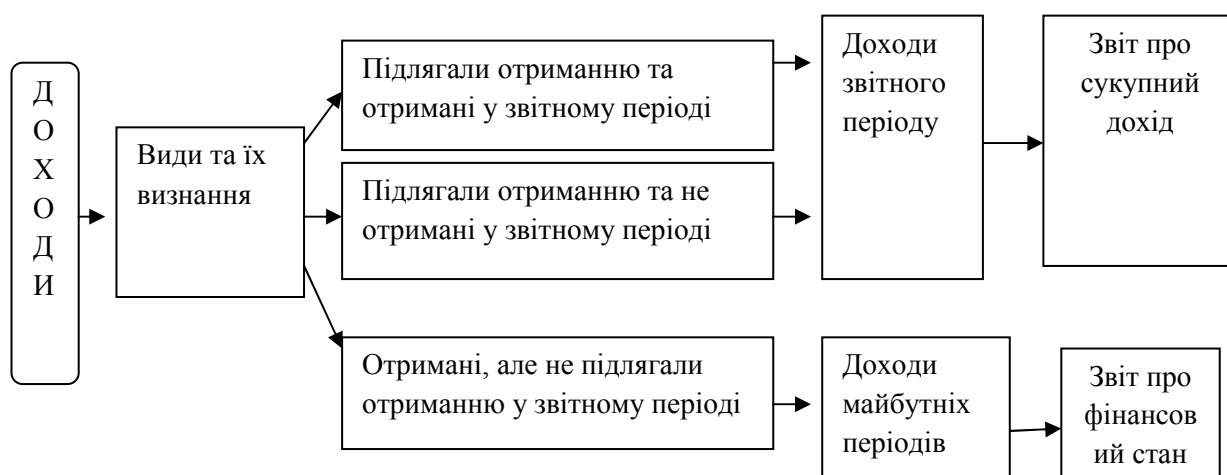


Рис. 10.1 - Умови визнання доходів у фінансовій звітності

Дохід визнається за умови, що його оцінка може бути достовірно визначена. Критерії визнання доходу застосовуються окремо до кожної операції. Проте, для відображення сутності операції за певних умов необхідно застосовувати критерії визнання до окремих елементів однієї операції, які підлягають оцінці. Наприклад, вартість реалізації продукції включає суму за майбутні надані послуги (монтаж), яка підлягає визнанню. Ця сума підлягає відстроченню і визнається доходом у періоді надання такої послуги.

І навпаки, критерії визнання застосовуються до двох і більше операцій одночасно, якщо вони пов'язані таким чином, що сутність господарської операції не можна зрозуміти без розгляду декількох операцій у цілому. Наприклад, підприємство може реалізувати товари й водночас укласти окремий договір на придбання цих товарів пізніше. У даному випадку обидві операції повинні розглядатися одночасно.

Окремо слід розглянути дохід від реалізації продукції (товарів, інших активів) і дохід від надання послуг. Не визнається дохід, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, наданими послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням і мають однакову справедливу вартість.

Не визнаються також доходами наступні надходження від інших осіб:

- ◆ суми податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, які підлягають перерахуванню до бюджету та позабюджетних фондів;
- ◆ суми надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо;
- ◆ суми попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- ◆ суми авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- ◆ суми завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;
- ◆ надходження, які належать іншим особам;
- ◆ надходження від первинного розміщення цінних паперів тощо.

Критерії оцінки доходу. У бухгалтерському обліку дохід відображається у сумі справедливої вартості отриманих активів або тих, які підлягають одержанню. Сума доходу, яка виникає в результаті господарської операції, як правило, визначається шляхом домовленості між підприємством і покупцем або користувачем активу. Вона оцінюється за справедливою вартістю отриманої компенсації або тієї компенсації (грошових коштів або їх еквівалентів), яку може бути отримано з урахуванням суми будь-якої торговельної знижки, яка надається підприємством.

При здійсненні оцінки доходу суттєвим є правильне тлумачення двох його різновидів: валового та чистого.

Валовий дохід - це економічна вигода, яку підприємство одержало (або має одержати).

Чистий дохід — це зменшений валовий дохід на економічні елементи, які визначені законодавчо. До чистого доходу не включаються суми, які надходять від третьої особи, податок на додану вартість, акциз, мито, будь-які надані

торговельні знижки тощо.

Отже, реальним доходом є чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (ЧД), який розраховується шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (Д), податку на додану вартість (ПДВ), акцизного збору (АЗ), інших зборів або податків з обороту (ІЗП) та інших вирахувань з доходу (ІВ):

$$\text{ЧД} = \text{Д} - \text{ПДВ} - \text{АЗ} - \text{ІЗП} - \text{ІВ}$$

Оцінка доходу відбувається у наступному порядку:

1) дохід, який підлягає отриманню або вже отриманий, виражається у сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню;

2) у випадку відстрочення платежу, внаслідок чого виникає різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою коштів або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцію (товари, роботи, послуги та інші активи), така різниця визнається доходом у вигляді відсотків;

3) за бартерними контрактами: за справедливою вартістю отриманих активів, робіт, послуг або тих, які підлягають отриманню, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або отриманих коштів та їх еквівалентів:

Якщо неможливо визначити справедливу вартість отриманих активів, робіт послуг або таких, які підлягають отриманню, дохід визнається за справедливою вартістю переданих активів, робіт, послуг за даним бартерним контрактом.

Визнання доходу від реалізації продукції, товарів та інших активів. Різні види доходу від реалізації мають відповідні критерії визнання. Особливості визнання різних видів доходу від реалізації у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності зумовлені вимогами П(С)БО 15 "Дохід".

Дохід від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається у випадку наявності наступних умов (рис. 10.2).

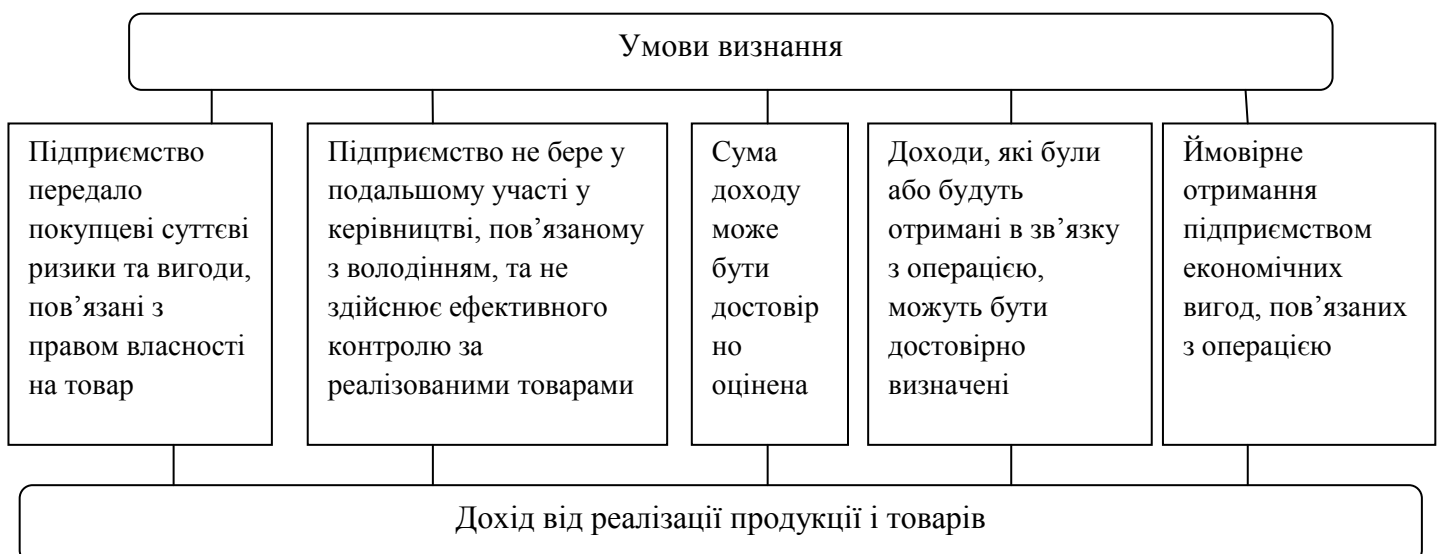


Рис. 10.2 - Умови визнання доходу від реалізації продукції, товарів (інших активів) за звітний період

Важливе значення при визнанні доходу мають умови договору (контракту) продажу активу.

Якщо умовами договору передбачено, що право власності на продукцію (товари, інші активи) переходить до покупця з моменту її доставки на склад, то відповідно всі ризики транспортування несе продавець, а тому відображення в бухгалтерському обліку доходу відбувається після підтвердження факту оприбуткування об'єкту продажу на склад покупця.

Якщо умовами контракту передбачено, що право власності на продукцію (товари, інші активи) переходить до покупця з моменту їх завантаження на транспортні засоби, то відображення в бухгалтерському обліку доходу відбувається після підтвердження факту списання реалізованих активів зі складу продавця. Визнаний дохід від реалізації продукції (товарів, інших активів) не коригується на величину сумнівної і безнадійної заборгованості.

Сума такої заборгованості визнається витратами підприємства.

Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається виходячи зі ступеня завершеності операцій з надання послуг на дату балансу та за наступних умов .

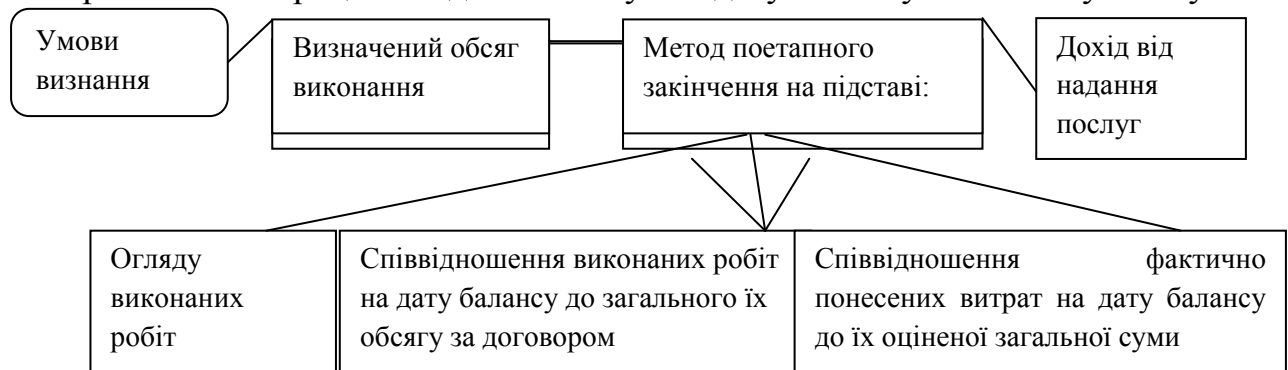


Рис. 10.3 - Умови визнання доходу від надання послуг

Розглянуті методи передбачають визнання доходу в тих звітних періодах, в яких надаються відповідні послуги.

Визнання доходу за методом оцінки ступеня завершеності операцій здійснюється трьома способами:

- ◆ вивчення виконаних робіт (коли сторони, вивчивши надані вже послуги, визначили ступінь їх готовності та оцінили їх конкретну суму);
- ◆ визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які повинні бути надані;
- ◆ визначення питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат.

Визнання доходу за методом рівномірного нарахування застосовується у випадках, якщо надання послуг полягає у виконанні необмеженої кількості дій (операцій) за певний період часу.

Якщо дохід від надання послуг не може бути правильно визначений, то він відображається у розмірі визнаних витрат, які підлягають відшкодуванню. Якщо не існує ймовірності відшкодування вказаних витрат, то дохід не

визнається, а витрати відносяться до витрат звітного періоду.

10.2. Класифікація доходів

Відповідно до вимог П(С)БО 15 "Дохід", доходи підприємства класифікуються за різними ознаками. З метою визнання доходу та визначення його суми розрізняють дохід від:

- ◆ реалізації продукції, товарів, інших активів, придбаних з метою продажу (крім інвестицій у цінні папери);
- ◆ надання послуг, виконання робіт;
- ◆ використання активів підприємства іншими фізичними та юридичними особами, результатом якого є отримання відсотків, дивідендів, роялті.

Також суттєвою ознакою класифікації є вид діяльності, від якої отримано дохід .

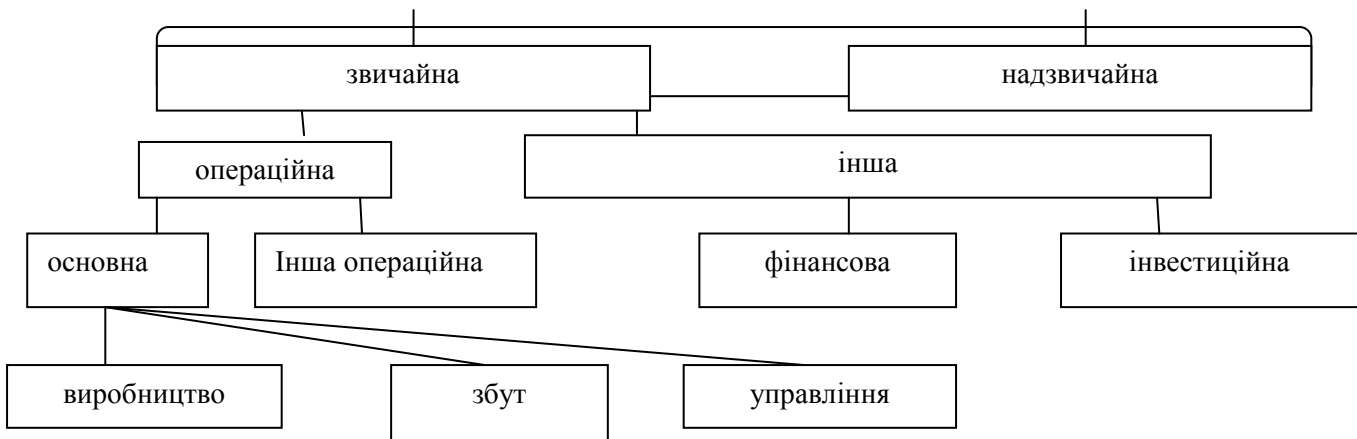


Рис. 10.4 - Класифікація видів діяльності підприємства

Під звичайною діяльністю розуміють будь-яку діяльність підприємства (або операції, які її забезпечують чи виникають внаслідок здійснення такої діяльності). Прикладом звичайної діяльності може бути виробництво та реалізація продукції, розрахунки з постачальниками, замовниками, працівниками, банківськими установами, податковими органами тощо. До звичайної діяльності відносяться також списання знецінених запасів, курсові різниці, економічні санкції за господарськими договорами, за порушення податкового законодавства та інші операції, які забезпечують цю діяльність.

