

МІЖРЕГІОНАЛЬНА
АКАДЕМІЯ УПРАВЛІННЯ ПЕРСОНАЛОМ



М. Ф. Базась, Є. Ф. Базась,
М. М. Матюха

**ОСНОВИ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО (ФІНАНСОВОГО)
ТА ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО
(УПРАВЛІНСЬКОГО) ОБЛІКУ**

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

Київ 2006

ББК 65.052я73

Б17

Рецензенти: *Сопко В. В.*, д-р екон. наук, проф., акад. АЕУН
Корольов О. А., д-р екон. наук, проф.

*Схвалено Вченою радою Міжрегіональної Академії
управління персоналом (протокол № 10 від 30.11.04)*

*Рекомендовано Міністерством освіти і науки України
(лист № 14/18.2-928 від 26.04.05)*



Базась М. Ф.

Б17 Основи бухгалтерського фінансового та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку: Навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / М. Ф. Базась, Є. М. Базась, М. М. Матюха. — К.: МАУП, 2006. — 182 с.: іл. — Бібліогр.: с. 178–179.

ISBN 966-608-407-4

Навчальний посібник базується на принципах чинного законодавства України і національних стандартах з бухгалтерського обліку. Висвітлюються теоретичні, методологічні й методичні питання основ бухгалтерського та управлінського обліку.

Для студентів економічних спеціальностей вищих закладів освіти і викладачів.

ББК 65.052я73

ISBN 966-608-407-4

© М. Ф. Базась, Є. Ф. Базась,
М. М. Матюха, 2006
© Міжрегіональна Академія управління
персоналом (МАУП), 2006

Питання основ бухгалтерського (фінансового) та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку в сучасних умовах є найактуальнішим і найважливішим в інформаційному забезпеченні підприємства. Розвиток ринкових відносин, впровадження різноманітних форм власності, охоплення приватизацією різних галузей, реформування економічних відносин в Україні висувають дедалі нові й нові вимоги до бухгалтерського обліку як основного засобу контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємств.

З огляду на значні зміни, що відбуваються в організації і техніці бухгалтерського обліку, його вдосконалення нерозривно пов'язано з вирішенням актуальних завдань в економіці України: збільшення обсягів виробництва продукції (робіт, послуг), зниження собівартості продукції, підвищення продуктивності праці, виявлення і використання внутрішньогосподарських резервів. Бухгалтерський облік є однією з основних функцій управління підприємством, що формує економічну інформацію для аналізу господарчої діяльності, складання бізнес-планів, прийняття управлінських рішень.

Навчальний курс “Основи бухгалтерського (фінансового) та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку” належить до циклу дисциплін, що сприяють формуванню професійного рівня фахівців з економічних спеціальностей.

Основна мета вивчення курсу — засвоїти основи бухгалтерського та управлінського обліку діяльності підприємств різних форм власності й видів діяльності; набути практичних навичок документального оформлення господарських операцій, навчитися вести облікові реєстри, складати фінансову звітність; навчитися читати облікову звітність з метою прийняття ефективних стратегічних рішень. Досягнення цієї мети передбачає вивчення предмета, об'єктів і принципів бухгалтерського та управлінського обліку; методів, які для цього використовують; облікових процедур; обліку господарських операцій; порядку формування економічної інформації.

У результаті опанування курсу майбутні фахівці повинні вміти використовувати для прийняття управлінських рішень відповідну облікову інформацію, аналізувати облікову звітність, правильно оцінювати господарські ситуації з метою прийняття ефективних стратегічних рішень.

У комплексі з іншими дисциплінами курс з основ бухгалтерського та управлінського обліку розвиває економічне мислення, допомагає засвоїти економічну сутність і зрозуміти проблеми управління діяльністю підприємств.

Разом з тим запропонований курс доволі складний і потребує регулярних занять, тому лише систематичне вивчення полегшує його засвоєння з кожною темою, оскільки всі теми логічно взаємопов'язані.

Цей курс тісно пов'язаний з іншими профільними дисциплінами, зокрема з мікро- та макроекономікою, інформатикою та комп'ютерною технікою, інформаційними системами, статистикою, економікою підприємства, економічним аналізом, державним регулюванням економіки.

Здобуті знання покликані допомогти опанувати основи формування інформаційної бази підприємства для прийняття ефективних управлінських рішень.



ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Тема 1

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

1.1. Мета і сутність бухгалтерського обліку

У широкому значенні **облік** — це спостереження, вимірювання і реєстрація певних природних та суспільних явищ. На підприємствах здійснюється законодавчо регламентований бухгалтерський облік, який є основним джерелом інформації і ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації. Суб'єктами здійснення бухгалтерського обліку є фізичні та юридичні особи.

Бухгалтерський облік — це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання і передавання інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), які здійснюють керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів.

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

- введення у штат 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;
- здійснення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;
- самостійне ведення бухгалтерського обліку і складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися.

Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

У бухгалтерському обліку відображаються окремі господарські операції (їх сукупність), з яких складається господарська діяльність.

1.2. Регулювання бухгалтерського обліку

Відмінності економічного розвитку від рівня організації виробництва, особливості проблем окремих країн зумовили суттєві відмінності критеріїв і методів оцінки об'єктів бухгалтерського обліку при підготовці фінансових звітів за національним обліковим законодавством. Однак інтенсивна економічна інтеграція, що розпочалась після Другої світової війни, зумовила необхідність стандартизації бухгалтерського обліку вже на міжнародному рівні. Утворення спільних підприємств, транснаціональних корпорацій, експорт капіталів, утворення і розвиток міжнародних фондових ринків — усе це потребувало відповідного стандартизованого інформаційного забезпечення.

Регулювання бухгалтерського обліку здійснюється документально, на основі затвердження нормативних, законодавчих актів на міжнародному рівні, на рівні держави та окремого підприємства. Відповідним документом, що регламентує бухгалтерський облік, є Стандарт бухгалтерського обліку (СБО) — зведений перелік визначень, методологічних принципів, правил щодо порядку ведення бухгалтерського обліку.

У 1973 р. за сприяння ООН та Організації Європейської економічної співдружності було засновано Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку з метою розробки та публікації СБО, яких потрібно дотримувати при складанні фінансових звітів в усіх країнах світу. Нині розроблено 39 міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, серед яких є стандарти загальнометодологічного спрямування, а також такі, що стосуються окремих об'єктів і сфер діяльності.

Поступово до цього процесу долучається й Україна. Основний напрям цього процесу полягає у створенні економіки відкритого типу, тобто відкритої для співробітництва із зарубіжними партнерами, взаємного інвестування та кредитування з боку зарубіжних партнерів і міжнародних фінансових організацій. Економічні реформи в Україні спричинили потребу реформування бухгалтерського обліку на засадах міжнародної гармонізації і стандартизації.

З цією метою 28 червня 1998 р. було прийнято Постанову Кабінету Міністрів України № 1706, яка затвердила Програму реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів.

Верховна Рада України 16 липня 1999 р. прийняла Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” № 996-XIV, що набрав чинності 1 січня 2000 р. Дія цього Закону поширюється на всіх юридичних осіб незалежно від організаційно-правової форми і форми власності, а також представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік і складати фінансову звітність згідно з вітчизняним законодавством. Крім того, зазначений Закон визначає правові принципи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Державну політику бухгалтерського обліку та фінансової звітності реалізують Міністерство фінансів України, Національний банк України, Державне Казначейство України, а також відомства в межах повноважень, передбачених законодавством.

Для забезпечення наукового обґрунтування і гармонізації національної системи бухгалтерського обліку в Україні відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку було створено методичну раду, яка діє як дорадчий орган при Міністерстві фінансів України.

1.3. Поняття про господарський процес

Перш ніж розпочати працювати на підприємстві, бухгалтер насамперед повинен чітко уявляти, що таке підприємство, з якою метою його створено і які є види підприємств.

Підприємство — це самостійний господарський суб'єкт, який має право юридичної особи або здійснює виробничу, науково-дослідну, комерційну діяльність з метою одержання прибутку (доходу). Підприємства поділяються за формами власності:

- приватні — на власності фізичної особи;
- колективні — на власності трудового колективу;
- державні — на державній власності;
- спільні;
- на власності юридичних осіб і громадян інших держав.

За організаційно-правовою формою розрізняють підприємства орендні, акціонерні, товариства з обмеженою відповідальністю та ін.

Цілеспрямована діяльність підприємства з виробництва певної продукції, надання певних видів послуг називається **господарським процесом**.

На одному підприємстві можуть здійснюватися різні господарські процеси (тобто різні види діяльності). Наприклад, підприємство може займатися і виробництвом (перший вид діяльності), і торгівлею (другий вид діяльності), й іншими видами діяльності.

Для здійснення господарської діяльності підприємства повинні мати господарські засоби (активи), що створюються за рахунок внесків засновників, позикових коштів, прибутку, бюджетних коштів, інших джерел (наприклад, будівлі, обладнання, матеріали, гроші). Засоби підприємства з перебігом господарського процесу постійно змінюються. Вони або збільшуються (їх одержують, виготовляють), або зменшуються (їх витрачають, відвантажують, реалізують), тобто відбувається оборот господарських засобів.

Конкретна дія з яким-небудь засобом називається **господарською операцією**.

1.4. Класифікація господарських засобів і джерел їх утворення

У процесі своєї діяльності підприємство використовує різні засоби. Для потреб бухгалтерського обліку ці засоби необхідно класифікувати (групувати). З цією метою господарські засоби класифікують так:

- за складом і розміщенням (рис. 1.1);
- за джерелами утворення і цільовим фінансуванням (рис. 1.2).

Основні засоби — це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою їх використання у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-



Рис. 1.1. Класифікація господарських засобів за складом і розміщенням

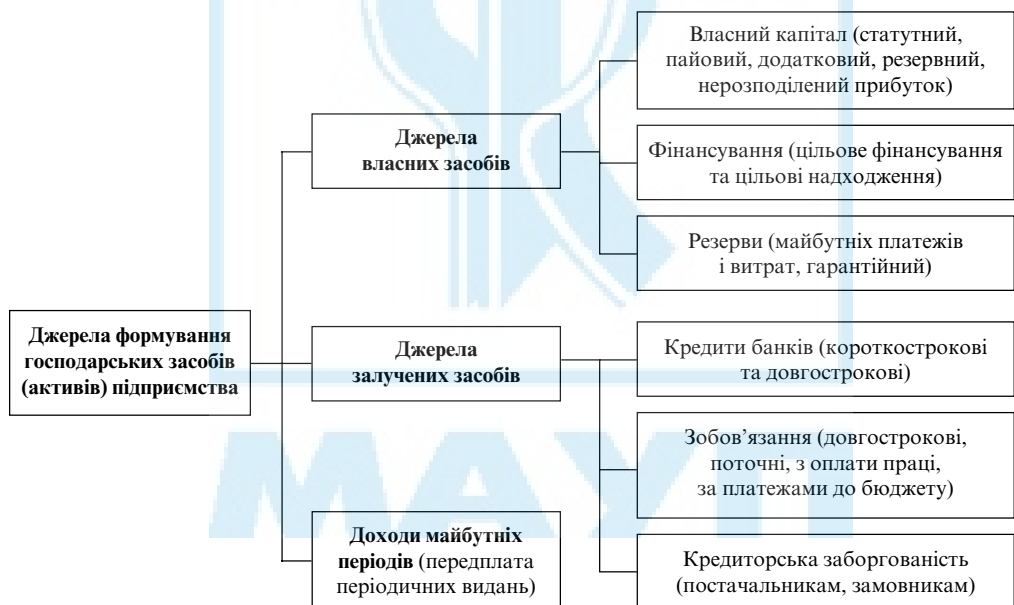


Рис. 1.2. Класифікація господарських засобів за джерелами утворення

культурних функцій, очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких довший за рік (або операційного циклу, якщо він довший за рік). Це — будівлі, споруди, транспортні засоби та ін. Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби визначені в Положенні бухгалтерського обліку № 7 “Основні засоби” (далі — П(С)БО № 7).

Нематеріальний актив — це немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований і утримується підприємством з метою використання протягом періоду понад рік (або одного операційного циклу, якщо він довший за рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях або з метою надання в оренду іншим особам.

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

Оборотні засоби — це засоби підприємства, що постійно перебувають в обороті й одразу переносять свою вартість на вартість готової продукції. Це — кошти, виробничі запаси, дебіторська заборгованість та ін.

Фінансові інвестиції — це активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), підвищення вартості капіталу або інших вигод для інвестора.

Грошові кошти — це готівка, кошти на рахунках у банках і депозити до запитання.

Дебіторська заборгованість — це сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату.

Відтворювальні засоби виникають у зв'язку з одержанням і розподілом доходу. Частина доходу, використана на платежі, податки в бюджет, відрахування від прибутку, спрямовані на збільшення власного капіталу та покриття збитків, називається **відтворювальними засобами**. Ці засоби фактично не беруть участі в основній діяльності підприємства, а “вилучені” на визначені цілі.

Власний капітал — це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Зобов'язання — це заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що становлять економічні вигоди.

Доходи — це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, що сприяє збільшенню власного капіталу (за винятком збільшення капіталу за рахунок внесків власників).

Витрати — це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Господарські засоби вимірюють у натуральних одиницях (метри, літри, штуки та ін.) і грошових (долари, гривні та ін.). Спосіб одержання того чи іншого засобу називається **джерелом утворення господарських засобів**.

Необхідно відмежовувати джерела утворення засобів від власне засобів.

Приклад. Розділимо аркуш на дві частини. В одній частині відобразимо засоби підприємства після кожної господарської операції, в іншій — джерела утворення цих засобів.

Засоби	Джерела утворення засобів
1. Засновник 01.06 ц. р. вніс для створення підприємства 1000,0 грн	
Гроші — 1000,0 грн	Внесок засновника — 1000,0 грн

На підприємство надійшли засоби — гроші, і водночас зазначено, що джерело утворення цих засобів — внесок засновника.

2. Підприємство 01.07 ц. р. взяло кредит у банку — 2000,0 грн	
Гроші — 3000,0 грн	Внесок засновника — 1000,0 грн Кредит банку — 2000,0 грн

Кількість засобів на підприємстві збільшилась (1000,0 + 2000,0) — їх стало 3000,0 грн. Джерела також збільшилися: 1000,0 грн — внесок засновника і 2000,0 грн — кредит банку.

3. Підприємство 01.08 ц. р. отримало від іншого підприємства у вигляді авансу 3000,0 грн	
Гроші — 6000,0 грн	Внесок засновника — 1000,0 грн Кредит банку — 2000,0 грн Аванс — 3000,0 грн

Кошти підприємства становлять 6000,0 грн, з них 1000,0 грн — внесок засновника, 2000,0 грн — кредит банку, 3000,0 грн — аванс іншого підприємства (тобто залучено кошти іншого підприємства). Джерела утворення засобів також збільшилися і становлять 6000,0 грн.

4. Підприємство придбало матеріалів на суму 4000,0 грн і сплатило постачальнику гроші. У результаті цієї господарської операції залишилось 2000,0 грн і з'явилися матеріали на суму 4000,0 грн. При цьому загальна сума засобів не змінилася.

(грн.)

Гроші —	2000,0	Внесок засновника —	1000,0
Матеріали —	4000,0	Кредит банку —	2000,0
		Аванс —	3000,0
Разом	6000,0	Разом	6000,0

Сума засобів на підприємстві — 6000,0 грн і сума джерел їх утворення — 6000,0 грн. Джерела утворення засобів не змінилися.

5. З матеріалів виготовлено продукцію на суму 3000,0 грн. У результаті цієї операції матеріалів на підприємстві залишилося на суму 1000,0 грн і з'явилася готова продукція на суму 3000,0 грн. Загальна сума засобів на підприємстві не змінилася.

(грн.)

Гроші —	2000,0	Внесок засновника —	1000,0
Матеріали —	1000,0	Кредит банку —	2000,0
Продукція —	3000,0	Аванс —	3000,0
Разом	6000,0	Разом	6000,0

Необхідно звернути увагу, що джерела утворення засобів підприємства не змінилися (стабільні), і сума господарських засобів дорівнює сумі джерел утворення цих засобів.

6. Готову продукцію реалізували за 4000,0 грн. Готова продукція коштувала 3000,0 грн, а продали її за 4000,0 грн, отже, отримано прибуток 1000,0 грн, тобто засоби (гроші) збільшилися на 1000,0 грн, і ця 1000,0 грн — прибуток, отриманий від реалізації готової продукції.

Гроші —	2000,0	Внесок засновника —	1000,0
Матеріали —	1000,0	Кредит банку —	2000,0
Продукція —	0,0	Аванс —	3000,0
Виручка —	4000,0	Прибуток —	1000,0
Разом	7000,0	Разом	7000,0

Відповідно джерела утворення господарських засобів класифікують так:

- власні — це власний капітал (внесок засновника), нерозподілений прибуток від господарської діяльності, цільове фінансування і цільові надходження;
- позикові (або залучені) — це позички і кредити банків, кошти інших підприємств, осіб, держави, які підприємство тимчасово використовує у своїй господарській діяльності. Наприклад, це аванси іншого підприємства, борг перед працівниками за заробітною платою, перед бюджетом.

Отже, доходимо висновків:

1. Бухгалтер повинен знати, які засоби має підприємство, як ці засоби розміщені в господарському процесі і які є джерела утворення цих засобів.

2. Оскільки кожний вид засобів має відоме джерело утворення, сума господарських засобів у грошовому вираженні завжди дорівнює сумі джерел утворення цих засобів.

Питання

1. Що таке господарський процес?
2. Що таке засоби підприємства?
3. Які існують засоби підприємства?
4. Що таке джерела утворення засобів підприємства?
5. Які існують джерела утворення засобів підприємства?

Тест

1. Облік — це процес:
 - а) розрахунку прогнозних даних;
 - б) відбору даних;
 - в) спостереження, вимірювання, реєстрації.
2. Бухгалтерський облік — це процес:
 - а) виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передавання інформації;
 - б) нарахування оплати праці;
 - в) здавання звітності до державних органів статистики.
3. Формою організації бухгалтерського обліку є:
 - а) введення у штат підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
 - б) документування господарських операцій;
 - в) складання звітності підприємства.

4. Стандарт бухгалтерського обліку — це:
 - а) документ для оформлення господарських операцій;
 - б) перелік визначень, методологічних принципів, правил щодо порядку ведення бухгалтерського обліку;
 - в) методологічний прийом використання і регулювання документування на підприємстві.
5. До основних нормативних документів регулювання бухгалтерського обліку в Україні належать:
 - а) міжнародні стандарти бухгалтерського обліку;
 - б) Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”;
 - в) національні стандарти бухгалтерського обліку.
6. Господарський процес, який відображається в обліку — це:
 - а) діяльність, спрямована на отримання прибутку;
 - б) процес будівництва нових об’єктів;
 - в) цілеспрямована діяльність підприємства з виробництва продукції.
7. Господарські засоби — це:
 - а) об’єкти, які мають уречевлену форму і утримуються підприємством для здійснення господарської діяльності;
 - б) зобов’язання підприємства перед постачальниками;
 - в) капітал підприємства.
8. До господарських засобів належать:
 - а) прибуток;
 - б) автомобіль;
 - в) розрахунки з оплати праці.
9. До джерел утворення господарських засобів належать:
 - а) статутний капітал;
 - б) готівка;
 - в) валюта на рахунках у банку.
10. Джерела утворення засобів класифікують так:
 - а) власні та позикові;
 - б) розрахункові та додаткові;
 - в) побудовані та вкладені.

ПРЕДМЕТ І МЕТОД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

2.1. Види господарського обліку

Система господарського обліку діяльності підприємства включає три види обліку.

Оперативний облік — це облік, за допомогою якого здійснюються контроль і спостереження за окремими господарськими операціями з метою управління підприємством. Оперативний облік не завжди потребує документального підтвердження і великої точності отриманої інформації. Дані можуть передаватись усно, телефоном, телетайпом. Особливістю оперативного обліку полягає в оперативності отриманої інформації.

Статистичний облік — це облік, за допомогою якого здійснюються контроль і спостереження масових соціально-економічних явищ (наприклад: перепис населення, дані про обсяг випуску продукції, рівень цін).

Бухгалтерський облік — це облік, що здійснює спостереження і відображення в записях господарської діяльності підприємства. Цей вид обліку суцільний, безперервний. Кожен запис зробленої операції оформлюється відповідним документом (бухгалтерський облік ще називають **документальним обліком**).

Також на вітчизняному рівні розрізняють **податковий облік**, який регламентується державними органами і призначений для накопичення інформації про податки і збори підприємства.

Бухгалтерський облік ведеться на всіх підприємствах у натуральному і трудовому вираженні і обов'язково узагальнюється у грошовому вираженні. Попередньо ми розглянули твердження, що бухгалтерський облік призначений для спостереження і відображення складу господарських засобів, джерел утворення засобів підприємства, їх рух і фінансові результати діяльності підприємства (прибуток чи збиток).

2.2. Метод бухгалтерського обліку

В загальному розумінні метод — це спосіб, порядок дослідження чогось за певним порядком, за допомогою певних засобів [25].

Метод бухгалтерського обліку — це система прийомів, методів та способів, які забезпечують суцільне, безперервне та взаємопов'язане відображення його предмета як у часі, так і у просторі.

Таке відображення у грошовій оцінці здійснюється з метою контролю за раціональним використанням трудових, фінансових та матеріальних ресурсів, а також збереження майна господарюючого суб'єкта.

Сутність методу бухгалтерського обліку розкривають його елементи, зокрема:

- 1) грошова оцінка і калькуляція;
- 2) документація;

- 3) інвентаризація;
- 4) рахунки і подвійний запис;
- 5) баланс і звітність;

Розглянемо докладніше ці складові.

Грошова оцінка і калькуляція. При відображенні в бухгалтерському обліку і звітності майна підприємства та господарських операцій оцінка здійснюється в національній грошовій одиниці, тобто враховується вартість засобів підприємства і їх джерел утворення у грошовому вираженні.

Розрізняють кілька видів вартості: первісна оцінка — вартість, за якою оприбутковуються (купаються) запаси; за продажною вартістю запаси реалізуються (продаються). У роздрібній торгівлі застосовується чиста вартість реалізації, за якою встановлюється можлива ціна реалізації товарів за вирахуванням витрат, пов'язаних з реалізацією товарів. Оцінити готову продукцію можна тільки після підсумування всіх витрат і визначення собівартості. Така собівартість визначається на основі калькуляції.