Звичайна діяльність поділяється на операційну та неопераційну (фінансову й інвестиційну).

Операційна діяльність - це основна статутна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

Основна діяльність - це здійснення операцій, пов'язаних із виробництвом або реалізацією продукції (товарів, послуг), що є визначальною метою створення підприємства та забезпечує основну частку його доходу. Доходи, пов'язані з основною діяльністю, розрізняють за функціями: виробництво, управління, збут.

Інвестиційна діяльність - це операції придбання і реалізації тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою еквівалентів грошових коштів.

Фінансова діяльність - це діяльність, яка призводить до зміни розміру та складу власного й позикового капіталу підприємства.

Планом рахунків передбачено окремі рахунки для обліку доходів і фінансових результатів у розрізі видів діяльності.

10.3. Облік доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)

Узагальнення даних про доходи від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг, доходи від страхової діяльності, а також суми знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу здійснюється на рахунку 70 "Доходи від реалізації".

За кредитом рахунку 70 "Доходи від реалізації" відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом - належна до сплати сума непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість та інших обов'язкових платежів, передбачених законодавством).

Бухгалтерський облік доходів від реалізації ведеться щодо кожного об'єкту за відповідними групами, для яких відкривається окремий субрахунок. Рахунок 70 "Доходи від реалізації" має наступні субрахунки.

Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту та/ або іншими напрямками, визначеними підприємством. Підприємство може самостійно розробляти додаткові субрахунки та аналітичні рахунки, виходячи зі специфіки діяльності, конкретних потреб, завдань управління і контролю.

Первинними документами з обліку доходів від реалізації є рахунки-фактури, договори купівлі-продажу, міни, товарно-транспортні накладні, платіжні вимоги, ПКО, виписки банку, акти виконаних робіт (наданих послуг), розрахунки (довідки) бухгалтерії.



Рис. 10.5 - Класифікація доходів за видами діяльності
 Субрахунки до рахунку 70 «Доходи від реалізації»

№ субрахунку	Назва	Характеристика
1	2	3
701	Дохід від реалізації готової продукції	Для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції
702	Дохід від реалізації товарів	Для узагальнення інформації про доходи від реалізації товарів підприємств торгівлі та інших організацій
703	Дохід від реалізації робіт і послуг	Для узагальнення інформації про доходи від реалізації робіт і послуг, про результати зміни резервів незароблених премій підприємств і організацій, що виконують роботи та надають послуги

1	2	3
704	Вирахування з доходу	Для відображення суми надходжень за договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами на користь комітентів, принципалів, сум наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернених покупцями продукції і товарів та інших сум, що підлягають вирахуванню з доходу
705	Перестраховання	Для узагальнення інформації про частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) за договорами перестраховання

Розрахункові документи вважаються пред'явленими покупцеві (замовникові) за умови, що це відбулося способом, передбаченим договором (якщо розрахунки здійснюються без участі установ банків) або після подання їх до установи банку (якщо розрахунки здійснюються через установи банків).

У фінансовому обліку процес реалізації відображається наступним чином:

◆ при методі нарахування - у момент відвантаження готової продукції товарів, наданих послуг: Д-т 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками". К-т 70 "Доходи від реалізації";

◆ у момент отримання грошових коштів: Д-т 30 "Готівка", К-т 70 "Доходи від реалізації".

Відображення в бухгалтерському обліку доходів від реалізації здійснюється наступним чином.

Таблиця 10.1 - Облік доходів від реалізації

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображено суми, які не є доходом (підлягають виключенню з нього)	70 "Доходи від реалізації"	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"
2	Проведено інші вирахування з доходу	70 "Доходи від реалізації"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 68 "Розрахунки за іншими операціями"
3	Відображено суми податків і обов'язкових платежів, одержані у складі доходу від реалізації	70 "Доходи від реалізації"	64 "Розрахунки за податками й платежами"

Продовження таблиці 10.1

1	2	3	4
4	Відображено надходження страхових платежів від страхувальника	70 "Доходи від реалізації"	76 "Страхові платежі"
5	Віднесено на фінансові результати дохід від реалізації	70 "Доходи від реалізації"	791 "Результат операційної діяльності"
6	Визнано дохід на суму активів, переданих як внесок до статутного капіталу, або в обмін на довгострокові цінні папери (фінансові інвестиції)	14 "Довгострокові фінансові інвестиції"	70 "Доходи від реалізації"
7	Отримано основні засоби в обмін на неподібний актив	15 "Капітальні інвестиції"	70 "Доходи від реалізації"
8	Визнано дохід від реалізації на суму одержаних грошових коштів	30 "Готівка"	70 "Доходи від реалізації"
9	Визнано дохід від реалізації на суму одержаних у безготівковій формі грошових коштів	31 "Рахунки в банках"	70 "Доходи від реалізації"
10	Виставлено вексель на суму визнаного доходу від реалізації для забезпечення заборгованості покупцем	34 "Короткострокові векселі одержані"	70 "Доходи від реалізації"
11	Визнано дохід від реалізації продукції покупцям і замовникам на умовах відстрочки платежу	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	70 "Доходи від реалізації"
12	Визнано дохід від реалізації іншим дебіторам продукції, товарів, робіт, послуг	37 "Розрахунки з різними дебіторами"	70 "Доходи від реалізації"
13	Визнано дохід від погашення кредиторської заборгованості перед постачальниками та підрядниками шляхом реалізації	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	70 "Доходи від реалізації"

Продовження таблиці 10.1

1	2	3	4
14	Визнано дохід від погашення заборгованості з оплати праці у натуральній формі	66 "Розрахунки з оплати праці"	70 "Доходи від реалізації"
15	Визнано дохід від реалізації різним контрагентам	68 "Розрахунки за іншими операціями"	70 "Доходи від реалізації"
16	Віднесено до складу доходу поточного періоду суми отриманої передоплати за періодичні видання (орендні платежі)	69 "Доходи майбутніх періодів"	70 "Доходи від реалізації"
17	Відображено суму списання сальдо субрахунку 705 "Перестраховання" на дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	705 "Перестраховання"	70 "Доходи від реалізації"
18	Списано на фінансові результати вирахування з доходу	791 "Результат операційної діяльності"	704 "Вирахування з доходу"
19	Відображено надходження страхових платежів від страхувальників у безготівковій формі	31 "Рахунки в банках"	76 "Страхові платежі"

10.4. Облік інших операційних доходів

Склад інших операційних доходів. У складі інших операційних доходів відображаються всі інші доходи, які не пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг):

- ◆ дохід від реалізації іноземної валюти;
- ◆ дохід від реалізації інших оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів тощо);
- ◆ дохід від операційної оренди активів;
- ◆ дохід від операційної курсової різниці;
- ◆ пені, штрафи, неустойки, визнані боржником або щодо яких отримано рішення судових органів про їх стягнення;
- ◆ доходи від відшкодування раніше списаних активів;
- ◆ дохід від списання кредиторської заборгованості, яка виникла в ході

операційного циклу після закінчення встроку позовної давності;

- ◆ дохід від безоплатно одержаних оборотних активів;
- ◆ інші доходи від операційної діяльності.

Характеристика рахунку 71 "Інший дохід". Для узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності підприємства у звітному періоді операційний крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), використовується рахунок 71 "Інший операційний дохід".

За кредитом рахунку 71 "Інший операційний дохід" відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом - суми непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору та інших зборів (обов'язкових платежів)) і списання в порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати".

Аналітичний облік інших операційних доходів велети:» за видами доходів та іншими напрямками, визначеними підприємством.

Первинними документами для накопичення даних про інші операційні доходи є рахунки-фактури, товарно-транспортні накладі, платіжні вимоги, акти інвентаризації, ПКО, виписки банку, довідки та розрахунки бухгалтерії.

Відображення в бухгалтерському обліку інших операційних доходів відбувається наступним чином.

Таблиця 10.2 - Облік інших операційних доходів

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображено суми податків і обов'язкових платежів, отриманих у складі інших операційних доходів	71 "Інший операційний дохід"	64 "Розрахунки за податками й платежами"
2	Віднесено інший операційний дохід на фінансові результати	71 "Інший операційний дохід"	791 "Результат операційної діяльності"
3	Виявлено лишки виробничої собівартості незавершеного виробництва під час інвентаризації	23 "Виробництво"	71 "Інший операційний дохід"
4	Виявлено лишки готової продукції у результаті інвентаризації	26 "Готова продукція"	71 "Інший операційний дохід"
5	Отримано готівкою суму штрафу	30 "Каса"	71 "Інший операційний дохід"
6	Визнано курсову різницю за валютними коштами	33 "Інші кошти"	71 "Інший операційний дохід"
7	Визнано іншим операційним доходом заборгованість дебітора, забезпечену короткостроковим векселем	34 "Короткострокові векселі одержані"	71 "Інший операційний дохід"

Продовження таблиці 10.2

1	2	3	4
8	Визнано іншим операційним доходом заборгованість покупців або замовників	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	71 "Інший операційний дохід"
9	Повернено дебіторську заборгованість, раніше визнану сумнівною	38 "Резерв сумнівних боргів"	71 "Інший операційний дохід"
10	Визнано іншим операційним доходом суму цільового фінансування, яка належить до звітного періоду	48 "Цільове фінансування і цільові надходження"	71 "Інший операційний дохід"
11	Списано заборгованість перед постачальниками та підрядниками після закінчення строку позовної давності	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	71 "Інший операційний дохід"

10.5. Облік доходів від фінансової діяльності

Основними видами доходів, які належать до фінансових операцій фінансової діяльності, є:

- ◆ доходи від інвестицій в асоційовані, спільні та дочірні підприємства;
- ◆ дивіденди одержані;
- ◆ відсотки одержані;
- ◆ інші доходи від фінансових операцій.

З названими доходами тісно пов'язані такі поняття як метод участі в капіталі та асоційоване підприємство.

Метод участі в капіталі - метод обліку інвестицій, який передбачає збільшення або зменшення балансової вартості інвестицій відповідно на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

Асоційоване підприємство - підприємство, в якому інвестору належить блокувальний пакет акцій (більш як 25 % акцій) і яке не є дочірнім або спільним підприємством інвестора.

Узагальнення інформації про доходи від інвестицій, здійснених в асоційовані, дочірні або спільні підприємства та облік яких ведеться за методом участі в капіталі, відображається на рахунку 72 "Дохід від участі в капіталі".

За кредитом рахунку відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом - списання у порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати".

Аналітичний облік доходів від участі в капіталі ведеться за кожним об'єктом інвестування та іншими ознаками, визначеними підприємством.

Первинними документами для обліку доходів від участі в капіталі є розрахунки та довідки бухгалтерії, акт переоцінки, рахунки, платіжні

доручення тощо. Відображення в бухгалтерському обліку доходів від участі в капіталі відбувається наступним чином.

Таблиця 10.3 - Облік доходів від участі в капіталі

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунками	
		Дебет	Кредит
1	Віднесено на фінансові результати дохід, отриманий від інвестицій в дочірні, асоційовані або спільні підприємства	72 "Дохід від участі в капіталі"	792 "Результат фінансових операцій"
2	Визнано дохід від інвестицій, які обліковуються за методом участі в капіталі у вигляді збільшення частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування за рахунок отримання прибутку або зростання власного капіталу	14 "Довгострокові фінансові інвестиції"	72 "Дохід від участі в капіталі"

Узагальнення інформації про доходи, які отримані у процесі фінансової діяльності підприємства, зокрема, дивідендів, відсотків та інших доходів від фінансової діяльності, які не обліковуються на рахунок 72 "Дохід від участі в капіталі", ведеться на рахунок 73 "Інші фінансові доходи".

За кредитом рахунку відображається визнана сума доходу, за дебетом - списання кредитового обороту на рахунок 79 "Фінансові результати".

Субрахунки до рахунку 73 "Інші фінансові доходи" наведено в таблиці 10.4.

Таблиця 10.4 - Субрахунки до рахунку 73 "Інші фінансові доходи"

№ суб-рахунку	Назва субрахунку	Характеристика
731	Дивіденди одержані	Для узагальнення інформації про належні дивіденди від інших підприємств, що не є асоційованими, дочірніми та спільними
732	Відсотки одержані	Для узагальнення інформації про відсотки за облігаціями чи іншими цінними паперами, за якими не ведеться облік на субрахунок 731 "Дивіденди одержані", зокрема, винагороди за здані в фінансову оренду необоротні активи тощо
733	Інші доходи від фінансових операцій	Для узагальнення інформації про інші доходи від фінансової діяльності, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 73 "Інші фінансові доходи"

Аналітичний облік фінансових доходів ведеться за об'єктами інвестування та іншими ознаками, визначеними підприємством. Первинними

документами для обліку інших фінансових доходів є розрахунки та довідки бухгалтерії, платіжні доручення, рахунки тощо.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку інших фінансових доходів наведено в табл.10.5 .