З прикладу, наведеного в темі 1, бачимо, що собівартість готової продукції становить 3000 грн, продажна ціна — 4000 грн. Різниця між продажною ціною і собівартістю — прибуток підприємства. У розглянутому прикладі різниця становила 1000 грн.

Документація. Численні та різноманітні за змістом господарські операції контролюють за допомогою їх реєстрації в документах у момент виконання операцій. Бухгалтерські документи є основою для відображення операцій в обліку.

Бухгалтерський документ є основою, письмовим свідоцтвом про реальне здійснення господарської операції або про право на її виконання. Бухгалтерський документ використовується не лише для поточного обліку операцій, він має також певне контрольно-аналітичне значення. За допомогою цих документів контролюють надходження, видатки та залишки грошових коштів, матеріальних цінностей, встановлюють своєчасність і правильність розрахунків з постачальниками, іншими дебіторами і кредиторами. Усі бухгалтерські документи мають силу юридичного доказу і в разі потреби використовуються в суді чи арбітражі при розгляді претензій організацій і підприємств. Для первинної реєстрації господарських операцій застосовують різні документи. Ці документи класифікують за певними ознаками.

За призначенням документи поділяються на такі:

- розпорядчі;
- виконавчі;
- бухгалтерського оформлення;
- комбіновані.

Розпорядчими називаються документи, що містять вказівки щодо виконання певної господарської операції. До них належать доручення, чеки, розпорядження на відпуск товарно-матеріальних цінностей та ін. Розпорядчі документи є основою та підставою для відображення господарських операцій в облікових реєстрах і мають важливе значення для попереднього контролю за правильністю виконання операцій.

До **виконавчих** (виправдовувальних) належать документи, що підтверджують факти здійснення господарських операцій. Такі документи є основою для здійснення господарських операцій і підставою для запису в бухгалтерський облік. До них належать звіти матеріально відповідальних осіб з доданими первинними документами, прибуткові та видаткові накладні та ін.

До документів **бухгалтерського оформлення** належать рахунки бухгалтерії з амортизації, розподілу прибутку, заробітку між членами бригади та ін. Підставою для складання документів бухгалтерського оформлення є розпорядчі та виконавчі документи, а також встановлені нормативи. В окремих випадках документи бухгалтерського оформлення відіграють допоміжну роль і створюються для спрощення та поліпшення подальшої систематизації і групування господарських операцій в обліку.

Комбінованими є документи, що містять різні ознаки, наведені в попередніх класифікаціях. Це — прибуткові та видаткові касові ордери, лімітні картки на відпуск матеріалів на виробництво та ін. Застосування комбінованих документів в обліку зменшує кількість первинних документів і прискорює процес обліку.

За ступенем узагальнення господарських операцій документи поділяються на первинні та зведені.

Первинні документи безпосередньо реєструють господарські операції. До них належать прибуткові та видаткові накладні, касові ордери та ін.

Зведені документи узагальнюють показники первинних документів. Наприклад, це касовий звіт. Застосування таких документів зменшує кількість записів в обліку, оскільки вони об'єднують дані кількох первинних документів.

За кількістю первинно зареєстрованих операцій документи поділяються на разові та нагромаджувальні.

Разові документи складаються на кожну господарську операцію.

Документи, якими оформлюють періодично повторювані в часі господарські операції, називаються **нагромаджувальними**. Наприклад, це лімітно-забірна карта.

За місцем виникнення документи поділяються на внутрішні та зовнішні.

Документи є **внутрішніми**, якщо їх складено на підприємстві, де вони використовуються.

Документи, що надійшли від сторонніх організацій, називаються **зовнішніми**. Прикладами таких документів є квитанції банку про прийняття грошей, рахунки постачальників, поштові квитанції та ін.

Кожний документ має певні елементи, без яких він не дійсний. Сукупність таких формальних елементів називається **реквізитами** бухгалтерського документа.

Крім названих реквізитів, документи можуть містити також додаткові реквізити, що зумовлено специфікою, характером конкретних операцій. До основних реквізитів бухгалтерського обліку належать такі:

- назва підприємства;
- назва документа;
- адреса підприємства, яке склало документ, і його ідентифікаційний код;
- зазначення сторін, що взяли участь у виконанні господарської операції;
- дата складання документа;
- номер документа;
- зміст господарської операції та підстави для її виконання.

У разі виявлення помилок при складанні документа їх треба виправляти шляхом закреслення тонкою лінією так, щоб закреслене можна було прочитати. У цьому разі закреслення треба закріпити підписами осіб, що склали цей документ. При цьому зауважимо, що у платіжних і банківських документах виправлення забороняються. Для контролю за здійсненням господарських операцій на кожному підприємстві визначаються порядок і строки подання документа до бухгалтерії, а також розробляються правила і послідовність обробки документа в бухгалтерії.

Усі документи, що надходять до бухгалтерії, до прийняття їх в облік обов'язково перевіряються. Суть перевірки полягає в тому, що бухгалтер перевіряє правильність заповнення реквізитів документа, здійснює арифметичні перевірки щодо правильності розрахунку сум та загального підсумку. Під час перевірок показників за змістом з'ясовують відповідність показників документа встановленим плановим та кошторисним даним, чинним нормативам за цінами, а також законність і доцільність господарської операції. Після перевірки документів, що відображають господарські операції, їх систематизують у розрахункових та нагромаджувальних відомостях. Це дає змогу робити записи на рахунках за групою однорідних документів загалом. Після цього оброблені та згруповані документи відображають у журналах — ордерах і відомостях.

Зміни у складі активів підприємства та джерел їх фінансування, що спричинюються господарськими операціями, відображаються в первинних документах, але в них відображаються не всі зміни.

Наприклад, у процесі купівлі, зберігання та реалізації матеріальних цінностей вони можуть втрачати первинну якість і значення, що називається **природними втратами**. Зокрема, вони можуть усихати, вивітруватись тощо.

У поточному обліку ці втрати не піддаються документальному оформленню. Внаслідок природних втрат (пересортування, нестач, розтрат і можливих помилок в обліку матеріальних цінностей та розрахунків) залишок засобів підприємства за даними бухгалтерського обліку не завжди збігається з фактичною їх наявністю. Тому з метою перевірки фактичного стану засобів підприємства та виявлення змін, що сталися у складі активів і зобов'язань, які відображаються у примітках, періодично здійснюють інвентаризацію.

Інвентаризація. Це спосіб перевірки фактичної наявності активів та розрахунків певного напрямку діяльності підприємства.

Інвентаризацію здійснюють у встановлені строки. Для цього наказом керівника підприємства призначається інвентаризаційна комісія. Комісія шляхом перелічування, переважування, перемірювання та іншими методами перевіряє наявність цінностей і відображає отримані дані в інвентаризаційних описах. Ці описи складають на місцях зберігання цінностей, а також за матеріально відповідальними особами. Перевіряючи фактичні залишки з даними обліку, виявляють результати інвентаризації, які оформлюються у вигляді порівнювальних відомостей або актів, які відповідно оформлюються бухгалтерськими проведеннями.

Рахунки в бухгалтерському обліку — це спосіб поточного обліку, контролю та групування за економічно однорідними видами господарських засобів, джерелами та операціями. Для обліку залишку і руху певного виду господарських засобів і джерел їх утворення використовують окремі рахунки.

Запис кожної господарської операції за дебетом і кредитом відповідних рахунків в однакових сумах називається **подвійним записом**. За допомогою подвійного запису облік забезпечує відображення всіх господарських операцій в їх взаємозв'язку і взаємозалежності.

Бухгалтерський баланс і звітність. Бухгалтерський баланс використовують для підбиття підсумків господарської діяльності підприємств. Це — документ звітності підприємства перед державою. Обґрунтуванням для складання балансу є дані рахунків.

Для ефективного управління підприємством необхідно мати інформацію, яка містить узагальнені та систематизовані дані. Таку інформацію надає звітність

підприємства, основне завдання якої полягає в узагальненні даних поточного обліку і наданні відповідної інформації зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття ними рішень. Форми звітності затверджують Міністерство фінансів України та Міністерство статистики України. Зміст та показники цих форм визначаються окремими Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

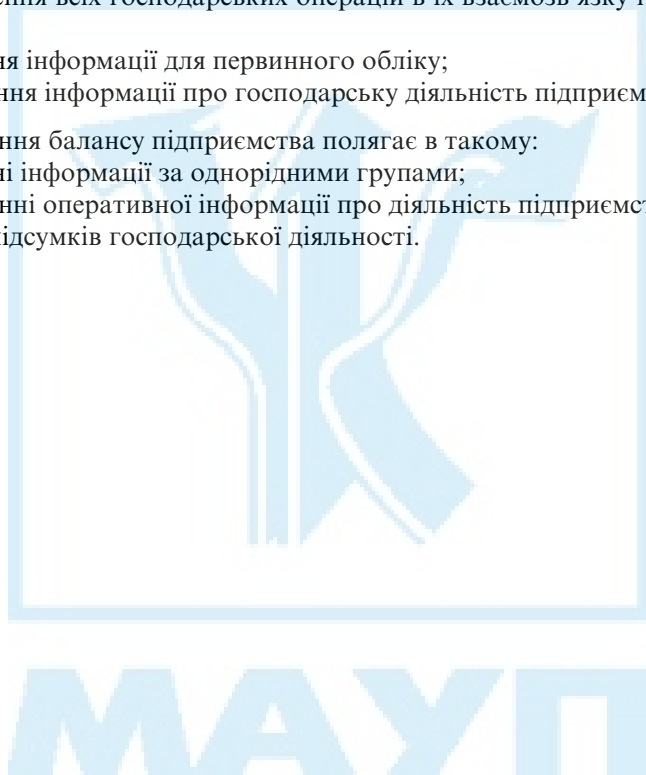
Питання

1. Види обліку.
2. Види документів.
3. Елементи методу бухгалтерського обліку.
4. Що таке інвентаризація?
5. Сутність елемента методу бухгалтерського обліку “Баланс”.

Тест

1. На місцях виробництва продукції здійснюють такий вид обліку:
 - а) оперативний;
 - б) фінансовий;
 - в) кількісний.
2. Бухгалтерський облік відрізняють від оперативного і статистичного такі складові:
 - а) перервність, вибірковість, взаємозалежність;
 - б) порівнюваність, неперервність, відкритість;
 - в) взаємозв'язок, неперервність, суцільне відображення.
3. Центральне місце в обліку займають такі облікові одиниці:
 - а) натуральні;
 - б) грошові;
 - в) трудові.
4. Грошова оцінка призначена для такого:
 - а) розрахунків;
 - б) оцінки об'єктів;
 - в) обчислення ціни.
5. Бухгалтерський документ використовується з такою метою:
 - а) відкриття рахунка в банку;
 - б) реєстрації у фондах соціального страхування;
 - в) реєстрації господарських операцій.
6. Реквізити документа — це:
 - а) інформація про основні засоби підприємства;
 - б) інформація про підприємство;
 - в) розрахунок нарахування амортизації.