Таблиця 10.5 - Облік інших фінансових доходів

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Віднесено інші фінансові доходи на фінансові результати	73 "Інші фінансові доходи"	792 "Результат фінансових операцій"
2	Визнано інший фінансовий дохід у вигляді відсотків, які належать до отримання за активи, надані у фінансову оренду	16 "Довгострокова дебіторська заборгованість"	732 "Відсотки одержані"
3	Отримано роялті в готівковій формі	30 "Каса"	733 "Інші доходи від фінансових операцій"
4	Відображено нарахування іншого фінансового доходу, що належить до отримання у вигляді відсотків за облігаціями	37 "Розрахунки з різними дебіторами"	732 "Відсотки одержані"
5	Визнано інший фінансовий дохід у зв'язку зі зменшенням зобов'язання за довгостроковими позиками	50 "Довгострокові позики"	73 "Інші фінансові доходи"
6	Відображено дохід від наданих у фінансову оренду активів	68 "Розрахунки за іншими операціями"	732 "Відсотки одержані"

10. 6. Облік доходів, які виникають у ході інвестиційної діяльності

До складу доходів від інвестиційної діяльності відносяться доходи від:

- реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів тощо), майнових комплексів;

- ◆ неопераційних курсових різниць;
- ◆ безоплатно одержаних необоротних активів;
- ◆ інші доходи від звичайної діяльності.

Для узагальнення інформації про доходи, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства, призначено рахунок 74 "Інші доходи".

За кредитом рахунку 74 "Інші доходи" відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом - належна до сплати сума непрямих податків і списання в порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати".

Первинними документами при відображенні доходів від інвестиційної діяльності є акти переоцінки, платіжне доручення, ПКО, виписки банку,

довідки (розрахунки) бухгалтерії тощо. Відображення в бухгалтерському обліку інших доходів відбувається наступним чином .

Таблиця 10.6 - Облік інших доходів

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відображено суму податків і платежів, отриманих у складі іншого доходу	74 "Інші доходи"	64 "Розрахунки за податками й платежами"
2	Віднесено інші доходи на фінансові результати від інвестиційної діяльності	74 "Інші доходи"	793 "Результат іншої звичайної діяльності"
3	Визнано дохід у розмірі справедливої вартості об'єктів основних засобів, отриманих в обмін на фін. інвестиції	10 "Основні засоби"	741 "Доходи від реалізації фінансових інвестицій"
4	Визначено дохід від неопераційної курсової різниці за фінансовими інвестиціями	14 "Довгострокові фін. інвестиції"	744 "Дохід від неопераційної курсової різниці"
5	Визнано дохід у зв'язку зі збільшенням довгострокової дебіторської заборгованості	18 "Довгострокова деб. заборгов." "	74 "Інші доходи"
6	Визнано дохід у розмірі справедливої вартості виробничих запасів, отриманих в обмін на неподібні необоротні активи	20 "Виробничі запаси"	742 "Дохід від реалізації необоротних активів"
7	Визнано дохід при отриманні безготівкових коштів за реалізовані фінансові інвестиції	31 "Рахунки в банках"	741 "Дохід від реалізації фінансових інвестицій"
8	Визнано дохід від реалізації майнового комплексу	37 "Розрах. з різними дебіторами"	743 "Дохід від реалізації майнових комплексів"

10.7. Економічна сутність та класифікація витрат

Витрати в бухгалтерському розумінні відрізняються від витрат в економічному тлумаченні. Витрати - це загальноекономічна категорія, яка характеризує використання різних речовин і сил природи в процесі господарювання. Під економічними витратами розуміють "затрати втрачених можливостей", тобто суму грошей, яку можна отримати при найбільш вигідному із усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів. Таким чином, економічні витрати будь-якого ресурсу, обраного для виробництва продукції, дорівнюють його вартості за найкращого з усіх можливих варіантів використання. Поняття економічних витрат обумовлене обмеженістю ресурсів порівняно з кількістю варіантів їх використання. З бухгалтерської точки зору, витрати - це тільки конкретні витрати ресурсів.

Наявність різних точок зору щодо сутності витрат обумовлена різними підходами у поглядах на природу економічного буття взагалі, і виробничого процесу, зокрема. Можна виділити два основоположних підходи. Перший базується на розумінні господарського життя з позицій трудової теорії вартості, яка передбачає взаємодію у процесі виробництва трьох основних факторів (робочої сили, предметів праці та засобів праці) з відповідною інтерпретацією поняття вартості, її складових і структури. Дана орієнтація була переважаючою в розумінні сутності економічного життя у вітчизняній науці та практиці, відповідно відбувався процес формування поглядів на поняття витрат виробництва і в бухгалтерській сфері. Типовим тлумаченням витрат виробництва за даного підходу є наступне: витрати - це затрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції. Другий підхід базується на ресурсному розумінні природи господарства, передбачаючи обмеженість всіх видів ресурсів і альтернативність варіантів застосування, та по-своєму визначає сутність вартості та її складових елементів. Даний підхід передбачає, що місце та роль витрат розглядається та розкривається в прикладному аспекті як складовий елемент ціни, що формується під дією сукупності факторів у системі функціонування ринку на основі зміни попиту та пропозиції.

В економічній літературі до цього часу немає єдиної точки зору щодо правомірності та необхідності вживання двох термінів, вихідних понять фінансової системи: "затрати" та "витрати". У бухгалтерському обліку ринкової економіки поширена диференційована інтерпретація цих понять, чим, як вважається, досягається достовірне формування фінансового результату.

Окрім достовірності визначення фінансового результату, обґрунтований облік витрат дозволяє керувати діяльністю підприємства, досягати зменшення витрат і збільшення накопичень шляхом надання даних про фактичні витрати. Надзвичайно важливою є правильна обробка та впровадження на підприємстві тих методів обліку витрат, які дозволяють контролювати рух продукції, збереженість та раціональне використання матеріальних цінностей і майна підприємства в цілому.

Відповідно до П(С)БО 16, під витратами розуміють зменшення економічних вигод внаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

У бухгалтерському обліку витрати відображаються при дотриманні певних умов. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Це відповідає принципам Міжнародних стандартів фінансової звітності та застосовуваному в національних стандартах принципу нарахування та відповідності доходів і витрат. Якщо витрати неможливо прямо пов'язати з доходами певного періоду, то вони відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Згідно з п. 5-8 П(С)БО 16 "Витрати" витрати визнаються за наступних умов:

- ◆ зменшення активів або збільшення зобов'язань, які призводять до

зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками). Наприклад, списання матеріалів на виробництво; нарахування заробітної плати персоналу підприємства;

◆ визнання на основі систематичного та раціонального розподілу економічних вигод, які забезпечує актив протягом декількох звітних періодів. Наприклад, нарахування амортизації основних засобів, нарахування амортизації нематеріальних активів;

◆ негайне визнання, якщо економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати критеріям активів підприємства. Наприклад, уцінка запасів, створення резерву сумнівних боргів;

◆ можлива достовірна оцінка суми витрат.

Витрати підприємства можна класифікувати за різними ознаками.

Класифікація витрат потрібна для визначення вартості продукції, та, відповідно, для ціноутворення. Велике значення має класифікація витрат для управління ними і, передусім, при калькулюванні собівартості продукції для різних потреб управління.

Таблиця 10.7 - Класифікація витрат

Ознаки класифікації	Групи витрат
За відношенням до виробничого процесу	основні витрати накладні витрати
За відношенням до обсягів виробництва	умовно-постійні витрати та умовно-змінні витрати
За єдністю складу	одноелементні витрати комплексні витрати
За способом віднесення на собівартість окремих видів виробництва	прямі витрати непрямі витрати
За доцільністю	продуктивні витрати непродуктивні витрати
За календарним періодом	поточні витрати одноразові витрати
За економічними елементами	матеріальні витрати на оплату праці відрахування на соціальні заходи амортизація інші операційні витрати
За статтями калькуляції	підприємство самостійно обирає статті калькуляції
За видами діяльності	витрати звичайної діяльності (витрати операційної, фінансової, інвестиційної діяльності) витрати надзвичайної діяльності

До основних відносяться витрати, безпосередньо пов'язані з виробничим (технологічним) процесом виготовлення продукції (виконання робіт чи надання послуг). У будь-якому виробництві вони складають найважливішу частину

витрат. Накладні витрати пов'язані з організацією, обслуговуванням виробництва та управлінням ним. Величина цих витрат залежить від структури управління підрозділами, цехами й підприємством.

За ступенем залежності від обсягів діяльності витрати поділяються на змінні та постійні.

Змінними називаються витрати, величина яких змінюється пропорційно зміні обсягу виробництва (випуску). Звідси, розмір цих витрат на кожну одиницю продукції залишається незмінним. До постійних відносять витрати, величина яких не змінюється або майже не змінюється (умовно-постійні витрати) при зміні обсягу виробництва (прикладом можуть бути адміністративні витрати).

Слід відмітити, що поділ на змінні й постійні витрати є дещо умовним, оскільки в чистому вигляді вони не проявляються: змінні витрати на одиницю продукції змінюються під впливом організаційно-технічних заходів; величина постійних витрат - при суттєвій зміні обсягу виробництва. Тому правильніше їх називати умовно-змінними та умовно-постійними витратами.

За складом витрати можуть бути одноелементними або комплексними.

Одноелементні витрати включають економічно однорідні витрати, яка не поділяються на різні компоненти, незалежно від їх місця і цільового призначення (сировина, матеріали, паливо, енергія, заробітна плата тощо). На цьому принципі побудована класифікація витрат за економічними елементами. Комплексні витрати складаються з декількох економічних елементів. Характерним прикладом статті комплексних витрат є загальновиробничі витрати, які включають практично всі економічні елементи.

За способом включення до собівартості витрати поділяються на прямі та непрямі.

Витрати на виробництво конкретного виду продукції, які безпосередньо включаються до її собівартості на підставі первинних документів, називаються прямими. Непрямі витрати - це витрати на виробництво, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкту витрат економічно доцільним шляхом, а тому потребують розподілу. Розподіл непрямих витрат призводить до неточностей у визначенні собівартості окремих видів продукції, тому при організації обліку повинна приділятися увага збільшенню питомої ваги прямих витрат.

За доцільністю витрачання виділяють продуктивні витрати, до яких відносяться виправдані, або доцільні для даного виробництва витрати. Відповідно, до непродуктивних відносяться витрати, що виникають з причин, які свідчать про недоліки в технології та організації виробництва (брак продукції, втрати від простоїв, оплата понадурочних робіт тощо). За відповідної організації технології виробництва та праці всі витрати повинні бути тільки продуктивними.

До поточних відносяться витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції даного періоду. Це, як правило, основна частина витрат на виробництво. Одноразовими є витрати, пов'язані з підготовкою виробництва (впровадження нової продукції, її суттєва модернізація), резервуванням витрат

на оплату відпусток і виплату одночасної винагороди за вислугу років тощо.

Залежно від видів діяльності, всі витрати можна розподілити на дві великі групи: витрати, які виникають в процесі звичайної діяльності, та 4 витрати, які виникають внаслідок надзвичайних подій. У свою чергу витрати, що виникають в процесі звичайної діяльності, можна розподілити на витрати від операційної (основної та іншої) діяльності, інвестиційної, фінансової діяльності.

В процесі управління витратами основна увага зосереджується на мінімізації їх загального обсягу. Найбільшого значення при цьому набуває оперативність отримання інформації про витрати, що дозволяє втручатися у виробничий процес з метою його оптимізації, попереджувати невиробничі витрати, що має велике значення у мобілізації резервів виробництва та підвищенні його ефективності.

Управління витратами дозволяє надати узагальнюючу оцінку ефективності використання ресурсів і визначити резерви збільшення прибутку та зниження ціни одиниці продукції.

Облікові дані використовуються в цілях управління для:

- ◆ визначення динаміки витрат підприємства;
- ◆ мінімізації витрат шляхом порівняння фактичних витрат з витратами, передбаченими в кошторисі;
- ◆ оптимізації виробництва за підрозділами, для підтримання рівномірного потоку матеріалів;
- ◆ отримання повних точних даних про діяльність підприємства;
- ◆ встановлення витрат за основними функціями управління;
- ◆ розрахунку витрат у розрізі виробничих підрозділів підприємства;
- ◆ мінімізації витрат на одиницю продукції (робіт, послуг);
- ◆ оцінки витрат при виборі та прийнятті управлінських рішень;
- ◆ виявлення технічних способів і засобів виміру та контролю витрат;
- ◆ пошуку резервів зниження витрат на всіх етапах діяльності та в усіх підрозділах підприємства.

Для збереження і покращання загальної прибутковості підприємства керівництво повинне знати суму витрат на будь-який момент за окремими видами продукції, за кожним цехом та іншими структурними підрозділами підприємства. Облік витрат дає цю інформацію, допомагає контролювати витрати, встановлюючи критерії ефективності виробництва. Перевірка витрат за кожен тиждень або місяць надає керівництву інформацію про ефективність діяльності підприємства. Вона показує, на якій ділянці потрібно вжити заходів щодо зменшення витрат.

Основні переваги облікової інформації про витрати, з точки зору її використання в управлінні, полягають у тому, що вона точно відображає, де були здійснені витрати, створює передумови для їх скорочення та допомагає керівництву виявляти підрозділи, відповідальні за понесені витрати.

Якість облікових даних про витрати оцінюється адміністрацією підприємства з позиції їх придатності для прийняття управлінських рішень.

10.8. Групування витрат за економічними елементами

Будь-які ресурси, які використовуються в операційній діяльності підприємств, тобто усі речовини та сили природи, у кінцевому підсумку повинні знайти відображення у витратах за елементами, а пізніше - собівартості продукції чи витратах операційної діяльності.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" (п. 21) регламентує порядок групування витрат операційної діяльності за наступними економічними елементами:

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

Склад елементів операційних витрат наведено в таблиці 10.8.

Таблиця 10.8 - Витрати операційної діяльності за елементами

Елементи витрат	Склад елементів витрат
1	2
Матеріальні витрати	- сировина та основні матеріали - купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби - паливо й енергія, запасні частини, будівельні матеріали - тара й тарні матеріали

Продовження таблиці 10.8

1	2
Витрати на оплату праці	- заробітна плата за окладами й тарифами - премії та заохочення - матеріальна допомога та компенсаційні виплати - оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу - інші витрати на оплату праці
Відрахування на соціальні заходи	Єдиний соціальний внесок
Амортизація	Сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів
Інші операційні витрати	Витрати операційної діяльності, які не ввійшли до складу вищезазначених елементів: — витрати на відрядження - послуги зв'язку — плата за розрахунково-касове обслуговування тощо

Групування витрат за економічними елементами здійснюється у всіх галузях народного господарства. Це дає змогу отримати інформацію про те, скільки і яких засобів витрачено незалежно від того, де вони вироблені та на які цілі використано, дозволяє в межах підприємства планувати та контролювати обсяги закупівлі матеріальних ресурсів, розміри фонду оплати праці, ставити

завдання зменшення собівартості продукції, проводити економічний аналіз витрат підприємства, а також порівнювати структуру витрат різних підприємств.

Відображення використаних ресурсів на виробництво та формування елементів витрат — це перший етап обліку процесу виробництва.

Оскільки класифікація витрат за економічними елементами не дозволяє обчислювати собівартість окремих видів продукції та встановлювати обсяг витрат конкретних підрозділів підприємства, її доповнюють класифікацією витрат за статтями калькуляції - залежно від їх призначення та місця виникнення.

Будь-який вид витрат на виробництво можна представити у вигляді суми витрат за встановленими елементами. Наприклад, витрати на дослідження і розробки складаються з матеріальних витрат, витрат на оплату праці працівників, зайнятих розробкою нових видів продукції, відрахувань на соціальні заходи від сум оплати праці цих працівників, суми нарахованої амортизації на обладнання, яке використовується при розробці тощо. Таким чином, всі фактично здійснені підприємством у процесі операційної діяльності витрати можна згрупувати за основними економічними елементами.

10.9. Облік матеріальних витрат

Для побудови бухгалтерського обліку матеріальних витрат визначальним є їх класифікація та оцінка. Класифікація передбачає розробку номенклатури, а оцінка - визначення облікової ціни для поточного обліку та порядку визначення фактичної собівартості. Без попереднього вирішення цих питань раціональна побудова обліку матеріальних витрат виробництва практично неможлива, особливо в умовах комп'ютеризації обліку.

Для узагальнення інформації про матеріальні витрати за звітний період призначено рахунок 80 "Матеріальні витрати".

Суми визнаних матеріальних витрат списуються у дебет рахунку 80 "Матеріальні витрати" на підставі актів-вимог, актів на списання палива, енергії, лімітно-забірних карток та інших первинних документів. Щомісяця, на підставі розрахунків і довідок бухгалтерії, з кредиту рахунку 80 матеріальні витрати списуються в дебет рахунку 23 "Виробництво" у сумі прямих матеріальних витрат, які включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); у дебет рахунків: 91 "Загальновиробничі витрати" - у сумі матеріальних витрат, що відносяться до виробничих накладних витрат, 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності" - в сумі матеріальних витрат, які відносяться до адміністративних, збутових та інших витрат операційної діяльності, або в дебет рахунку 79 "Фінансові результати", якщо підприємство не використовує рахунки класу 9 "Витрати діяльності".

Вартість матеріальних ресурсів, що відображається за елементом "Матеріальні витрати", формується виходячи з цін їх придбання (без урахування податку на додану вартість), включаючи націнки (надбавки),

комісійні винагороди, які сплачуються постачальницьким організаціям, плату за транспортування, зберігання та доставку, що здійснюються сторонніми організаціями.

Витрати, пов'язані з доставкою (включаючи вантажно-розвантажувальні роботи) матеріальних ресурсів транспортом і персоналом організації, підлягають включенню до відповідних елементів витрат на виробництво (витрати на оплату праці, амортизація основних засобів, матеріальні витрати тощо). Відображення в бухгалтерському обліку матеріальних витрат відбувається наступним чином.

Таблиця 10.9 - Облік матеріальних витрат

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відпущено зі складу виробничі запаси та малоцінні й швидкозношувані предмети для операційної діяльності підприємства	80 "Матеріальні витрати"	20 "Виробничі запаси". 22 "Малоцінні і швидко зношувані предмети"
2	Відображено вартість готової продукції, товарів, використаних для власних потреб	808 "Витрати товарів"	26 "Готова продукція», 28 «Товари"
3	Відображено вартість наданих підприємству послуг, необхідних для операційної діяльності підприємства	809 "Інші матеріальні витрати"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
4	Відображено вартість послуг з постачання електроенергії	803 "Витрати палива й енергії"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"
5	Віднесено матеріальні витрати на: - витрати основного виробництва в частині прямих матеріальних витрат	23 "Виробництво"	80 "Матеріальні витрати"

Продовження таблиці 10.9

1	2	3	4
	- утримання та експлуатацію виробничого обладнання та забезпечення техніки безпеки праці в цеху	91 "Загально-виробничі витрати"	
	— загальногосподарські потреби	92 "Адміністративні витрати"	
	— витрати на збут	93 "Витрати на збут"	
	— інші витрати операційної діяльності	94 "Інші витрати операційної діяльності"	
	— фінансові результати в частині непрямих матеріальних витрат на підприємствах, які не використовують рахунки класу 9	79 "Фінансові результати"	

10.10. Облік витрат на оплату праці та відрахувань на соціальні заходи

Для узагальнення інформації про витрати на оплату праці за звітний період призначений рахунок 81 "Витрати на оплату праці".

Первинні документи. На підставі нарядів на відрядну роботу, табелів обліку використання робочого часу, розрахунково-платіжних відомостей за дебетом рахунку 81 "Витрати на оплату праці" відображається сума визнаних витрат на оплату праці. З кредиту рахунку 81 "Витрати на оплату праці" на підставі розрахунків і довідок бухгалтерії списуються в дебет рахунку 23 "Виробництво" суми витрат, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); на рахунки класу 9 "Витрати діяльності" - сума витрат, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 "Фінансові результати", якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9 "Витрати діяльності". Витрати на оплату праці не є однорідними, а тому аналітичний облік витрат на оплату праці на підприємстві можна організувати за видами (основна та додаткова); за елементами (погодинна, відрядна, премії, оплати простоїв тощо); за складом працівників (обліковий, обліково-штатний, сумісники, які працюють за договорами підряду); за категоріями працівників (робітники, службовці, зі складу яких виділяють керівників).

Відображення в бухгалтерському обліку витрат на оплату праці здійснюється наступним чином).

Таблиця 10.10 - Облік витрат на оплату праці

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Нараховано основну заробітну плату робітникам	811 "Виплати за окладами і тарифами"	66 "Розрахунки з оплати праці"
Нараховано додаткову заробітну плату робітникам	812 "Премії і заохочення"	
Нараховано відпускні (якщо підприємство не формує резерву на забезпечення майбутніх виплат відпускних або якщо сума нарахованих у звітному періоді відпускних перевищує суму сформованого резерву)	814 "Оплата відпусток"	66 "Розрахунки з оплати праці"
Нараховано заробітну плату за час простою через зовнішні причини	815 "Оплата іншого невідпрацьованого часу"	
Відображено суму нарахованої матеріальної допомоги	816 "Інші витрати на оплату праці"	
Віднесено витрати на оплату праці: - на витрати основного виробництва в сумі прямих витрат на оплату праці	23 "Виробництво"	81 "Витрати на оплату праці"
- на загальновиробничі витрати в сумі витрат на оплату праці цехового персоналу	91 "Загальновиробничі витрати"	
- на адміністративні витрати в сумі оплати праці адміністративного персоналу	92 "Адміністративні витрати"	
- на витрати збуту в сумі заробітної плати працівників, що займаються збутом продукції	93 "Витрати на збут"	
- на фінансові результати в частині непрямих витрат на оплату праці на підприємствах, які не вик. рах. класу 9	79 "Фінансові результати"	

Для узагальнення інформації про здійснені відрахування на соціальні заходи призначений рахунок 82 "Відрахування на соціальні заходи".

За дебетом рахунку 82 "Відрахування на соціальні заходи" відображається визнана на підставі розрахунково-платіжних відомостей сума відрахувань на соціальні заходи, за кредитом - списання на основі розрахунків і довідок бухгалтерії на рахунок 23 "Виробництво" суми відрахувань, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); на рахунки

класу 9 "Витрати діяльності" - суми відрахувань, які відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 "Фінансові результати", якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9 "Витрати діяльності".

Аналітичний облік організовується за складом і категоріями працівників, від заробітної плати яких здійснюють відрахування на соціальні заходи.

Відображення в обліку відрахувань на соціальні заходи здійснюється наступним чином.

10.11. Облік амортизації та інших операційних витрат

Для узагальнення інформації про суму нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів призначено рахунок 83 "Амортизація".

У дебет рахунку 83 "Амортизація" на підставі довідок і розрахунків бухгалтерії, відноситься сума нарахованих за звітний період амортизаційних відрахувань, з кредиту списуються на рахунок 23 "Виробництво" суми амортизаційних відрахувань, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); на рахунки класу 9 "Витрати діяльності" - суми амортизаційних відрахувань, які відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 "Фінансові результати", якщо підприємство не використовує рахунки класу 9 "Витрати діяльності". Аналітичний облік до рахунку 83 "Амортизація" на підприємстві може організовуватися в розрізах видів необоротних активів і місцями їх експлуатації. Відображення в бухгалтерському обліку амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів здійснюється наступним чином .

Таблиця 10.11 - Облік амортизації

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображено суму нарахованого зносу: - основних засобів	831 "Амортизація основних засобів"	131 "Знос основних засобів"
	- інших необоротних матеріальних активів	832 "Амортизація інших необоротних матеріальних активів"	132 "Знос інших матеріальних необоротних активів"
	- нематеріальних активів	833 "Амортизація нематеріальних активів"	133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"

Продовження таблиці 10.11.

1	2	3	4
2	Віднесено суму зносу на: - витрати основного виробництва в частині нарахованого зносу виробничого обладнання	23 "Виробництво"	83 "Амортизація"
	- загальновиробничі витрати в сумі нарахованого зносу цехових приміщень	91 "Загальновиробничі витрати"	
	- адміністративні витрати в сумі нарахованого зносу необоротних активів загальногосподарського призначення	92 "Адміністративні витрати"	
	- витрати збуту в сумі нарахованого зносу на товарний знак	93 "Витрати на збут"	
	- інші операційні витрати	94 "Інші витрати операційної діяльності"	
	- фінансові результати в частині непрямих витрат на амортизацію на підприємствах, які не використовують рахунки класу 9	79 "Фінансові результати"	

Рахунок 84 "Інші операційні витрати" призначено для обліку операційних витрат, які не відображаються на інших рахунках класу 8 "Витрати за елементами", зокрема, вартості робіт, послуг сторонніх підприємств, сум податків, зборів (обов'язкових платежів), крім податку на прибуток, витрат від курсових різниць, знецінення запасів, псування цінностей, списання та уцінки активів, сум фінансових санкцій тощо.

Підприємства, які для узагальнення інформації про витрати застосовують тільки рахунки класу 8 "Витрати за елементами", на цьому рахунку також відображають собівартість реалізованих оборотних активів (окрім готової продукції і фінансових інвестицій).

За дебетом рахунку 84 "Інші операційні витрати" відображається сума визнаних витрат на підставі актів виконаних робіт, накладних, актів уцінок тощо. за кредитом - списання на основі довідок (розрахунків) бухгалтерії на рахунок 23 "Виробництво" витрат, які прямо включаються до виробничої собіварт. продукції (робіт, послуг); на рахунки класу 9 "Витрати діяльності" -

сума виробничих накладних витрат, адміністративних, збутових та інших витрат операційної діяльності, або на рахунок 79 "Фінансові результати", якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9 "Інші операційні витрати".

Аналітичний облік до рахунку 84 "Інші операційні витрати" ведеться за видами витрат. Відображення в обліку інших операційних витрат наведено в таблиці 10.12.

Таблиця 10.12 - Облік інших операційних витрат

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	
1	Відображено у складі інших операційних витрат: - втрати від псування (уцінки, нестачі) матеріальних цінностей	84 "Інші операційні витрати"	20 "Виробничі запаси", 26 "Готова продукція" тощо	
	- оплата готівкою (у безготівковій формі) сум страхового відшкодування		30 "Каса", 31 "Рахунки в банках"	
	- списання безнадійної поточної дебіторської заборгованості		36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	
	- суму податків та зборів		64 "Розрахунки за податками й платежами"	
2	Відображено інші операційні витрати у складі: - витрат виробництва в частині прямих витрат	23 "Виробництво"	84 "Інші операційні витрати"	
	- загальновиробничих витрат			91 "Загально-виробничі витрати"
	- адміністративних витрат в сумі витрат, які відносяться до підприємства в цілому			92 "Адміністративні витрати"
	- витрат на збут в сумі витрат, які відносяться до збутової діяльності			93 "Витрати на збут"
	- інших операційних витрат	94 "Інші витрати операційної діяльності"		

Продовження таблиці 10.12

1	2	3	4
	- фінансових результатів в частині непрямих витрат підприємствах, які використовують рахунки класу 9	79 "Фінансові результати"	

10.12. Формування та облік собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)

У загальній системі показників, що характеризують ефективність виробництва (господарювання) як усього підприємства так і його підрозділів, основне місце належить собівартості, склад якої визначається витратами, що її формують.