7. Якщо на підприємстві здійснено крадіжку, для перевірки засобів у натуральному вираженні необхідно використовувати такий елемент методу бухгалтерського обліку:
- а) документацію;
 - б) калькуляцію;
 - в) інвентаризацію.
8. Рахунки бухгалтерського обліку виконують такі функції:
- а) реєстрації господарських операцій;
 - б) накопичення інформації про діяльність підприємства за однорідними видами;
 - в) інвентаризаційних описів.
9. Подвійний запис забезпечує:
- а) відображення всіх господарських операцій в їх взаємозв'язку і взаємозалежності;
 - б) групування інформації для первинного обліку;
 - в) накопичення інформації про господарську діяльність підприємства.
10. Призначення балансу підприємства полягає в такому:
- а) групуванні інформації за однорідними групами;
 - б) узагальненні оперативної інформації про діяльність підприємства;
 - в) підбитті підсумків господарської діяльності.



БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС

Для одержання інформації про наявність і склад господарських ресурсів (активів) підприємства та джерел його формування (пасивів) призначений бухгалтерський баланс.

Як правило, баланс складається на останній день звітного періоду (місяця, кварталу, року). Для відокремлення господарських засобів від джерел їх утворення баланс будується у вигляді двобічної таблиці.

3.1. Бухгалтерський Баланс, його побудова і зміст

Баланс має вигляд таблиці. В одній її частині — Активі — показують склад господарських засобів підприємства (необоротні та оборотні активи тощо), в іншій частині — Пасиві — джерела утворення господарських засобів підприємства (власний капітал, довгострокові та поточні зобов'язання тощо).

В активі й пасиві балансу засоби підприємства та їх джерела формування об'єднуються в економічно однорідні види, які називаються **статтями балансу**. Крім того, статті балансу об'єднуються в його розділи.

Наведемо приклад бухгалтерського балансу.

БАЛАНС (умовно)
на “_” _____ 200_ р.
(на останній день звітного періоду)

Актив		Пасив	
Склад і розміщення господарських засобів	Сума, грн.	Джерела утворення цільового призначення господарських засобів	Сума, грн.
1	2	3	4
I. Необоротні активи		I. Власний капітал	
1. Основні засоби	6800,0	1. Статутний капітал	7000,0
Разом розд. I	6800,0	2. Пайовий капітал	400,0
II. Оборотні активи		3. Додатковий капітал	200,0
1. Сировина і матеріали	1200,0	4. Нерозподілений прибуток	400,0
2. Паливо	200,0	Разом розд. I	8000,0
3. Запасні частини	30,0	II. Забезпечення майбутніх витрат і платежів	
4. Товари	20,0	III. Довгострокові зобов'язання	
5. Незавершене виробництво	60,0	IV. Поточні зобов'язання	

1	2	3	4
6. Готова продукція	200,0	1. Кредити банку	250,0
7. Каса	10,0	2. Заборгованість за заробітною платою	200,0
8. Поточний рахунок	450,0	3. Розрахунки з органами соціального страхування	100,0
9. Розрахунки з дебіторами	30,0	4. Розрахунки з постачальниками	400,0
Разом розд. II	2200,0	5. Розрахунки з бюджетом	30,0
		6. Розрахунки з кредиторами	20,0
III. Витрати майбутніх періодів	—	Разом розд. IV	1000,0
		V. Доходи майбутніх періодів	—
Баланс	9000,0	Баланс	9000,0

У балансі відображається взаємозв'язок активів підприємства, зобов'язань і власного капіталу. Цей взаємозв'язок виражають у вигляді бухгалтерського рівняння:

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

Підсумок балансу називається **валютою балансу**. Для перевірки і контролю за господарськими засобами та джерелами їх утворення використовують загально-прийняте правило, яке завжди має підтверджуватися:

$$\text{Підсумок активу} = \text{Підсумок пасиву.}$$

Відповідно структура балансу має такий зміст. Актив балансу складається з трьох розділів:

- I. Необоротні активи.
- II. Оборотні активи.
- III. Витрати майбутніх періодів.

Пасив балансу складається з п'яти розділів:

- I. Власний капітал.
- II. Забезпечення майбутніх витрат і платежів.
- III. Довгострокові зобов'язання.
- IV. Поточні зобов'язання.
- V. Доходи майбутніх періодів.

Розділ I активу балансу відображає суму необоротних активів підприємства на певну дату.

Основні засоби і нематеріальні активи відображені в балансі трьома рядками:

- залишкова вартість;
- первісна вартість;
- знос.

До підсумку балансу обчислюють тільки залишкову вартість:

$$\text{Залишкова вартість} = \text{Первісна вартість} - \text{Сума зносу.}$$

Розділ II активу балансу містить певні складові.

Запаси — це активи, які:

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

Еквіваленти грошових коштів — це короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються в певні грошові кошти і характеризуються незначним ризиком зміни їх вартості.

У розділі III активу балансу відображаються витрати, що здійснювалися протягом поточного або попереднього періоду, які належать до майбутніх періодів. Зокрема, це витрати, пов'язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості; з освоєнням нових виробництв та агрегатів; сплачені авансом орендні платежі; оплата страхового поліса; передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання тощо.

До розділу I пасиву балансу входять такі складові.

- **Власний капітал** — це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. Таке трактування капіталу зумовлене тим, що при ліквідації підприємства кредитори мають пріоритет перед власниками — їх вимоги задовольняються найпершими.
- **Пайовий капітал** — це сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його господарсько-фінансової діяльності.
- **Вилучений капітал** — за цією статтею відображається фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених підприємством у його учасників. Ця сума так само вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.
- **Нерозподілений прибуток** — відображає або суму прибутку, що реінвестована підприємством, або підприємство може отримувати непокриті збитки, які так само відображаються в цьому розділі (зі знаком “-” для вирахування цієї суми при визначенні підсумку власного капіталу).
- **Неоплачений капітал** — відображає суму заборгованості власників за внесками до статутного капіталу. Ця сума так само вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

У розділі II пасиву балансу відображаються майбутні витрати і платежі (на гарантійний ремонт та майбутні відпустки працівників), які на дату складання балансу можуть бути визначені лише шляхом попередніх оцінок. У цьому розділі відображаються також залишки коштів цільового фінансування, отриманого з бюджету або інших джерел.

Розділ III пасиву балансу містить такі статті:

- довгострокові кредити банків, що характеризує заборгованість підприємства банкам за отримання від них позики строком погашення понад рік;
- інші довгострокові зобов'язання, за якими наводиться сума довгострокової заборгованості підприємства щодо зобов'язань із залучення позикових коштів (крім кредитів банку);
- відстрочені податкові зобов'язання;
- інші довгострокові зобов'язання — відображається сума зобов'язань, які не можуть бути включені до інших статей цього розділу.

Розділ IV пасиву балансу відображає короткострокові зобов'язання підприємства:

- короткострокові кредити банків — сума поточних зобов'язань підприємства перед банками за отримані від них позики, час погашення яких менший від одного року;
- поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями — сума довгострокових зобов'язань, що підлягають погашенню протягом 12 місяців з дати балансу;
- векселі видані — сума заборгованості, на яку підприємство видало векселі поставачальникам, підрядчикам та іншим кредиторам;
- кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги — сума заборгованості поставачальникам за матеріальні цінності, виконані роботи та надані послуги, крім заборгованості, забезпеченої векселями.

Інші статті цього розділу характеризують стан поточної кредиторської заборгованості за такими розрахунками:

- з авансів одержаних;
- з бюджету;
- з позабюджетних платежів;
- зі страхування;
- за оплатою праці;
- з учасниками;
- з внутрішніх розрахунків та ін.

Розділ V пасиву балансу відображає доходи, отримані протягом поточного або попередніх періодів, що належать до майбутніх звітних періодів.

Таким чином, **баланс в активі** відображає склад і структуру економічних ресурсів підприємства; **пасив балансу** характеризує сукупність фінансових джерел. Фінансові джерела поділяються на капітал власний і залучений.

Бухгалтерський баланс відображає залишки засобів і джерела на визначену дату.

3.2. Типи господарських операцій і їх зв'язок з Балансом

Господарська діяльність підприємства характеризується великою кількістю операцій, кожна з яких сприяє змінам в економічних ресурсах підприємства або у джерелах їх фінансування, або в тих та інших одночасно. Усе це зумовлює певні зміни в балансі.

На умовному прикладі розглянемо зв'язок бухгалтерського балансу з господарськими операціями.

Припустимо, що до початку діяльності підприємство мало такий баланс.

Актив	Сума, грн.	Пасив	Сума, грн.
1. Основні засоби	50000,0	1. Статутний капітал	68000,0
2. Сировина і матеріали	15000,0	2. Нерозподілений прибуток	4500,0
3. Готова продукція	8000,0	3. Короткострокові кредити банку	1500,0
4. Розрахунки з дебіторами	3500,0	4. Розрахунки з кредиторами	8600,0
5. Поточний рахунок	6500,0	5. Розрахунки за оплатою праці	600,0
6. Каса	200,0		
Баланс	83200,0	Баланс	83200,0

Перший тип господарських операцій.

З поточного рахунка до каси надійшло 800 грн. Ця операція спричинює зміни у двох статтях активу балансу. У результаті сума грошей у касі збільшується на 800 грн і становить 1000 грн. Ця операція спричинює переміщення засобів з однієї статті активу в іншу; одночасно на поточному рахунку кошти зменшуються на 800 грн і становлять 5700.

Таким чином, операції першого типу зумовлюють зміни лише у складі активів підприємства; при цьому валюта балансу не змінюється.

Другий тип господарських операцій.

Ця операція спричинює зміни лише у статтях пасиву балансу. Внаслідок такої операції заборгованість підприємства банку за короткостроковими кредитами збільшується і становить 2000 грн. Одночасно зменшується сума кредитної заборгованості і становить 8100 грн.

Після цих двох операцій баланс матиме такий вигляд.

Актив	Сума, грн.	Пасив	Сума, грн.
1. Основні засоби	50000,0	1. Статутний капітал	68000,0
2. Сировина і матеріали	15000,0	2. Нерозподілений прибуток	4500,0
3. Готова продукція	8000,0	3. Короткострокові кредити банку	2000,0
4. Розрахунки з дебіторами	3500,0	4. Розрахунки з кредиторами	8100,0
5. Поточні рахунки	5700,0	5. Розрахунки за оплатою праці	600,0
6. Каса	1000,0		
Баланс	83200,0	Баланс	83200,0

Третій тип господарських операцій.

Прийнято до оплати рахунки постачальників за сировину та матеріали, які оприбутковані на склад, на суму 5000 грн.

Строк оплати рахунка ще не настав. Ця господарська операція збільшує актив балансу за статтею “Сировина і матеріали” на суму 5000 грн. Внаслідок цієї операції сума цієї статті становить 20000 грн. На цю суму виникає заборгованість постачальникам. У результаті такої операції в пасиві балансу з’являється нова стаття — “Розрахунки з постачальниками”. Отже, після цієї операції загальна валюта балансу збільшується на 5000 грн і становить 88200 грн. Баланс після цієї операції матиме такий вигляд.

Актив	Сума, грн.	Пасив	Сума, грн.
1. Основні засоби	50000,0	1. Статутний капітал	68000,0
2. Сировина і матеріали	20000,0	2. Нерозподілений прибуток	4500,0
3. Готова продукція	8000,0	3. Короткострокові кредити банку	2000,0
4. Розрахунки з дебіторами	3500,0	4. Розрахунки з кредиторами	8100,0
5. Поточні рахунки	5700,0	5. Розрахунки за оплатою праці	600,0
6. Каса	1000,0	6. Розрахунки з постачальниками	5000,0
Баланс	88200,0	Баланс	88200,0

Четвертий тип господарських операцій.

З каси підприємства виплачено заробітну плату працівнику в сумі 600 грн. У результаті цієї операції сума готівки зменшується на 600 грн. У пасиві балансу за статтею “Розрахунки за оплатою праці” залишку немає, тобто відсутня заборгованість з оплати праці, а сума балансу зменшилася на 600 грн і становить 87600 грн.

Після цієї операції баланс матиме такий вигляд.

Актив	Сума, грн.	Пасив	Сума, грн.
1. Основні засоби	50000,0	1. Статутний капітал	68000,0
2. Сировина і матеріали	20000,0	2. Нерозподілений прибуток	4500,0
3. Готова продукція	8000,0	3. Короткострокові кредити банку	2000,0
4. Розрахунки з дебіторами	3500,0	4. Розрахунки з кредиторами	8100,0
5. Поточні рахунки	5700,0	5. Розрахунки за оплатою праці	—
6. Каса	400,0	6. Розрахунки з постачальниками	5000,0
Баланс	87600,0	Баланс	87600,0

З огляду на наведені приклади доходимо таких висновків:

1. Господарські операції, що лежать в основі обороту економічних ресурсів підприємства, спричинюють зміни у складі активів або джерел їх формування, або тих та інших одночасно. При цьому кожна господарська операція зумовлює зміни у відповідних статтях балансу.

2. Усі господарські операції можна поділити на чотири типи за відношенням до балансу.

Перший тип викликає зміни лише в активі балансу, загальна валюта балансу не змінюється: А + А –.

Другий тип зумовлює зміни лише в пасиві балансу, загальна валюта балансу не змінюється: П + П –.

Третій тип збільшує статті й активу і пасиву балансу: А + П +.

Четвертий тип зменшує статті й активу і пасиву балансу: А – П –.

3. Кожна господарська операція вносить зміни у дві статті балансу.

4. Збільшення або зменшення підсумків активу і пасиву балансу можуть відбуватися на однакову суму.

5. Рівність підсумків активу і пасиву балансу зберігається після будь-якої операції.

Питання

1. Сутність балансу як елемента методу бухгалтерського обліку.
2. Класифікація активів стосовно активу балансу.
3. Класифікація пасивів стосовно пасиву балансу.
4. Структура і зміст основних розділів активу балансу.
5. Структура і зміст основних розділів пасиву балансу.
6. Навести приклади господарських операцій, що вносять зміни тільки у структуру активу балансу.
7. Навести приклади господарських операцій, що вносять зміни тільки у структуру пасиву балансу.

8. Навести приклади господарських операцій, що вносять зміни у структуру активу та пасиву балансу і збільшують підсумок балансу.
9. Навести приклади господарських операцій, що вносять зміни у структуру активу та пасиву балансу і зменшують підсумок балансу.

Тест

1. Як правило, баланс складається:
 - а) кожного дня;
 - б) один раз на рік;
 - в) на останній день кварталу.
2. До складових балансу входять:
 - а) актив і пасив;
 - б) зобов'язання і капітал;
 - в) дебет і кредит.
3. Бухгалтерське рівняння має такий вигляд:
 - а) Активи = Власний капітал + Зобов'язання;
 - б) Оборот дебетовий = Оборот кредитовий;
 - в) Капітал = Зобов'язання.
4. Актив балансу складається з такої кількості розділів:
 - а) трьох;
 - б) п'яти;
 - в) двох.
5. Пасив балансу складається з такої кількості розділів:
 - а) трьох;
 - б) п'яти;
 - в) двох.
6. Перший тип господарської операції зумовлює зміни в балансі:
 - а) і в пасиві, і в активі;
 - б) в активі;
 - в) в пасиві.
7. Другий тип господарської операції зумовлює зміни в балансі:
 - а) і в пасиві, і в активі;
 - б) в активі;
 - в) в пасиві.
8. Третій тип господарської операції зумовлює такі зміни в балансі:
 - а) зменшує пасив і актив;
 - б) збільшує пасив і актив;
 - в) у пасиві.
9. Четвертий тип господарської операції зумовлює такі зміни в балансі:
 - а) у пасиві;
 - б) в активі;
 - в) зменшує пасив і актив.

РАХУНКИ І ПОДВІЙНИЙ ЗАПИС

4.1. Зміст і побудова рахунків

На кожному підприємстві щодня відбуваються різні господарські операції. А тому, щоб мати показники, які розкривають поточний стан і рух активів підприємства, засобів, джерел їх утворення та змін відповідних господарських операцій, у бухгалтерському обліку використовуються рахунки.

Бухгалтерський рахунок має вигляд двобічної таблиці, на якій окремо обліковуються збільшення та зменшення об'єктів обліку. Ліва частина рахунка називається **дебетом** (від лат. — “винен”), права — **кредитом** (від лат. — “вірити”). Дві частини рахунка має тому, що з господарськими коштами можуть відбутися дві зміни: збільшення чи зменшення. Наприклад, такі господарські кошти, як матеріали, можна або одержати (оприбуткувати), або списати (витратити, продати), тобто або їх кількість збільшується, або зменшується. Інший приклад: грошові кошти на поточному рахунку можуть або бути зараховані, або списані. У банку можна одержати кредит (кошти в борг) або віддати його. Отже, дві частини рахунка має для того, щоб в одній частині записувати операції збільшення, в іншій — зменшення.

Розглянемо, які записи відображаються на окремому рахунку.

п. 1. Заповнюється тоді, коли на початку місяця (на момент відкриття рахунка) наявний залишок якихось засобів (наприклад, матеріали чи готова продукція на складі, верстати, транспорт тощо). У цьому разі сума залишку у гривнях записується в дебетову частину рахунка. Залишок ще називають **сальдо**.

п. 2. Заповнюється тоді, коли протягом місяця на підставі документів з'ясується, що на підприємство надійшли якісь засоби (матеріали, гроші). У результаті засоби підприємства збільшились. Таким чином, “збільшення” записуються в дебет активного рахунка (або **дебетовий оборот**).

п. 3. Заповнюється тоді, коли протягом місяця на підставі документів з'ясується, що підприємство витратило свої засоби, передавало їх комусь у власність тощо, у результаті чого ці засоби зменшились. Таким чином, “зменшення” записуються у кредит активного рахунка (або **кредитовий оборот**).

п. 4. Якщо протягом місяця за дебетом рахунка записані операції, то наприкінці місяця підраховується оборот за дебетом, що дорівнюватиме арифметичній сумі всіх операцій, показаних за дебетом рахунка.

п. 5. Якщо протягом місяця за кредитом рахунка записано більше однієї операції, то наприкінці місяця підраховується оборот за кредитом, який дорівнюватиме арифметичній сумі всіх записів за кредитом рахунка.

п. 6. Залишок засобів за рахунком на кінець місяця (чи початок наступного місяця) дорівнює $p. 1 + p. 4 - p. 5$ і записується в дебет рахунка.

Облік записів за рахунками ведуть у грошових одиницях, які б великі чи малі суми не доводилося записувати. І на це треба звернути окрему увагу.

У міру здійснення господарських операцій їх відображають відповідно за дебетом або кредитом рахунка. Підсумки операцій, відображених за дебетом або кредитом, називаються **оборотами**.

Підсумок операцій за дебетом рахунка називається **дебетовим оборотом**, за кредитом — **кредитовим оборотом**.

Кінцевий залишок засобів на рахунку називається **сальдо на кінець періоду**.

Умовно відносно балансу всі рахунки поділяються на активні та пасивні.

Рахунки, що призначені для обліку активів підприємства, називаються **активними**, а призначені для обліку джерел формування господарських засобів — **пасивними**.

На активному рахунку збільшення відбувається за дебетом, зменшення — за кредитом, а сальдо (залишок) на початок та кінець періоду дебетовий.

Активний рахунок

Дебет	Кредит
Сальдо (залишок) на початок періоду	
Оборот “+” (збільшення)	Оборот “-” (зменшення)
Сальдо (залишок) на кінець періоду	

Пасивний рахунок

Дебет	Кредит
	Сальдо (залишок) на початок періоду
Оборот “-” (зменшення)	Оборот “+” (збільшення)
	Сальдо (залишок) на кінець періоду

Як бачимо, бухгалтерський рахунок має назву і дві частини. Називають рахунки виходячи з того, що хочуть обліковувати на них. Якщо обліковують рух матеріалів, рахунок називається “Матеріали”, якщо заробітну плату (нарахування, утримання) — “Розрахунки за оплатою праці”. Іншими словами, на кожному рахунку обліковують рух господарських засобів, які має підприємство, джерела господарських засобів і господарські процеси. Тому для контролю за рухом засобів підприємства й передбачені рахунки, причому кожний рахунок контролює відповідний об’єкт (матеріальні цінності, розрахунки). Запис на рахунку робиться тоді, коли щось змінилось у результаті операцій (збільшилось або зменшилось). Ці зміни треба правильно записати. Для цього необхідно знати певні правила.

Правило 1: на підприємстві відкривається така кількість рахунків, якою є кількість об’єктів обліку, тому що кожний рахунок контролює відповідний об’єкт.

Правило 2: рахунки ведуться (заповнюються) протягом місяця: на початку місяця “відкриваються” (дається назва, проставляються залишки за наявними засобами і джерелами), протягом місяця відображаються зміни (збільшення чи зменшення окремо), наприкінці місяця “закриваються”, підраховуються обороти і залишки засобів, боргів за розрахунковими операціями в результаті діяльності підприємства за місяць.

Правило 3: рахунки пов’язані з балансом, тобто засвідчують зміни, що відбуваються зі статтями активу і пасиву балансу, а наприкінці облікового періоду (місяця, кварталу, року) за цими залишками на рахунках складається баланс; у такий спосіб показуються стани (тобто кількість) засобів підприємства і його джерел на останнє число облікового періоду.

Правило 4: заповнюються рахунки за даними бухгалтерських документів, з яких береться сума, і залежно від того, що змінилося і як (збільшилося чи зменшилося), відповідні записи робляться у відповідній частині (дебеті або кредиті) відповідного рахунка.

Правило 5: рахунки бувають активні, пасивні, активно-пасивні.

Активні рахунки — це рахунки, призначені для обліку, наявності та зміни господарських коштів підприємств, виробничих і невиробничих витрат. Наприклад, це рахунки “Матеріали”, “Основні засоби”, “Каса”, “Готова продукція”, тобто засоби, що показуються в активі балансу за відповідними статтями.

Пасивні рахунки — це рахунки, призначені для обліку, наявності та зміни джерел господарських засобів підприємства. Наприклад, це рахунки “Статутний капітал”, “Резервний капітал”, тобто статті, відображені в пасиві балансу.

Активно-пасивні рахунки — це рахунки, на яких поєднуються властивості активних і пасивних рахунків, тобто на них враховуються як господарські засоби, так і джерела їх утворення.

Залишки за цими рахунками можуть перебувати як в активі, так і в пасиві балансу. Наприклад, це рахунок “Розрахунки за податками”. Це пов’язано з тим, що частина податків сплачується авансом (не заробивши прибуток, вже платиться податок на нього). У цьому разі рахунок активний (підприємству винна держава). Частина податків перераховується за певний час після їх розрахунку (нарахування податку). У цьому разі підприємство стає боржником держави (тобто рахунок пасивний), а потім погашає борг.