У собівартості продукції як синтетичному показнику відображаються всі аспекти діяльності підприємства. Від рівня собівартості продукції при інших незмінних умовах залежить рівень прибутку. Чим економніше підприємство використовує матеріальні, трудові та фінансові ресурси у процесі виготовлення продукції, виконання робіт і надання послуг, тим ефективніше здійснюється виробничий процес, тим більшим буде прибуток і рівень рентабельності продукції.

Склад собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) наведено на рис. Собівартість реалізованих товарів визначається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 "Запаси".

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

За дебетом рахунку 90 "Собівартість реалізації" на підставі бухгалтерських довідок (розрахунків), накладних, рахунків відображається собівартість реалізованої готової продукції, товарів, робіт, послуг; фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), за кредитом - списання на рахунок 79 "Фінансові результати", яке оформлюється довідкою бухгалтерії. Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не включаються до складу виробничої собівартості готової та реалізованої продукції, а тому інформація про такі витрати узагальнюється на рахунках обліку витрат звітного періоду - 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності".

Рахунок 90 "Собівартість реалізації" має такі субрахунки:

- ◆ субрахунок 901 "Собівартість реалізованої готової продукції", на якому ведеться облік виробничої собівартості реалізованої готової продукції;
- ◆ субрахунок 902 "Собівартість реалізованих товарів", призначений для відображення собівартості реалізованих товарів;
- ◆ субрахунок 903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг", на якому

ведеться облік собівартості реалізованих за звітний період робіт і послуг;

◆ субрахунок 904 "Страхові виплати", призначений для узагальнення інформації про страхові суми та страхові відшкодування за умовами договору страхування (перестраховування) при настанні страхового випадку. Цей субрахунок використовується підприємствами, які є страховиками відповідно до Закону України "Про страхування".

Відображення собівартості реалізації в бухгалтерському обліку відбувається наступним чином.

Таблиця 10.13 - Облік собівартості реалізації

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Списано собівартість реалізованої продукції	901 "Собівартість реалізованої готової продукції"	26 "Готова продукція"
2	Списано собівартість реалізованих товарів:	902 "Собівартість реалізованих товарів"	281 "Товари на складі"
	- на підприємствах оптової торгівлі: на вартість реалізованих товарів за собівартістю		
	- на підприємствах роздрібно торгівлі: на вартість реалізованих товарів за купівельною вартістю	902 "Собівартість реалізованих товарів"	282 "Товари в торгівлі"
	- на підприємствах громадського харчування:2 на вартість реалізованої продукції у цінах реалізації	902 "Собівартість реалізованих товарів"	23 "Вироб-ництво"
3	Списано суму нерозподілених постійних загальновиробничих витрат	90 "Собівартість реалізації"	91 "Загально-виробничі витрати"
4	Віднесено собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) на фінансові результати	791 "Результат операційної діяльності"	90 "Собівартість реалізації"

10.13. Облік загальновиробничих витрат

Загальновиробничими є витрати, пов'язані з обслуговуванням основних і допоміжних цехів та управлінням ними. Загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні.

З метою більш повного виявлення резервів економії витрат на

обслуговування виробництва, їх планування, облік таких витрат необхідно вести за статтями витрат. В таблиці 32.2 наведена номенклатура (склад) статей загально-виробничих витрат.

Таблиця 10.15 - Номенклатура (склад) статей загально-виробничих витрат

№	Стаття витрат	Зміст і характеристика витрат
1	Витрати на управління виробництвом	Витрати на оплату праці апарату управління цехами, ділянками тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, ділянками; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів
2	Амортизація	Амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів загально-виробничого призначення
3	Витрати на утримання необ. активів	Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загально-виробничого призначення
4	Витрати на утримання виробничих приміщень	Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень
5	Витрати на удосконалення технології та організації виробництва	Витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології та організації виробництва; витрати на сировину, матеріали, купівельні комплектуючі вироби і напівфабрикати; оплата послуг сторонніх організацій
6	Витрати на обслуговування виробничого процесу	Витрати на оплату праці загально-виробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи; медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг
7	Втрати на охорону праці, техніку безпеки та охорону навколишнього природного середовища	Витрати, пов'язані із забезпеченням правил техніки безпеки праці, санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог, передбачених правилами технічної експлуатації, нагляду і контролю за діяльністю виробництв, цехів
8	Інші витрати	Внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади, недостача незавершеного виробництва, недостача та втрати від псування матеріальних цінностей у цехах, оплата простоїв тощо

В кінці місяця загально-виробничі витрати розподіляються за кожним

цехом окремо між придатною продукцією і виправним браком, між товарною продукцією і незавершеним виробництвом, а також між виробами або групами виробів .

Загальновиробничі витрати поділяються на змінні та постійні. Відповідно до П(С)БО 16 "Витрати" перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат встановлюється підприємством, що зазначається в Наказі про облікову політику.

До змінних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування та управління виробництвом (цехами, ділянками), які змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно зміні обсягу виробництва. Такі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин роботи обладнання, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат), виходячи з фактичної потужності звітного періоду. Іншими словами, змінні загальновиробничі витрати повністю включаються до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення тобто списуються на витрати виробництва (за дебетом рахунка 23 "Виробництво") щомісяця у повному обсязі.

До постійних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом, які залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу виробництва.

Загальновиробничі постійні витрати формуються протягом звітного періоду в однакових розмірах незалежно від обсягу випущеної продукції, виконаних робіт, наданих послуг. Серед них - амортизація, орендна плата за основні засоби, які використовуються з виробничою метою, витрати на утримання будівель і обладнання цехів (ділянок), опалення, освітлення цехів, дільниць, а також витрати на управління виробництвом, зокрема, витрати на оплату праці управлінського персоналу цеху тощо.

Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин роботи, заробітної плати, обсягу виробництва, прямих витрат тощо) при нормальній потужності.

Величина нормальної виробничої потужності визначається підприємством самостійно та зазначається в Наказі про облікову політику підприємства.

База розподілу - це показник (грошовий або натуральний), в розрахунку на одиницю виміру якого встановлюється норматив розподілу загальновиробничих витрат.

Оскільки фактична потужність за звітний період може відрізнитися від нормальної як у бік збільшення, так і в бік зменшення, то для встановлення величини постійних загальновиробничих витрат, які підлягають віднесенню до складу виробничої собівартості, необхідно запланований на одиницю бази розподілу норматив постійних витрат помножити на фактично досягнутий обсяг діяльності.

Усі розподілені витрати є елементами собівартості готової продукції та незавершеного виробництва. Загальна сума розподілених і нерозподілених

постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Таким чином, розподіл загальновиробничих витрат проводиться у наступній послідовності:

- ◆ перший етап - розподіл всіх загальновиробничих витрат на постійні та змінні;

- ◆ другий етап - вибір бази розподілу. Кожному підприємству слід вибрати за базу розподілу таку характеристику виробничого процесу, зміна якої найбільшою мірою впливає на зміну величини загальновиробничих витрат. Вибір невідповідної характеристики буде означати, що суми загальновиробничих витрат, які відносяться на окремі вироби (роботи, послуги), неточно відобразять фактично понесені витрати.

При виборі бази розподілу необхідно звернути увагу на те, щоб між зміною загальновиробничих витрат і зміною бази розподілу існувала пропорційна або майже пропорційна залежність.

Враховуючи особливості відповідних виробництв застосовуються, як правило, наступні бази розподілу загальновиробничих витрат:

- ◆ вартість прямих витрат матеріалів - якщо загальновиробничі витрати прямо пов'язані з величиною і кількістю матеріалів, з якими здійснюють певні технологічні операції;

- ◆ прямі витрати на оплату праці - якщо загальновиробничі витрати прямо пов'язані з величиною прямих витрат на оплату праці, використовується тільки на підприємствах з однаковим рівнем механізації і автоматизації виробництва;

- ◆ години роботи - якщо немає значної різниці між величиною заробітної плати робітників;

- ◆ витрати з переробки (хімічна, нафтопереробна промисловість); кількість (маса) виготовленої продукції (металургія, виробництво будівельних матеріалів, гірничовидобувна промисловість);

- ◆ машино-години - якщо наявні значні капітальні вкладення і загальновиробничі витрати тісно пов'язані з використанням обладнання та техніки (наприклад, значна вартість електроенергії для обладнання або вартість обслуговування обладнання тощо).

- ◆ третій етап - визначення нормальної потужності підприємства та вираження її в одиницях виміру обраної бази. Щоб розрахувати нормальну потужність, необхідно врахувати не тільки технічний потенціал обладнання, але й змінний режим роботи, тенденції попиту на продукцію тощо;

- ◆ четвертий етап - обчислення суми постійних і змінних загальновиробничих витрат за умови досягнення підприємством нормальної потужності;

- ◆ п'ятий етап - розрахунок нормативу постійних і змінних витрат на одиницю бази розподілу. Розділивши відповідні суми витрат на раніше визначену нормальну потужність, отримують планові нормативи змінних і постійних накладних витрат у розрахунку на одиницю бази розподілу (на кожну відпрацьовану машино-годину, на кожну гривню основної заробітної плати виробничого персоналу, на одиницю випущеної продукції тощо).

Загальновиробничі витрати, які знаходяться у межах нормативів, вважаються розподіленими та списуються в Д-т рах. 23 "Виробництво". Інші витрати є нерозподіленими та відносяться у Д-т рах. 90 "Собівартість реалізації"

Таким чином, при розподілі постійних загальновиробничих витрат можуть виникати наступні ситуації, якщо фактичний обсяг виробництва:

◆ менший за нормальну потужність, то до виробничої собівартості включається добуток нормативу постійних витрат на фактичний обсяг виробництва, тобто до собівартості включається лише частина постійних загальновиробничих витрат: Д-т 23 "Виробництво", К-т 91 "Загальновиробничі витрати". Частина постійних загальновиробничих витрат, що залишилася, є нерозподіленою і включається до складу собівартості реалізованої продукції (робіт. послуг) у періоді їх виникнення: Д-т 90 "Собівартість реалізації". К-т 91 "Загальновиробничі витрати";

◆ дорівнює нормальній потужності, то вся сума постійних витрат включається до виробничої собівартості продукції: Д-т 23 "Виробництво". К-т 91 "Загальновиробничі витрати";

◆ більше нормальної потужності, то нерозподілених витрат немає: Д-т 23 "Виробництво", К-т 91 "Загальновиробничі витрати". При цьому слід пам'ятати, що відповідно до П(С)БО 16 "Витрати" загальна сума розподілених і нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Первинними документами при відображенні накопичення загальновиробничих витрат є накладна, рахунок, ВКО, виписка банку, авансовий звіт, розрахунок (довідка) бухгалтерії тощо. Щомісячне списання загальновиробничих витрат за відповідним розподілом оформлюється довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

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

За дебетом рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" відображається сума визнаних витрат, за кредитом - щомісячне списання, з відповідним розподілом, на рахунки 23 "Виробництво" та 90 "Собівартість реалізації". Аналітичний облік ведеться за місцями виникнення, центрами та статтями (видами) витрат.

Кореспонденцію рахунків з обліку загальновиробничих витрат наведено в таблиці 10.16.

Таблиця 10.16 - Кореспонденція рахунків з обліку загальновиробничих витрат

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано знос основних засобів і нематеріальних активів загальновиробничого призначення	91 "Загально-виробничі витрати"	13 "Знос (амортизація) необоротних активів"
2	Списано виробничі запаси на витрати з обслуговування виробництва	91 "Загально-виробничі витрати"	20 "Виробничі запаси"
3	Акцептовано рахунки сторонніх організацій за послуги з обслуговування цехів основного та допоміжного виробництв (енергія, вода, газ, зв'язок тощо)	91 "Загально-виробничі витрати"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
4	Нараховано заробітну плату персоналу цеха та проведені відрахування на соціальні заходи згідно з чинним законодавством	91 "Загально-виробничі витрати"	66 "Розрахунки з оплати праці", 65 "Розрахунки за страхуванням"
5	Списано суми змінних витрат за елементами на загальновиробничі витрати (для підприємств, що застосовують рахунки класу 8)	91 "Загально-виробничі витрати"	80 "Матеріальні витрати", 81 "Витрати на оплату праці" тощо
6	Списано суму змінних і постійних розподілених загальновиробничих витрат	23 "Виробництво"	91 "Загально-виробничі витрати"
7	Списано суму нерозподілених загальновиробничих витрат	90 "Собівартість реалізації"	91 "Загально-виробничі витрати"

10. 14. Облік операційних витрат

Відповідно до П(С)БО 16 "Витрати" витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Облік адміністративних витрат

Поняття та склад адміністративних витрат. Адміністративними є витрати, пов'язані з обслуговуванням виробництва й управлінням ним у масштабі всього підприємства. До адміністративних витрат відносяться:

- ◆ загальні та корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- ◆ витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого адміністративного персоналу;

- ◆ витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (оренда, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, охорона);
- ◆ винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- ◆ витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
- ◆ амортизація нематеріальних активів загальногосподарського призначення;
- ◆ витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- ◆ податки, збори й інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- ◆ плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків, інші витрати адміністративного призначення.

Первинними документами при відображенні накопичення адміністративних витрат є накладна, рахунок, авансовий звіт, ВКО, розрахунок бухгалтерії тощо. Списання адміністративних витрат на фінансові результати оформлюється довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

Загальна методика побудови обліку адміністративних витрат полягає в наступному: на першому етапі формуються елементи витрат - матеріальні витрати, витрати на оплату праці тощо, а на другому відбувається їх списання на фінансові результати - у фінансовому обліку. Для потреб управління визначається можливість отримання інформації про витрати за ознаками прямого або непрямого відношення до відповідного виду продукції, центру відповідальності, за функціями, що виконуються адміністративним персоналом або за іншою ознакою.

Характеристика рахунку 92 "Адміністративні витрати". Загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства, відображаються на рахунку 92 "Адміністративні витрати".

За дебетом рахунку 92 "Адміністративні витрати" відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 "Фінансові результати". Аналітичний облік адміністративних витрат ведеться за статтями витрат або в розрізі елементів витрат. Кореспонденцію рахунків з обліку адміністративних витрат наведено нижче

Таблиця 10.17 - Кореспонденція рахунків з обліку адміністративних витрат

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Нараховано знос основних засобів та нематеріальних активів загальногосподарського призначення	92 "Адміністративні витрати"	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»

Продовження таблиці 10.17

1	2	3	4
2	Списано виробничі запаси на загальногосподарські потреби	92 "Адміністративні витрати"	20 "Виробничі запаси"
3	Відображено витрати на службові відрядження управлінського персоналу	92 "Адміністративні витрати"	372 "Розрахунки з підзвітними особами"
4	Відображено витрати з розрахунково-касового обслуговування та інших послуг банку	92 "Адміністративні витрати"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"
5	Нараховано податки, збори й обов'язкові платежі	92 "Адміністративні витрати"	64 "Розрахунки за податками й платежами"
6	Нараховано заробітну плату адміністративному апарату та проведені відрахування на соціальні заходи згідно з чинним законодавством	92 "Адміністративні витрати"	66 "Розрахунки з оплати праці", 65 "Розрахунки за страхуванням"
7	Нараховано орендну плату, відображено витрати на ремонт, здійснений сторонніми організаціями, вартість послуг зв'язку, охорони, комунальних, аудиторських, юридичних, консультаційних послуг	92 "Адміністративні витрати"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
8	Списано суми витрат за елементами на адміністративні витрати (для підприємств, які застосовують рахунки класу 8)	92 "Адміністративні витрати"	80 "Матеріальні витрати", 81 "Витрати на оплату праці" тощо
9	Списано адміністративні витрати на фінансові результати	791 "Результат операційної діяльності"	92 "Адміністративні витрати"

Облік витрат на збут

Склад витрат на збут. Витрати на збут включають наступні витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

- ◆ витрати матеріалів для пакування готової продукції на складах, витрати на ремонт тари;
- ◆ витрати на оплату праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам, працівникам підрозділу, які забезпечують збут;
- ◆ витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- ◆ витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;

- ◆ витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);

- ◆ витрати на транспортування, перевалку та страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;

- ◆ витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;

- ◆ інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

У торговельних організаціях до складу витрат на збут включаються частина витрат обігу, за винятком адміністративних витрат, інших операційних витрат, фінансових витрат.

Первинними документами при відображенні накопичення витрат на збут є накладна, рахунок, ВКО, розрахунок бухгалтерії тощо. Списання витрат на збут на фінансові результати оформлюється довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

Загальна методика обліку витрат на збут за елементами аналогічна методиці обліку адміністративних витрат. Тобто на першому етапі формуються елементи витрат, на другому проводиться їх списання на фінансові результати. Для потреб управління - визначається можливість прямого або непрямого віднесення витрат на відповідний вид продукції, отримання інформації щодо витрат окремих центрів відповідальності тощо. Крім того, доцільно окремо виділяти маркетингові витрати, пов'язані з вивченням і стимулюванням попиту на продукцію, просуванням продукції до споживача; інші витрати з упакування, складування, транспортування, утримання магазинів, торгового персоналу тощо.

У зв'язку з тим, що витрати на збут впливають на фінансовий результат, доцільно для потреб управління проводити розподіл цих витрат між окремими видами реалізованої продукції. У такому випадку витрати можуть щомісячно розподілятися наступним чином:

а) витрати загального характеру - між видами реалізованої продукції пропорційно до її виробничої собівартості;

б) транспортні витрати (якщо їх питома вага є значною) - за видами реалізованої продукції, їх списують наприкінці місяця.

Для розподілу витрат на збут у бухгалтерії складають довідку-розрахунок або відомість розподілу, де вказують види реалізованої продукції, її виробничу собівартість.

Характеристика рахунку 93 "Витрати на збут». Облік витрат, пов'язаних зі збутом (реалізацією продажем) продукції, товарів, робіт і послуг ведеться на рахунку 93 "Витрати на збут".

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат на збут, за кредитом - списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

Аналітичний облік витрат на збут ведеться у відомостях в розрізі статей витрат та за економічними елементами. При організації обліку за центрами

витрат відповідні регістри ведуться у розрізі складів і служб, пов'язаних зі збутом готової продукції.

Типові господарські операції за рахунком 93 "Витрати на збут" наведено нижче.

Таблиця 10.18 - Типові господарські операції за рахунком 93 «Витрати на збут»

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано амортизацію торговельного обладнання	93 "Витрати на збут"	13 "Знос (амортизація) необоротних активів"
2	Списано пакувальні матеріали	93 "Витрати на збут"	20 "Виробничі запаси"
3	Відображено витрати на службові відрядження працівників збуту	93 "Витрати на збут"	372 "Розрахунки з підзвітними особами"
4	Створено резерв для покриття витрат з можливого майбутнього гарантійного ремонту	93 "Витрати на збут"	473 "Забезпечення гарантійних зобов'язань"
5	Нараховано заробітну плату продавцям і проведені відрахування на соціальні заходи згідно з чинним законодавством	93 "Витрати на збут"	66 "Розрахунки з оплати праці", 65 "Розрахунки за страхуванням"
6	Акцептовано рахунок рекламного агентства за рекламу продукції, призначеної для реалізації; прийняті до оплати платіжні документи різних підприємств за послуги, надані при реалізації продукції	93 "Витрати на збут"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
7	Списано суми витрат за елементами на витрати на збут (для підприємств, що застосовують рахунки класу 8)	93 "Витрати на збут"	80 "Матеріальні витрати", 81 "Витрати на оплату праці" тощо
8	Списано витрати на збут на фінансові результати	791 "Результат операційної діяльності"	93 "Витрати на збут"

Облік інших витрат операційної діяльності

Склад інших витрат операційної діяльності. До інших операційних витрат включаються: ♦ витрати на дослідження та розробки відповідно до П(С)БО 8 "Нематеріальні активи";

♦ собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в

грошову одиницю в еквіваленті, вираженому в грошовій одиниці України за курсом Національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти;

- ◆ собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією;

- ◆ сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;

- ◆ втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);

- ◆ втрати від знецінення запасів; недостачі та втрати від псування цінностей; визнані штрафи, пені, неустойка;

- ◆ витрати на виплату матеріальної допомоги, утримання об'єктів соціально-культурного призначення;

- ◆ інші витрати операційної діяльності.

Первинними документами при відображенні накопичення інших витрат операційної діяльності є накладна, акт про уцінку, інвентаризаційний опис, порівняльна відомість, розрахунок (довідка) бухгалтерії тощо. Списання інших витрат операційної діяльності на фінансові результати оформлюється довідкою бухгалтерії.

Загальна методика побудови обліку інших операційних витрат за елементами аналогічна методиці побудови витрат виробничої діяльності, адміністративних витрат або витрат на збут.

Характеристика рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності". Для обліку інших витрат операційної діяльності використовують рахунок 94 "Інші витрати операційної". На рахунку 94 ведеться облік витрат операційної діяльності підприємства, окрім витрат, які відображаються на рахунках 90 "Собівартість реалізації", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут".

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом - їх списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

Типові господарські операції за рахунком 94 наведено нижче.

Таблиця 10.19 -Типові господарські операції за рах. 94 "Інші витрати операційної діяльності"

№	Зміст госп. операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображено витрати з виконання досліджень та розробок	941 "Витрати на дослідження і розробки"	13 "Знос (амортизація) необоротних активів", 20 "Виробничі запаси", 66 "Розрахунки з оплати праці" тощо

Продовження таблиці 10.19

1	2	3	4
2	Відображено вартість реалізованої іноземної валюти на дату її реалізації	942 "Собівартість реалізованої іноземної валюти"	33 "Інші кошти"
3	Відображено собі вартість реалізованих вир. запасів, МШП	943 "Собівартість реалізованих вир. запасів"	20 "Виробничі запаси", 22 "Малоцінні та швидкозношувальні предмети"
4	Створено резерв сумнівних боргів	944 "Сумнівні та безнадійні борги"	38 "Резерв сумнівних боргів"
5	Відображено втрати від операційних курсових різниць (від змін курсу валюти за операціями, пов'язаними з операційною діяльністю)	945 "Втрати від операційної курсової різниці"	30 "Готівка", 33 "Інші кошти", 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками", 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" тощо
6	Відображено зменшення первісної вартості виробничих запасів, МШП, товарів (включено до витрат поточного періоду суму уцінки)	946 "Втрати від знецінення запасів"	20 "Виробничі запаси", 22 "Малоцінні та швидкозношувальні предмети", 28 "Товари"
8	Віднесено на витрати визнані економічні санкції	948 "Визнані штрафи, пені, неустойки"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 64 "Розрахунки за податками й платежами"
9	Відображено витрати, пов'язані з діяльністю житлово-комунальних або обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, інших закладів оздоровчого та культурного призначення	949 "Інші витрати операційної діяльності"	20 "Виробничі запаси" 22 "Малоцінні та швидкозношувальні предмети", 26 "Готова продукція", 28 "Товари", 64 "Розрахунки за податками й платежами", 65 "Розрахунки за страхуванням" тощо

Продовження таблиці 10.19

1	2	3	4
10	Списано суми витрат за елементами на інші витрати операційної діяльності (для підприємств, що застосовують рахунки кл. 8)	94 "Інші витрати операційної діяльності"	80 "Матеріальні витрати", 81 "Витрати на оплату праці", 82 "Відрахування на соціальні заходи", 83 "Амортизація" тощо
11	Списано інші витрати операційної діяльності на фінансові результати	791 "Результат операційної діяльності"	94 "Інші витрати операційної діяльності"

Для забезпечення контролю за величиною витрат операційної діяльності та розробки заходів щодо їх зменшення на підприємствах розробляють відповідні кошториси витрат.

10.15. Облік витрат іншої звичайної діяльності

Поняття та склад фінансових витрат. Крім операційної діяльності підприємство може здійснювати фінансову діяльність. Під фінансовою діяльністю розуміють діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства. У результаті такої діяльності виникають фінансові витрати.

До фінансових витрат відносяться витрати на відсотки (за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу.

Первинними документами при відображенні накопичення фінансових витрат є ВКО, виписка банку, довідка бухгалтерії тощо. Списання витрат на фінансові результати оформлюється довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

Характеристика рахунку 95 "Фінансові витрати". Рахунок 95 "Фінансові витрати", призначений для обліку витрат, пов'язаних з нарахуванням та сплатою відсотків за користування кредитами банків, випуском, утриманням і обігом цінних паперів, нарахуванням відсотків за договорами кредитування, фінансового лізингу й інших витрат підприємства, пов'язаних із залученням позикового капіталу.

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом - списання (у кінці року або у кінці звітної місяця) на рахунок 79 "Фінансові результати". На субрахунку 792 "Результат фінансових операцій" визначається результат від фінансової діяльності підприємства.

Рахунок 95 "Фінансові витрати" має такі субрахунки:

◆ субрахунок 951 "Відсотки за кредит", на якому ведеться облік витрат,

пов'язаних з нарахуванням і сплатою відсотків тощо за користування кредитами банків тощо;

◆ субрахунок 952 "Інші фінансові витрати", на якому ведеться облік витрат, пов'язаних із залученням позикового капіталу, зокрема витрат, пов'язаних з випуском, утриманням та обігом власних цінних паперів; нарахуванням відсотків за договорами кредитування (крім банківських кредитів), фінансового лізингу тощо.

Аналітичний облік ведеться за ознаками, визначеними підприємством для забезпечення потреб управління необхідною інформацією.

Інформація за рахунком 95 "Фінансові витрати" відображається в Журналі 5 (5А).

Кореспонденцію рахунків з обліку фінансових витрат наведено в таблиці. 10.20.

Таблиця 10.20 - Типові господарські операції за рахунком 95 "Фінансові витрати"

№	Зміст госп. Операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Сплачено відсотки за користування банківським кредитом	951 "Відсотки за кредит"	30 "Каса", 31 "Рахунки в банках"
2	Відображено відсотки за кредит	951 "Відсотки за кредит"	684 "Розрахунки за нарахованими %"
3	Відображено суму амортизації (списання) дисконту	952 "Інші фінансові витрати"	523 "Дисконт за відпущеними облігаціями"
4	Відображено суми, пов'язані з нарахуванням і сплатою відсотків за простроченими небанківськими позиками	952 "Інші фінансові витрати"	605 "Прострочені позики в національній валюті", 606 "Прострочені позики в іноземній валюті"
5	Відображено відсотки за векселем виданим	952 "Інші фінансові витрати"	684 "Розрахунки за нарахованими %"
6	Списано фінансові витрати на фінансові результати	792 "Результат фін. операцій"	95 "Фінансові витрати"

У ході здійснення діяльності підприємство може втрат зазнавати втрат від участі в капіталі.

Метод участі в капіталі передбачає збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на суму, відповідно збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування. Такими інвестиціями можуть бути інвестиції в асоційовані або спільні підприємства. Асоційоване підприємство - це підприємство, в якому інвестору належить блокувальний пакет акцій (більше 25 %) і яке не є дочірнім або спільним підприємством інвестора. Втрати від участі в капіталі виникають у випадку,

якщо результатом діяльності підприємства, інвестиції в яке обліковуються методом участі в капіталі, є збиток. Основні вимоги до обліку інвестицій викладені в П(С)БО 12 "Інвестиції".