Правило 6: на активних рахунках за дебетом відображається залишок господарських засобів на початок місяця і їх збільшення, а за кредитом — зменшення засобів. Порядок запису операцій на активних рахунках наведено далі.

За пасивними рахунками сальдо завжди кредитове; збільшення рахунка відбувається за кредитом, зменшення — за дебетом.

Правило 7: на пасивних рахунках за кредитом відображаються залишки джерел засобів на початок звітної періоду і їх збільшення, а за дебетом — зменшення засобів.

Правило 8: порядок запису операцій на активно-пасивних рахунках такий, як подано далі.

Дебет	Кредит
п. 1. Залишок засобів на початок місяця	п. 2. Залишок джерел господарських засобів на початок місяця
п. 3. “+” збільшення засобів	п. 4. “-” зменшення засобів
п. 5. “-” зменшення джерел засобів	п. 6. “+” збільшення джерел засобів
п. 7. Залишок засобів на кінець поточного місяця чи на перше число наступного	п. 8. Залишок джерела господарських засобів на кінець поточного місяця чи на перше число наступного
Активно-пасивний рахунок	
Дебет	Кредит
Сп на 01.08 — 300,0	Сп на 01.08 — 840,0

Отже, на активно-пасивних рахунках може бути одночасно два залишки: і за дебетом п. 1. і за кредитом п. 2. (кажуть ще “розгорнуте сальдо”). Прикладом є рахунки обліку дебіторської та кредиторської заборгованості.

На 1 серпня підприємству “дебітори” були винні 300,0 грн, а підприємство було винно “кредиторам” 840,0 грн. Оскільки це різні розрахунки з різними підприємствами, організаціями і особами, суму заборгованості потрібно показувати розгорнуто протягом місяця. Залишки таких боргів показують окремо (п. 7 і 8) і відповідно залишок, показаний за дебетом, йде в актив балансу (дебіторська заборгованість), а залишок, показаний за кредитом, — у пасив балансу (кредиторська заборгованість). Активно-пасивні рахунки застосовують в обліку розрахункових операцій та фінансових результатів і перш ніж визначити сальдо за такими рахунками, до них складають оборотну відомість, де активну і пасивну частини показують окремо. За правилами ведення активних рахунків (правило 6) і пасивних (правило 7) визначають залишки засобів.

Приклад 1. Рахунок — “Каса” (301), сальдо на початок періоду — 100,0 грн. За місяць у касу надійшло:

2-го числа — 1000,0 грн із поточного рахунка в банку;

5-го числа — 100,0 грн отримано від підзвітної особи;

15-го числа — 300,0 грн видано підзвітній особі.

Необхідно розрахувати залишок на кінець періоду за рахунком “Каса” (301).

**Розрахунок здійснюємо за активним рахунком
“Каса” (301)**

Дт	Кт
Сальдо на початок періоду = 100,0 грн	
1) 2-го числа — 1000,0 грн 2) 5-го числа — 100,0 грн	3) 15-го числа — 300,0 грн
Оборот — 1100,0 грн	Оборот — 300,0 грн
Сальдо на кінець періоду — 900,0 грн	

Отже, за активним рахунком Сальдо на кінець періоду = Сальдо на початок періоду + (“плюс”) Оборот за дебетом – (“мінус”) Оборот за кредитом.

Приклад 2. Пасивний рахунок — “Короткострокові кредити банку” (601). Початкове сальдо за цим рахунком — 40000,0 грн. За звітний період:

2-го числа отримано кредит на суму 10000,0 грн,

19-го числа погашено кредит на суму 20000,0 грн.

Розрахувати залишок за рахунком на кінець періоду.

Рахунок “Короткострокові кредити банку” (601)

Дт	Кт
	Сальдо на початок періоду — 40000,0 грн
19-го числа — 20000,0 грн	2-го числа — 10000,0 грн
Оборот — 20000,0 грн	Оборот — 10000,0 грн
	Сальдо на кінець періоду — 30000,0 грн

Отже, за пасивним рахунком Сальдо на кінець періоду = Сальдо на початок періоду + (“плюс”) Оборот за кредитом – (“мінус”) Оборот за дебетом.

4.2. Подвійний запис операцій на рахунках, його сутність і контрольне значення

Зміни у складі активів підприємства джерел їх формування зумовлені безперервно здійснюваними господарськими операціями і спричиняють такі самі зміни сум на відповідних рахунках бухгалтерського обліку. Як уже з'ясовано, рахунок має дві частини (дебет і кредит), і коли відбувається господарська операція, суму потрібно записати у відповідну частину рахунка. Це залежатиме від того, що відбувається із засобами (збільшення чи зменшення) і запис потрібно зробити на активному чи пасивному рахунку. Господарські операції зумовлюють рух у розміщенні засобів чи джерел утворення засобів підприємства (наприклад, отримано в касу кошти з банку; змінилося розміщення коштів: на розрахунковому рахунку вони зменшились, а в касі — збільшились; отримано матеріали від постачальників; матеріальні цінності збільшились і збільшилась заборгованість постачальникам). Таким чином, господарська операція стосується засобів, що обліковуються як мінімум на двох рахунках. Оскільки власне господарська операція передбачає рух засобів, вони рухаються звідкись і кудись. Бухгалтер зобов'язаний контролювати, спрямовувати і враховувати цей рух. Отже, облік руху і забезпечується подвійним записом.

У такий спосіб забезпечується контроль за правильністю виконання господарських операцій і зумовлюється рівність обороту за дебетом і кредитом рахунків.

Взаємозв'язок рахунків бухгалтерського обліку, що встановлюється подвійним записом кожної господарської операції, називається **кореспонденцією рахунків**, а рахунки, за дебетом і кредитом яких реєструється ця операція, — **кореспондуючими рахунками**.

Запис, що розкриває назву рахунків, які дебетуються та кредитуються, і сума господарських операцій називається **бухгалтерським проведенням**.

Розглянемо господарські операції на прикладі.

Приклад 3. Відомий початковий баланс підприємства на перше число звітного періоду. За цей період на підприємстві здійснено такі операції:

1. З поточного рахунка в касу підприємства надійшло 800,0 грн.
2. За рахунок короткострокової позики банку погашено кредиторську заборгованість в сумі 500,0 грн.
3. Прийнято до оплати (акцептовано) рахунок постачальника за сировину і матеріали, які оприбутковані на склад, на суму 5000,0 грн; термін оплати не настав.

Початковий баланс

Актив	Сума, грн.	Пасив	Сума, грн.
1. Основні засоби	50000,0	1. Статутний капітал	68000,0
2. Сировина і матеріали	20000,0	2. Нерозподілений прибуток	4500,0
3. Готова продукція	8000,0	3. Короткострокові кредити банку	2000,0
4. Розрахунки з дебіторами	3500,0	4. Розрахунки з кредиторами	8100,0
5. Поточні рахунки	5700,0	5. Розрахунки за оплатою праці	—
6. Каса	400,0	6. Розрахунки з постачальниками	5000,0
Баланс	87600,0	Баланс	87600,0

Для того щоб скласти бухгалтерське проведення, необхідно дотримуватись такого алгоритму:

1. З'ясувати наявність двох бухгалтерських рахунків.
2. Згадати, активні чи пасивні вони.
3. Логічно визначити який рахунок збільшується, а який зменшується (чи обидва збільшуються або зменшуються).
4. Зазначити кореспонденцію рахунків.

Перша господарська операція. Отримано з поточного рахунка в касу 700,0 грн на господарські потреби.

1. У цій господарській операції маємо два бухгалтерських рахунки: “Каса” (301) і “Розрахунковий поточний рахунок” (311).

2. Рахунки “Каса” і “Розрахунковий поточний рахунок” активні.

3. Оскільки гроші в касу надходять (тобто збільшуються), а збільшення за активним рахунком відбувається за дебетом, то сума 700,0 грн відобразиться в дебет рахунка (301). Одночасно гроші на розрахунковому рахунку зменшуються, а зменшення за активним рахунком відбувається за кредитом, тому кореспондуватиме кредит рахунка “Поточний розрахунковий рахунок” (311).

4. Кореспонденція рахунків така:

Дт 301 “Каса” – Кт 311 “Поточний рахунок” 700,0 грн.

Друга господарська операція. Від постачальників надійшли матеріали на суму 5000,0 грн.

1. Для відображення господарської операції в бухгалтерському обліку використовуються два рахунки — “Сировина і матеріали” (201) і “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” (631).

2. Рахунок “Сировина і матеріали” 201 активний, а рахунок “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” 631 пасивний.

3. Оскільки матеріали на складі збільшились, а збільшення за активним рахунком відбувається за дебетом, то сума 5000,0 грн відображається за дебетом рахунка (201), одночасно збільшується заборгованість постачальникам за отримані від них сировину і матеріали, а збільшення за пасивним рахунком відображається за кредитом.

4. Кореспонденція рахунків така:

Дт 201 “Сировина і матеріали” – Кт 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” = 5000,0 грн.

Третя господарська операція. Підприємство з поточного рахунка погасило заборгованість постачальникам у сумі 5000,0 грн.

1. У цьому бухгалтерському проведенні маємо два рахунки: “Поточний розрахунковий рахунок” (311) і “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” (631).

2. Рахунок “Поточний розрахунковий рахунок” (311) активний, а рахунок “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” (631) пасивний.

3. Оскільки гроші на розрахунковому рахунку зменшились, а зменшення за активним рахунком відбувається за кредитом, то ця сума відображається за кредитом рахунку.

ка (311), одночасно зменшується заборгованість перед постачальниками за отримані від них матеріали, а зменшення за пасивним рахунком відображається за дебетом.

4. Кореспонденція рахунка така:

Дт 631 Кт 311 — 5000,0 грн.

Після виконання господарських операцій рахунки бухгалтерського обліку цього підприємства будуть такі, як наведено далі.