Первинними документами з відображення суми визначених втрат від участі в капіталі та списання на фінансові результати є довідки (розрахунки) бухгалтерії.

Характеристика рахунку 96 "Втрати від участі в капіталі». Облік втрат від зменшення вартості інвестицій, облік який здійснюється за методом участі в капіталі, ведеться на рахунок 96 "Втрати від участі в капіталі".

За дебетом рахунку відображається сума визнаних втрат, за кредитом - списання витрат на рахунок 79 "Фінансові результати".

Рахунок 96 "Втрати від участі в капіталі" має такі субрахунки:

◆ субрахунок 961 "Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства", на якому ведеться облік втрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання асоційованими підприємствами збитків;

◆ субрахунок 962 "Втрати від спільної діяльності", на якому ведеться облік витрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання спільними підприємствами збитків;

◆ субрахунок 963 "Втрати від інвестицій в дочірні підприємства", на якому ведеться облік витрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання дочірніми підприємствами збитків.

Кореспонденцію рахунків з обліку втрат від участі в капіталі наведено в табл. 10.21.

Таблиця 10.21 - Типові господарські операції за рахунком 96 "Втрати від участі в капіталі"

№	Зміст госп. операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відображено суму втрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування якщо об'єкт інвестування: - асоційоване підприємство	961 "Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства"	141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі"
2	Відображено у складі фінансових результатів звітного періоду суму втрат від участі в капіталі	79 "Фінансові результати"	96 "Втрати від участі в капіталі"

Інша діяльність підприємства поділяється на інвестиційну та фінансову. Під інвестиційною діяльністю розуміють таку діяльність, яка пов'язана з придбанням і реалізацією тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

До складу інших витрат включаються витрати, які виникають під час

звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). До таких витрат належать: собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій); собівартість реалізованих необоротних активів (залишкова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією необоротних активів); собівартість реалізованих майнових комплексів; втрати від неопераційних курсових різниць; сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій; витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо); залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів; інші витрати звичайної діяльності.

Первинними документами при відображенні накопичення інших витрат є рахунок, ВКО, виписка банку, акт на списання основних засобів, акт про уцінку, довідка бухгалтерії тощо. Списання інших витрат оформлюється довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

Облік витрат, що виникають в процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та послуг ведеться на рахунку 97 "Інші витрати".

Питання для самоперевірки:

1. Умови визначення доходу.
2. Класифікація доходів
3. Облік доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)
4. Облік інших операційних доходів
5. Облік доходів від фінансової діяльності
6. Облік доходів, які виникають у ході інвестиційної діяльності.
7. Економічна сутність та класифікація витрат
8. Групування витрат за економічними елементами
9. Облік матеріальних витрат
10. Облік витрат на оплату праці та відрахувань на соціальні заходи
11. Облік амортизації та інших операційних витрат
12. Формування та облік собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)
13. Облік загальновиробничих витрат
14. Облік операційних витрат
15. Облік витрат іншої звичайної діяльності

ЛЕКЦІЯ 11

Тема 11. Організація обліку фінансових результатів діяльності підприємства

10.17. Класифікація фінансових результатів.

10.18. Характеристика рахунку 79 «Фінансові результати».

10.19. Методика визначення та облік фінансових результатів від операційної діяльності

10.20. Методика визначення та облік фінансових результатів від фінансової діяльності

10.21. Методика визначення та облік фінансових результатів від іншої операційної діяльності

Список рекомендованої літератури: [1, 3, 16, 37, 44, 45].

Міні-лексикон: операційна діяльність, фінансова діяльність, фінансові результати

11.1. Класифікація фінансових результатів. У бухгалтерському обліку чистий прибуток (збиток) формується поступово протягом фінансово-господарського року від усіх видів звичайної і надзвичайної діяльності та включає:

- ◆ чистий дохід (виручку) від реалізації продукції (товарів, робіт послуг);
- ◆ валовий прибуток (збиток);
- ◆ фінансові результати від операційної діяльності;
- ◆ фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування;
- ◆ фінансові результати від звичайної діяльності;
- ◆ ◆ чистий прибуток (збиток).

Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) податку на додану вартість, акцизного збору, інших зборів, знижок тощо. Різниця між чистим доходом і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) називається валовим прибутком (збитком).

Фінансовий результат від операційної діяльності визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування - це алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових й інших доходів, фінансових й інших витрат. Фінансовий результат від звичайної діяльності визначається як різниця між прибутком від звичайної діяльності до оподаткування та сумою податку на прибуток. Окремо від фінансових результатів від звичайної діяльності відображаються невідшкодовані витрати та доходи від надзвичайних подій (стихійного лиха, пожежі, техногенних аварій тощо).

Кінцевий фінансовий результат - чистий прибуток (збиток) - визначається як різниця між різними видами доходів і витрат підприємства за звітний період.

11.2. Характеристика рахунку 79 "Фінансові результати».

Узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та результати надзвичайних подій здійснюється на рахунку 79 "Фінансові результати".

Сальдо рахунку при його закритті списується на рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)".

Бухгалтерський облік фінансових результатів ведеться за видами діяльності, для яких відкриваються відповідні субрахунки.

Аналітичний облік фінансових результатів ведеться за їх характером, видами продукції, товарів, робіт, послуг та іншими напрямками, визначеними підприємством самостійно.

Первинними документами при відображенні накопичення фінансових результатів різних видів діяльності та віднесення до складу нерозподіленого прибутку (збитку) є довідки та розрахунки бухгалтерії.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку фінансових результатів наведено в табл. 11.1.

Таблиця 11.1 - Облік фінансових результатів діяльності

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображено собівартість готової продукції (робіт, послуг), якщо підприємство не використовує рахунки класу 9 "Витрати діяльності"	79 "Фінансові результати"	23 "Виробництво", 26 "Готова продукція"
2	Відображено нерозподілений прибуток підприємства звітного періоду	79 "Фінансові результати"	441 "Прибуток нерозподілений"
3	Віднесено на фінансові результати суми, які підлягають виключенню зі складу доходів	79 "Фінансові результати"	70 "Доходи від реалізації"
4	Віднесено на фінансовий результат витрати за елементами, якщо підприємство не використовує рахунки класу 9 "Витрати діяльності"	79 "Фінансові результати"	Рахунки класу 8 "Витрати за елементами"
5	Віднесено на фінансові результати собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	79 "Фінансові результати"	90 "Собівартість реалізації"

Продовження таблиці 11.1

1	2	3	4
6	Віднесено на фінансові результати адміністративні витрати, понесені протягом звітного періоду	79 "Фінансові результати"	92 "Адміністративні витрати"
7	Віднесено на фінансові результати витрати на збут, понесені протягом звітного періоду	79 "Фінансові результати"	93 "Витрати на збут"
8	Віднесено на фінансові результати інші витрати операційної діяльності, понесені протягом звітного періоду	79 "Фінансові результати"	94 "Інші витрати операційної діяльності"
9	Віднесено на фінансові результати фінансові витрати, понесені протягом звітного періоду	79 "Фінансові результати"	95 "Фінансові витрати"
10	Віднесено на фінансові результати понесені протягом звітного періоду витрати від інвестицій, які обліковуються за методом участі в капіталі	79 "Фінансові результати"	96 "Витрати від участі в капіталі"
11	Віднесено на фінансові результати інші витрати, понесені протягом звітного періоду	79 "Фінансові результати"	97 "Інші витрати"
12	Віднесено на фінансові результати витрати з нарахування податку на прибуток, отриманого за даними бухгалтерського обліку	79 "Фінансові результати"	98 "Податок на прибуток"
13	Віднесено на фінансові результати витрати, понесені протягом звітного періоду у зв'язку із надзвичайними подіями	79 "Фінансові результати"	99 "Надзвичайні витрати"
14	Відображено непокритий збиток звітного періоду	442 "Непокриті збитки"	79 "Фінансові результати"
15	Віднесено на фінансові результати дохід від реалізації, одержаний підприємством у звітному періоді	70 "Доходи від реалізації"	79 "Фінансові результати"
16	Віднесено на фінансові результати дохід, отриманий підприємством у звітному періоді від іншої операційної діяльності	71 "Інший операційний дохід"	79 "Фінансові результати"
17	Віднесено на фінансові результати дохід, одержаний підприємством у звітному періоді від інвестицій, які обліковуються за методом участі в капіталі	72 "Дохід від участі в капіталі"	79 "Фінансові результати"
18	Віднесено на фінансові результати дохід, одержаний підприємством у звітному періоді від іншої фінансової діяльності	73 "Інші фінансові доходи"	79 "Фінансові результати"

Продовження таблиці 11.1

1	2	3	4
19	Віднесено на фінансові результати дохід, одержаний підприємством у звітному періоді від звичайної діяльності, яка не є фінансовою і операційною	74 "Інші доходи"	79 "Фінансові результати"

11.3. Методика визначення та облік фінансових результатів від операційної діяльності

Розмір прибутків або збитків операційної діяльності підприємства визначається на субрахунку 791 "Результат операційної діяльності".

За кредитом субрахунку 791 "Результат операційної діяльності" відображаються у порядку закриття рахунків суми доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та від іншої операційної діяльності (рахунки 70 "Доходи від реалізації", 71 "Інший операційний дохід"), за дебетом - суми в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат (90 "Собівартість реалізації", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності").

Для отримання показника прибутку або збитку від операційної діяльності Планом рахунків передбачено субрахунок 791 "Результат операційної діяльності". У кінці звітного періоду обороти за рахунками 70, 71, 90, 92, 93, 94 списуються на субрахунок 791 "Результат операційної діяльності", за даними якого визначається прибуток (збиток) операційної діяльності.

Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом від вирахування з валового доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відповідних податків, зборів, знижок тощо. У Звіті про фінансові результати він відображається у рядку з аналогічною назвою. Порядок визначення чистого доходу (виручки) від реалізації (товарів, робіт, послуг) у бухгалтерському обліку є наступним:

1. Сума загального доходу (виручки) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг, тобто без вирахування наданих знижок, повернення проданих товарів і податків з продажу (податку на додану вартість, акцизного збору тощо), який відповідає критеріям визнання доходу, буде відображатися записом:

№	Зміст госп. операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відображено дохід від реалізації	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	70 "Доходи від реалізації"

2. На зменшення доходу послідовно списуються нараховані податки,

платежі:

а) суму податку на додану вартість, включену до складу доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг):

№	Зміст госп. операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
2	Нараховано ПДВ на виручку згідно з чинним законодавством	70 "Доходи від реалізації"	64 "Розрахунки за податками й платежами"

б) акцизний збір, врахований у складі доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) для платників акцизного збору:

№	Зміст госп. операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
3	Нараховано акцизний збір згідно з чинним законодавством	70 "Доходи від реалізації"	64 "Розрахунки за податками й платежами"

Інші суми, які зменшують валовий дохід, і відображаються:

◆ у вільному рядку Звіту про сукупний дохід (інші збори або податки з обороту);

◆ у статті "Інші вирахування з доходу" (надані знижки, повернення товарів та інші суми, які підлягають вирахуванню з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)).

Після здійснення наведених записів на субрахунок 791 "Результат операційної діяльності" списується сума чистого доходу від реалізації продукції (товарів, виконаних робіт, наданих послуг). У бухгалтерському обліку вона буде відображатися наступним записом:

№	Зміст госп. операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
4	Віднесено чистий дохід від реалізації на фінансовий результат	70 "Доходи від реалізації"	791 "Результат операційної діяльності"

Фінансовий результат - це прибуток (збиток) від конкретного виду діяльності (виробничої, наданні від послуг або торговельної), який визначається операційної діяльності алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), інших операційних доходів, адміністративних витрат і витрат на збут відповідної виду діяльності та інших операційних витрат.

Для визначення прибутку (збитку) від операційної діяльності здійснюються наступні записи:

№	Зміст госп. операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Віднесено на фінансові результати операційної діяльності адміністративні витрати	791 "Результат операційної діяльності"	92 "Адміністративні витрати"
2	Віднесено на фінансові результати операційної діяльності витрати на збут	791 "Результат операційної діяльності"	93 "Витрати на збут"
3	Віднесено на фінансові результати операційної діяльності витрати операційної діяльності	791 "Результат операційної діяльності"	94 "Інші витрати операційної діяльності"

Після наведених вище записів на рахунку 791 "Результат операційної діяльності" буде визначено результат операційної діяльності - прибуток або збиток.

11.4. Методика визначення та облік фінансових результатів від фінансової діяльності.

Прибуток або збиток від фінансової діяльності підприємства визначається на субрахунку 792 "Результат фінансових операцій". За кредитом субрахунку 792 "Результат фінансових операцій" відображається списання суми доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів, за дебетом - списання фінансових витрат з рахунків 95 "Фінансові витрати" та 96 "Втрати від участі в капіталі".

Схему відображення в бухгалтерському обліку доходів, витрат фінансової діяльності підприємства та визначення фінансового результату, наведено на рис. .

792 «Результат фінансових операцій»

<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
951 "Відсотки за кредит"	721 "Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства"
952 "Інші фінансові витрати"	722 "Дохід від спільної діяльності"
961 "Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства"	723 "Дохід від інвестицій в дочірні підприємства"
962 "Втрати від спільної діяльності"	731 "Дивіденди одержані"
963 "Втрати від інвестицій в дочірні підприємства"	732 "Відсотки одержані"
	733 "Інші доходи від фінансових операцій"

Рис. 11.1 - Схема відображення в бухгалтерському обліку результатів від фінансових операцій

11.5. Облік результатів від іншої звичайної діяльності. Прибуток (збиток) від іншої звичайної діяльності підприємства визначається на субрахунку 793 "Результат іншої звичайної діяльності".