Основні засоби (10)

Дт	Кт
Сальдо на початок періоду — 50000,0 грн	
Оборот Дт —	Оборот Кт —
Сальдо на кінець періоду — 50000,0 грн	

Сировина і матеріали (201)

Дт	Кт
Сальдо на початок періоду — 20000,0 грн	
2. 5000,0 грн	
Оборот Дт = 5000,0 грн	Оборот Кт —
Сальдо на кінець періоду — 25000,0 грн	

Готова продукція (26)

Дт	Кт
Сальдо на початок періоду — 8000,0 грн	
Оборот Дт —	Оборот Кт —
Сальдо на кінець періоду — 8000,0 грн	

Розрахунки з дебіторами (37)

Дт	Кт
Сальдо на початок періоду — 3500,0 грн	
Оборот Дт —	Оборот Кт —
Сальдо на кінець періоду — 3500,0 грн	

Поточні рахунки (311)

Дт	Кт
Сальдо на початок періоду — 5700,0 грн	
	1. 700,0 грн
	3. 5000,0 грн
Оборот Дт —	Оборот Кт 5700,0
Сальдо на кінець періоду —	

Каса (301)

Дт	Кт
Сальдо на початок періоду — 400,0 грн	
1. 700 грн	
Оборот Дт — 700,0 грн	Оборот Кт —
Сальдо на кінець періоду — 1100,0 грн	

Статутний капітал (40)

Дт	Кт
	Сальдо на початок періоду — 68000,0 грн
Оборот Дт —	Оборот Кт —
	Сальдо на кінець періоду —

Прибуток нерозподілений (441)

Дт	Кт
	Сальдо на початок періоду — 4500,0 грн
Оборот Дт —	Оборот Кт —
	Сальдо на кінець періоду — 4500,0 грн

Короткострокові кредити банків (601)

Дт	Кт
	Сальдо на початок періоду — 2000,0 грн
Оборот Дт —	Оборот Кт —
	Сальдо на кінець періоду — 2000,0 грн

Розрахунки з кредиторами (685)

Дт	Кт
	Сальдо на початок періоду — 8100,0 грн
Оборот Дт —	Оборот Кт —
	Сальдо на кінець періоду — 8100,0 грн

Розрахунки за заробітною платою (661)

Дт	Кт
	Сальдо на початок періоду — 2000,0 грн
Оборот Дт —	Оборот Кт —
	Сальдо на кінець періоду — 2000,0 грн

Розрахунки з постачальниками (631)

Дт	Кт
	Сальдо на початок періоду — 5000,0 грн
3. 5000,0 грн	2. 5000,0 грн
Оборот Дт — 5000,0 грн	Оборот Кт — 5000,0 грн
	Сальдо на кінець періоду — 5000,0 грн

На кінець звітнього періоду після виконання трьох операцій баланс буде такий.

Баланс на кінець звітнього періоду

Актив	Сума, грн.	Пасив	Сума, грн.
1. Основні засоби	50000,0	1. Статутний капітал	68000,0
2. Сировина і матеріали	25000,0	2. Нерозподілений прибуток	4500,0
3. Готова продукція	8000,0	3. Короткострокові кредити банку	2000,0
4. Розрахунки з дебіторами	3500,0	4. Розрахунки з кредиторами	8100,0
5. Поточні рахунки		5. Розрахунки за оплатою праці	
6. Каса	1100,0	6. Розрахунки з постачальниками	5000,0
Баланс	87600,0	Баланс	87600,0

4.3. Синтетичні та аналітичні рахунки в бухгалтерському обліку

Аналітичний та синтетичний облік. Для систематичного контролю за наявністю та рухом товарно-матеріальних цінностей, коштів, зобов'язань за своєчасністю розрахунків з постачальниками, покупцями та інших розрахунків, для прийняття ефективних управлінських рішень крім узагальнених показників використовується детальніша інформація.

Наприклад, підприємство має знати не лише загальну суму дебіторської заборгованості, а й інформацію про кожного дебітора, щоб контролювати стан розрахунків з ним.

Рахунки, що відкриваються з метою деталізації синтетичного обліку, називаються **аналітичними**, як облік, що ведеться за цими рахунками — **аналітичним**.

Записи в аналітичних рахунках і відповідному синтетичному рахунку роблять у міру виконання господарських операцій.

Приклад. Припустимо, синтетичний рахунок “Розрахунки з постачальниками” містить такі дані: сальдо на початок періоду — 6000 грн, надійшло від постачальників сировини ще на 2400 грн і перераховано з розрахункового рахунка постачальникам 5100 грн.

Дт Розрахунки з постачальниками Кт

грн.

2) 5160,0	Сальдо 1) 2400,0
5160,0	2400,0 Сальдо на кінець періоду — 3240,0

Припустимо, що цей синтетичний рахунок об'єднує два аналітичних рахунка — металургійний комбінат та підшипниковий завод.

Дт Металургійний комбінат Кт

грн.

1) 2640	Сальдо на початок періоду — 2640 840
2640	Сальдо — 840

Дт Підшипковий завод Кт

грн.

1) 2520 2520	Сальдо — 3360 1560 1560 Сальдо — 2400
-----------------	--

Як бачимо, аналітичні рахунки мають докладнішу інформацію порівняно із синтетичними. Якщо дані синтетичного обліку містять суму кредиторської заборгованості, її виникнення та погашення, то аналітичний облік дає інформацію про конкретних постачальників і стан розрахунків з кожним з них.

Розглянутий приклад засвідчує, що аналітичні розрахунки і відповідний синтетичний рахунок органічно взаємопов'язані. Це виявляється в тому, що сальдо і господарські операції, які відображаються в дебеті та кредиті синтетичного рахунка, мають бути записані в дебеті та кредиті відповідних аналітичних рахунків.

Такий спосіб забезпечує рівність сальдо і оборотів на синтетичних та аналітичних рахунках.

За ступенем узагальнення господарських засобів, джерел їх утворення та господарських процесів у поточному бухгалтерському обліку рахунки поділяються на синтетичні та аналітичні.

Рахунки, що групують економічні ресурси підприємства, джерела їх утворення в узагальненому грошовому вимірюванні за економічно однорідними ознаками, називаються **синтетичними**, а облік на них — так само **синтетичним** (рахунки балансові).

Господарські засоби і джерела їх утворення групуються з певним ступенем деталізації. Рахунки бухгалтерського обліку, що відкриваються на підставі статей балансу для обліку господарських коштів і їх джерел, містять узагальнені (синтетичні) показники у грошовій оцінці.

Синтетичні рахунки — це рахунки, призначені для обліку економічно однорідних груп засобів, джерел, господарських процесів у результаті господарської діяльності у грошовому вираженні (наприклад, рахунки “Матеріали”, “Розрахунки за оплатою праці”, “Дохід від реалізації”). З назви синтетичних рахунків не впливають галузева належність підприємства, види матеріалів, з ким конкретно розраховується підприємство.

Як зазначалося, рахунки відкривають для розшифрування статей активу і пасиву балансу, а баланс має встановлену (затверджену) форму, що є однаковою для підприємств усіх видів діяльності. Проте кожне підприємство здійснює власний вид (види) діяльності з визначеною галузевою спрямованістю (промислове виробництво, будівництво, торгівля, транспорт тощо). У свою чергу, для управління цими видами діяльності необхідні певні ресурси, і потрібно вирішувати де їх брати, з ким

укладати договори, куди і кому реалізувати продукцію й інші важливі питання. Отже, необхідно організувати детальніший облік, з натуральними одиницями, конкретними адресами, прізвищами тощо. З цією метою застосовуються субрахунки і здійснюється аналітичний облік.

Субрахунком називається окрема підгрупа в синтетичному рахунку. Наприклад, мале підприємство спеціалізується на навчально-виробничій діяльності. Кожний вид діяльності пов'язаний з певними витратами. Отже, окремо повинні враховуватись витрати на навчальну та виробничу діяльність. Таким чином, до рахунка "Виробництво", на якому враховуються витрати підприємства на основну діяльність, необхідно відкрити два субрахунки: "Навчання" і "Виробництво".

Ще приклад. При здійсненні обліку матеріальних цінностей, наявних на підприємстві (матеріалів, палива, готової продукції), необхідно обліковувати рух кожного виду матеріальних цінностей за їх назвами, сортами, вартістю. Такий облік здійснюється на аналітичних рахунках, що мають вигляд таблиці, яку поділено на три частини (залишок, надходження, витрати). **Аналітичними** називаються **рахунки**, призначені для обліку наявності та змін конкретних видів засобів і їх джерел. Аналітичні та синтетичні рахунки тісно взаємопов'язані, оскільки аналітичні рахунки розшифровують конкретний зміст синтетичних рахунків.

Правила ведення аналітичних рахунків:

1. Кількість аналітичних рахунків визначається виробничими потребами.
2. Господарські операції і в синтетичних, і в аналітичних рахунках записуються на одних боках таблиці (тобто якщо синтетичний рахунок активний, відповідно і аналітичні рахунки активні).
3. Записана в синтетичному рахунку господарська операція може бути деталізована в аналітичних рахунках, але загальна сума аналітичних рахунків повинна дорівнювати сумі синтетичного рахунка.
4. Матеріальні цінності в аналітичних рахунках враховуються в натурально-вартісному вираженні, тобто ведеться кількісно-підсумковий облік.
5. Після закінчення місяця аналітичні та синтетичні рахунки звіряються шляхом складання оборотної відомості. Обороти і залишки аналітичних рахунків у підсумку повинні дорівнювати оборотам і залишкам синтетичного рахунка, що об'єднує їх.
6. Аналітичний облік ведеться у книгах, відомостях чи картках (для розрахунків з робітниками та службовцями за заробітною платою ведуть особові картки).
7. За аналітичними рахунками складається така кількість оборотних відомостей, яку кількість синтетичних рахунків має аналітичний облік.

4.4. План рахунків бухгалтерського обліку

Підприємства України з 2000 р. почали використовувати новий план рахунків. Він містить 9 класів рахунків. Усі ці **рахунки** називаються **балансовими**. Нульовий клас рахунків називається **забалансовим**. План рахунків побудований за структурою балансу:

1. Актив балансу.
2. Актив балансу.
3. Актив балансу.
4. Пасив балансу.
5. Пасив балансу.

6. Пасив балансу.
7. Доходи.
8. Витрати за елементами.
9. Витрати діяльності.

При цьому перші шість класів призначені для складання балансу, а класи 7–9 — для складання Звіту про фінансові результати.

Узгодження плану рахунків зі структурою звітності підприємства

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

Рахунки класів 0–7 обов'язкові для використання на всіх підприємствах. Рахунки класу 9 “Витрати діяльності” ведуться всіма підприємствами, крім малих та інших організацій, діяльність яких не має комерційної спрямованості з відкриттям за власним рішенням рахунків класу 8 “Витрати за елементами”. Малі підприємства можуть вести бухгалтерський облік витрат з використанням тільки рахунків класу 8 або рахунків класу 9 з відкриттям за власним рішенням рахунків класу 8.

Таким чином, усі рахунки згруповані за розділами, які показують класи рахунків, що використовуються в однотипних господарських процесах. У кожному класі зазначені назви рахунків (рахунки першого порядку), їх коди, а також назви субрахунків (рахунків другого порядку).

Взагалі План рахунків — це своєрідна “таблиця множення” для бухгалтера, яку він повинен знати.