За кредитом субрахунку 793 "Результат іншої звичайної діяльності" відображаються списання сум у порядку закриття рахунків обліку доходів від іншої звичайної діяльності підприємства, за дебетом - списання витрат з рахунку 97 "Інші витрати".

Схему відображення в бухгалтерському обліку доходів, витрат іншої звичайної діяльності підприємства та визначення фінансового результату, наведено на рис..

793 «Результат іншої звичайної діяльності»

<i>Дебет</i>		<i>Кредит</i>	
971	«Собівартість реалізованих фінансових інвестицій»	741	«Дохід від реалізації фінансових інвестицій»
972	«Собівартість реалізованих необоротних активів»	742	«Дохід від реалізації необоротних активів»
973	«Собівартість реалізованих майнових комплексів»	743	«Дохід від реалізації майнових комплексів»
974	«Втрати від неопераційних курсових різниць»	744	«Дохід від не операційної курсової різниці»
975	«Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»	745	«Інші доходи від звичайної діяльності»
976	«Списання необоротних активів»		
977	«Інші виграти звичайної діяльності»		

Рис. 11.2 - Схема відображення в бухгалтерському обліку фінансових результатів іншої звичайної діяльності

Нарахування податку на прибуток від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності та відображення у складі фінансових результатів відображається в обліку наступними записами: Д-т981 "Податок на прибуток від звичайної діяльності", К-т 641 "Розрахунки за податками й платежами" (нарахування податку) і Д-т 79 "Фінансові результати", К-т 981 "Податок на прибуток від звичайної діяльності" (списання на фінансові результати).

Кінцевий фінансовий результат підприємства визначається як різниця між

різними видами доходів і прибутків, які обліковуються за кредитом рахунку 79 "Фінансові результати", і відповідно, витратами й збитками, які обліковуються за дебетом даного рахунку (див. рис. 9.3).

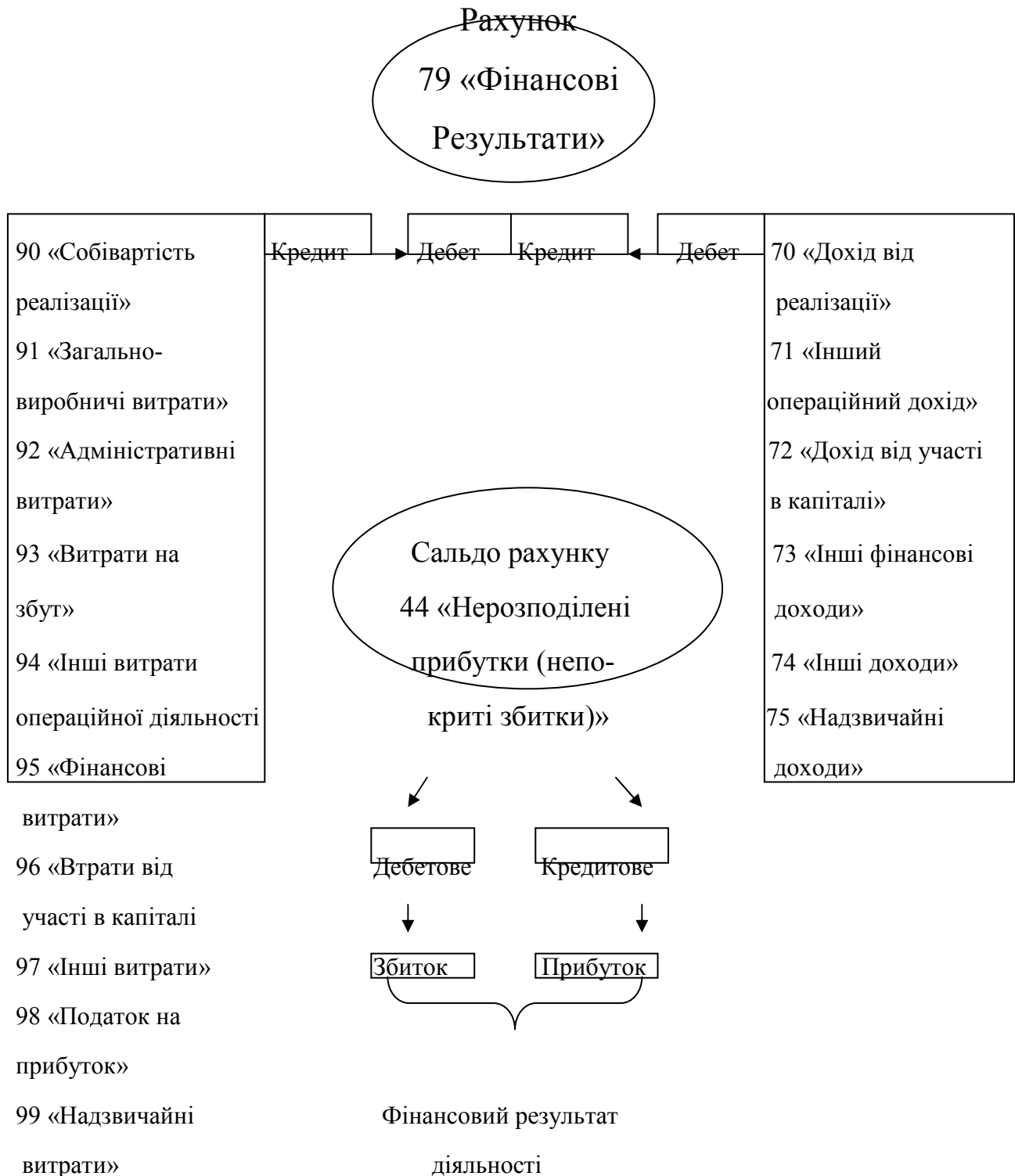


Рис. 9.3 - Порядок формування кінцевого фінансового результату

Отже, якщо кредитовий оборот рахунку 79 "Фінансові результати" більше за дебетовий, то підприємство на суму різниці отримує нерозподілений прибуток звітного періоду. Якщо дебетовий оборот рахунку 79 "Фінансові

результати" більше кредитового обороту даного рахунку, тобто підприємство здійснило більше витрат, ніж отримало доходу, то підприємство на суму різниці має непокритий збиток.

Питання для самоконтролю:

1. Які види господарської діяльності може здійснювати підприємство?
2. Як класифікують в бухгалтерському обліку фінансові результати підприємства?
3. Дайте характеристику рахунку 79 «Фінансові результати»
4. Методика визначення та облік фінансових результатів від операційної діяльності
5. Методика визначення та облік фінансових результатів від фінансової діяльності
6. Методика визначення та облік фінансових результатів від іншої операційної діяльності

Рекомендована література

Базова

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», від 16.07.99р. №996-14
2. Конституція України (Закон від 28.06.1996р. № 254 к\96-ВР) відносно права на підприємницьку діяльність, не заборонену законом.
3. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
4. Закону України “Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців” від 15.05.2003р. № 755 – IV.
5. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку», затвердженого наказом МФУ від 24.05.95р. №88.
6. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.05.99 р. № 137 (зі змінами та доповненнями).
7. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 (зі змінами та доповненнями).
8. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 р. № 242 (зі змінами та доповненнями).
9. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246 (зі змінами та доповненнями).
10. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 10 “Дебіторська заборгованість”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 08.10.1999 р. № 237 (зі змінами та доповненнями).
11. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 11 “Зобов’язання”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000р. № 20 (зі змінами та доповненнями).
12. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 12 “Фінансові інвестиції”, затвердження наказом Міністерства фінансів України від 26.04.2000 р. № 91 (зі змінами та доповненнями).
13. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 13 “Фінансові інструменти”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 30.11.2001 р. № 559 (зі змінами та доповненнями).
14. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 14 “Оренда”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000р. № 181 (зі змінами та доповненнями).
15. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 (зі змінами та доповненнями).
16. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 353 (зі змінами та доповненнями).
17. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. № 353 (зі змінами та доповненнями).
18. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 18 “Будівельні контракти”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2001 р. № 205 (зі змінами та доповненнями).
19. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 19 “Об’єднання підприємств”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.07.99 р. № 163 (зі змінами та доповненнями).
20. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 20 “Консолідована фінансова звітність”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 30.07.99 р. № 176 (зі змінами та доповненнями).
21. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 21 “Вплив змін валютних курсів”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. № 193 (зі змінами та доповненнями).
22. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 22 “Вплив інфляції”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.02.2002 р. № 147 (зі змінами та доповненнями).
23. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 23 “Розкриття інформації щодо пов’язаних сторін”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.06.2001 р. № 303 (зі змінами та доповненнями).
24. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 24 “Прибуток на акцію”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 16.07.2001 р. № 344 (зі змінами та доповненнями).

25. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємства”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 16.07.2001 р. № 101.
26. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 26 “Виплати працівникам”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.10.2003 р. № 601.
27. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 27 “Діяльність, що припиняється”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.11.2003 р. № 617 (зі змінами та доповненнями).
28. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 28 “Зменшення корисності активів”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2004 р. № 817.
29. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 29 “Фінансова звітність за сегментами”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 19.05.2005 р. № 412 (зі змінами та доповненнями).
30. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790.
31. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 31 “Фінансові витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2006 р. № 415.
32. Наказ Міністерства фінансів України Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 32 “Інвестиційна нерухомість”.
33. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджене наказом МФУ від 30.11.99р. №291.
34. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджене наказом МФУ від 30.11.99р. №291.
35. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку», затверджені наказом МФУ від 29.12.2000р. №356.
36. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків» від 11.08.94р. №69, із змінами та доповненнями.

Допоміжна:

37. Бабіч В.В. Фінансовий облік (облік активів). - К.: КНЕУ, 2016. – 281 с.
38. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку. Підручник. – Житомир. ПП „Рута”, 2012. – 280 с.
39. Бухгалтерський облік в Україні. Навчальний посібник для вузів / Р.Л. Хом’як, В.І. Лемішовський, А.С. Мороз та ін. - 4-те вид. - Л.: Інтеллект-Захід, 2010. - 1072 с.
40. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні / За ред. С.Ф. Голова. – Дніпропетровськ, ТОВ «Баланс-Клуб», 2012. – 768 с.
41. Бухгалтерський фінансовий облік / Бутинець Ф.Ф., Бородін О.С., Герасимович А.М. та ін.; За ред. Бутинця Ф.Ф. – 7-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2012. – 832 с.
42. Бутинець Ф.Ф., Войналович О.П., Томашевська І.Л. Організація бухгалтерського обліку: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / за ред. д.е.н., проф., Ф.Ф. Бутинця. – 4-е вид. дп. іперероб. =- Ж. ПП „Рута”, 2015. – 528 с.
43. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами : Практ. посіб. / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. - К.: Лібра, 2004. - 880 с.
44. Голов С.Ф. Фінансовий облік: Підручник / Голов С.Ф., Костюченко В.М., Кравченко І.Ю., Ямборко Г.А. – К.: Лібра, 2013. – 976 с.
45. Грачева Р. Энциклопедия бухгалтерского учета. – К.: Галицкие контракты, 2004. – 832 с.
46. Грэй С.Дж., Нидлз Б.Е. Финансовый учет: глобальный подход. – М.: Волтерс Клувер, 2006. – 614 с.
47. Лишиленко О.В. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник. -К.: Вид-во «Центр навчальної літератури», 2013. - 528 с.
48. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: Навч. посібник. - К.: КНЕУ, 2006. - 526 с.
49. Справжній бух облік. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Харків: Фактор, 2007. – 1072 с.

50. Стельмашук А.М., Смоленюк П.С. Бухгалтерський облік: Навч. посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 528 с.
51. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. - 3-ге вид., допов. і перероб. - К.: Алерта, 2012. - 926 с.
52. Хомина П.Я. Фінансовий облік і звітність на підприємствах різних галузей / П.Я. Хомина. - Тернопіль: Астон, 2000. - 288 с.
53. Енциклопедія господарських операцій. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Харків: Фактор, 2007. – 992 с.
54. Чижевська Л.В., Пархоменко В.М., Кривоший М.М. Звітність підприємства / За ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2012. – 436 с.

Інформаційні ресурси

55. www.nbuv.gov.ua/ - національна бібліотека України ім. В.І. Вернадського, м. Київ (підручники, автореферати...)
56. www.ukrstat.gov.ua/ - Державний комітет статистики України (статистична інформація за різними галузями економіки)
57. www.balance.ua/ - Журнал «Баланс» (статті...) Практична бухгалтерія, документи для роботи, податкові та інші новини, податковий календар, закони, постанови, накази
58. www.nibu.factor.ua/ukr/about/ - інформаційно-аналітична газета «Податки і бухгалтерський облік» (статті...)
59. www.vobu.com.ua/ - «Все про бухгалтерський облік» - газета. Практична бухгалтерія, документи для роботи, податкові та інші новини, податковий календар, закони, постанови, накази
60. www.liga.net/ - законодавчі акти, закони, бланки, облік різних операцій, звітність
61. www.dtkt.com.ua/ - «Дебет Кредит» - журнал. Практична бухгалтерія, документи для роботи, податкові та інші новини, податковий календар, закони, постанови, накази
62. www.smida.gov.ua/ - річна звітність акціонерних компаній.
63. www.buhgalteria.com.ua/ - газета «Бухгалтерія». База аналітичних матеріалів і нормативних документів
64. www.business.kiev.ua/ - Газета «Бізнес». Інформація про фінансові ринки, товарні ринки, новини економіки країни

Навчальне видання

Шевченко Любов Ярославівна

Кафедра обліку та аудиту

Конспект лекцій з дисципліни «Організація обліку»

Формат 60×84/8. Ум. др. арк. 2,88.

Донецький національний університет економіки і торгівлі
імені Михайла Туган-Барановського
50005, Дніпропетровська обл.,
м. Кривий Ріг, вул. Трамвайна, 16.

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 4929 від 07.07.2015 р.