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)	
Код	Назва	Код	Назва
1	2	3	4
Клас 1. Необоротні активи			
10	Основні засоби	101	Земельні ділянки
		102	Капітальні витрати на поліпшення земель

1	2	3	4
		103	Будівлі та споруди
		104	Машини та обладнання
		105	Транспортні засоби
		106	Інструменти, прилади та інвентар
		107	Робоча і продуктивна худоба
		108	Багаторічні насадження
		109	Інші основні засоби
11	Інші необоротні матеріальні активи	111	Бібліотечні фонди
		112	Малоцінні необоротні матеріальні активи
		113	Тимчасові (нетитульні) споруди
		114	Природні ресурси
		115	Інвентарна тара
		116	Предмети прокату
		117	Інші необоротні матеріальні активи
12	Нематеріальні активи	121	Права користування природними ресурсами
		122	Права користування майном
		123	Права на знаки для товарів і послуг
		124	Права на об'єкти промислової власності
		125	Авторські та суміжні з ними права
		127	Інші нематеріальні активи
13	Знос (амортизація) необоротних активів	131	Знос основних засобів
		132	Знос інших необоротних матеріальних засобів
		133	Накопичена амортизація нематеріальних засобів
14	Довгострокові фінансові інвестиції	141	Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі
		142	Інші інвестиції пов'язаним сторонам
		143	Інвестиції непов'язаним сторонам
15	Капітальні інвестиції	151	Капітальне будівництво
		152	Придбання (виготовлення) основних активів
		153	Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів
		154	Придбання (створення) нематеріальних активів
		155	Формування основного стада
16	Довгострокова дебіторська заборгованість	161	Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду
		162	Довгострокові векселі одержані
		163	Інша дебіторська заборгованість

1	2	3	4
17	Відстрочені податкові активи		За видами відстрочених податкових активів
18	Інші необоротні активи		За видами активів
19	Гудвіл при придбанні	191	Гудвіл
		192	Негативний гудвіл
Клас 2. Запаси			
20	Виробничі запаси	201	Сировина і матеріали
		202	Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби
		203	Паливо
		204	Тара і тарні матеріали
		205	Будівельні матеріали
		206	Матеріали, передані в переробку
		207	Запасні частини
		208	Матеріали сільськогосподарського призначення
		209	Інші матеріали
21	Тварини на вирощуванні та відгодівлі	211	Молодняк тварин на вирощуванні
		212	Тварини на відгодівлі
		213	Птиця
		214	Звірі
		215	Кролі
		216	Сім'ї бджіл
		217	Доросла худоба, що вибракувана з основного стада
		218	Худоба, що прийнята від населення для реалізації
22	Малоцінні та швидкозношувані предмети		За видами предметів
23	Виробництво		За видами виробництва
24	Брак у виробництві		За видами продукції
25	Напівфабрикати		За видами напівфабрикатів
26	Готова продукція		За видами готової продукції
27	Продукція сільськогосподарського виробництва		За видами продукції
28	Товари	281	Товари на складі
		282	Товари в торгівлі
		283	Товари на комісії
		284	Тара під товарами
		285	Торгова націнка
29			

1	2	3	4
Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи			
30	Каса	301	Каса в національній валюті
		302	Каса в іноземній валюті
31	Рахунки в банках	311	Поточні рахунки в національній валюті
		312	Поточні рахунки в іноземній валюті
		313	Інші рахунки в банку в національній валюті
		314	Інші рахунки в банку в іноземній валюті
32			
33	Інші кошти	331	Грошові документи в національній валюті
		332	Грошові документи в іноземній валюті
		333	Грошові кошти в дорозі в національній валюті
		334	Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті
34	Короткострокові векселі одержані	341	Короткострокові векселі, одержані в національній валюті
		342	Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті
35	Поточні фінансові інвестиції	351	Еквіваленти грошових коштів
		352	Інші поточні фінансові інвестиції
36	Розрахунки з покупцями	361	Розрахунки з вітчизняними покупцями
		362	Розрахунки з іноземними покупцями
		363	Розрахунки з учасниками ПФГ
37	Розрахунки з різними дебіторами	371	Розрахунки за виданими авансами
		372	Розрахунки з підзвітними особами
		373	Розрахунки за нарахованими доходами
		374	Розрахунки за претензіями
		375	Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків
		376	Розрахунки за позиками членам кредитних спілок
		377	Розрахунки з іншими дебіторами
38	Резерв сумнівних боргів		За дебіторами
39	Витрати майбутніх періодів		За видами витрат
Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань			
40	Статутний капітал		За видами капіталу
41	Пайовий капітал		За видами капіталу
42	Додатковий капітал	421	Емісійний дохід
		422	Інший вкладений капітал
		423	Дооцінка активів
		424	Безоплатно одержані необоротні активи
		425	Інший додатковий капітал

1	2	3	4
43	Резервний капітал		За видами капіталу
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	441	Прибуток нерозподілений
		442	Непокриті збитки
		443	Прибуток, використаний у звітному періоді
45	Вилучений капітал	451	Вилучені акції
		452	Вилучені вклади і паї
		453	Інший вилучений капітал
46	Неоплачений капітал		За видами капіталу
47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	471	Забезпечення виплат відпусток
		472	Додаткове пенсійне забезпечення
		473	Забезпечення гарантійних зобов'язань
		474	Забезпечення інших витрат і платежів
48	Цільове фінансування і цільові надходження		За об'єктами фінансування
49	Страхові резерви	491	Технічні резерви
		492	Резерви із страхування життя
		493	Частка перестраховиків у технічних резервах
		494	Частка перестраховиків у резервах із страхування життя
		495	Результат зміни технічних резервів
		496	Результат зміни резервів із страхування життя
		497	Результат зміни резервів незароблених премій
		498	Результат зміни резервів збитків
Клас 5. Довгострокові зобов'язання			
50	Довгострокові позики	501	Довгострокові кредити банків у національній валюті
		502	Довгострокові кредити банків в іноземній валюті
		503	Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті
		504	Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті
		505	Інші довгострокові позики в національній валюті
		506	Інші довгострокові позики в іноземній валюті
51	Довгострокові векселі видані	511	Довгострокові векселі, видані в національній валюті
		512	Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті
52	Довгострокові зобов'язання за облігаціями	521	Зобов'язання за облігаціями
		522	Премія за випущеними облігаціями
		523	Дисконт за випущеними облігаціями

1	2	3	4
53	Довгострокові зобов'язання з оренди	531	Зобов'язання з фінансової оренди
		532	Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів
54	Відстрочені податкові зобов'язання		За видами зобов'язань
55	Інші довгострокові зобов'язання		За видами зобов'язань
56			
57			
58			
59			
Клас 6. Поточні зобов'язання			
60	Короткострокові позики	601	Короткострокові кредити банків у національній валюті
		602	Короткострокові кредити банків в іноземній валюті
		603	Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті
		604	Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті
		605	Прострочені позики в національній валюті
		606	Прострочені позики в іноземній валюті
61	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	611	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями у національній валюті
		612	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті
62	Короткострокові векселі видані	621	Короткострокові векселі, видані в національній валюті
		622	Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті
63	Розрахунки з постачальниками та підрядчиками	631	Розрахунки з вітчизняними постачальниками
		632	Розрахунки з іноземними постачальниками
		633	Розрахунки з учасниками ПФГ
64	Розрахунки за податками і платежами	641	Розрахунки за податками
		642	Розрахунки за обов'язковими платежами
		643	Податкові зобов'язання
		644	Податковий кредит
65	Розрахунки за страхуванням	651	За пенсійним забезпеченням
		652	За соціальним страхуванням
		653	За страхуванням на випадок безробіття
		654	За індивідуальним страхуванням
		655	За страхуванням майна
		656	За страхуванням від нещасних випадків

1	2	3	4
66	Розрахунки з оплати праці	661	Розрахунки за заробітною платою
		662	Розрахунки з депонентами
67	Розрахунки з учасниками	671	Розрахунки за нарахованими дивідендами
		672	Розрахунки за іншими виплатами
68	Розрахунки за іншими операціями	681	Розрахунки за авансами одержаними
		682	Внутрішні розрахунки
		683	Внутрішньогосподарські розрахунки
		684	Розрахунки за нарахованими відсотками
		685	Розрахунки з іншими кредиторами
69	Доходи майбутніх періодів		За видами доходів
Клас 7. Доходи і результати діяльності			
70	Доходи від реалізації	701	Дохід від реалізації готової продукції
		702	Дохід від реалізації товарів
		703	Дохід від реалізації робіт і послуг
		704	Вирахування з доходу
		705	Перестрахування
71	Інший операційний дохід	711	Дохід від реалізації іноземної валюти
		712	Дохід від реалізації інших оборотних активів
		713	Дохід від операційної оренди активів
		714	Дохід від операційної курсової різниці
		715	Одержані штрафи, пені, неустойки
		716	Відшкодування раніше списаних активів
		717	Дохід від списання кредиторської заборгованості
		718	Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів
		719	Інші доходи від операційної діяльності
72	Дохід від участі в капіталі	721	Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства
		722	Дохід від спільної діяльності
		723	Дохід від інвестицій у дочірні підприємства
73	Інші фінансові доходи	731	Дивіденди одержані
		732	Відсотки одержані
		733	Інші доходи від фінансових операцій
74	Інші доходи	741	Дохід від реалізації фінансових інвестицій
		742	Дохід від реалізації необоротних активів
		743	Дохід від реалізації майнових комплексів
		744	Дохід від неопераційної курсової різниці
		745	Дохід від безоплатно одержаних активів
		746	Інші доходи від звичайної діяльності

1	2	3	4
75	Надзвичайні доходи	751	Відшкодування збитків від надзвичайних доходів
		752	Інші надзвичайні доходи
76	Страхові платежі		За видами страхування
77			
78			
79	Фінансові результати	791	Результат операційної діяльності
		792	Результат фінансових операцій
		793	Результат іншої звичайної діяльності
		794	Результат надзвичайних подій
Клас 8. Витрати за елементами			
80	Матеріальні витрати	801	Витрати сировини і матеріалів
		802	Витрати купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів
		803	Витрати палива і енергії
		804	Витрати тари і тарних матеріалів
		805	Витрати будівельних матеріалів
		806	Витрати запасних частин
		807	Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення
		808	Витрати товарів
		809	Інші матеріальні витрати
81	Витрати на оплату праці	811	Виплати за окладами і тарифами
		812	Премії і заохочення
		813	Компенсаційні виплати
		814	Оплата відпусток
		815	Оплата іншого невідпрацьованого часу
		816	Інші витрати на оплату праці
82	Відрахування на соціальні заходи	821	Відрахування на пенсійне забезпечення
		822	Відрахування на соціальне страхування
		823	Страхування на випадок безробіття
		824	Відрахування на індивідуальне страхування
83	Амортизація	831	Амортизація основних засобів
		832	Амортизація інших необоротних матеріальних активів
		833	Амортизація нематеріальних активів
84	Інші операційні витрати		За видами витрат
85	Інші затрати		За видами затрат
86			

1	2	3	4
87			
88			
89			
Клас 9. Витрати діяльності			
90	Собівартість реалізації	901	Собівартість реалізованої готової продукції
		902	Собівартість реалізованих товарів
		903	Собівартість реалізованих робіт і послуг
		904	Страхові виплати
91	Загальновиробничі витрати		За видами витрат
92	Адміністративні витрати		За видами витрат
93	Витрати на збут		За видами витрат
94	Інші витрати операційної діяльності	941	Витрати на дослідження і розробки
		942	Собівартість реалізованої іноземної валюти
		943	Собівартість реалізованих виробничих запасів
		944	Сумнівні та безнадійні борги
		945	Втрати від операційної курсової різниці
		946	Втрати від знецінення запасів
		947	Нестачі й втрати від псування цінностей
		948	Визнані штрафи, пені, неустойки
		949	Інші витрати операційної діяльності
95	Фінансові витрати	951	Відсотки за кредит
		952	Інші фінансові витрати
96	Втрати від участі в капіталі	961	Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства
		962	Втрати від спільної діяльності
		963	Втрати від інвестицій у дочірні підприємства
97	Інші витрати	971	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій
		972	Собівартість реалізованих необоротних активів
		973	Собівартість реалізованих майнових комплексів
		974	Втрати від неопераційних курсових різниць
		975	Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій
		976	Списання необоротних активів
		977	Інші витрати звичайної діяльності
98	Податок на прибуток	981	Податок на прибуток від звичайної діяльності
		982	Податок на прибуток від надзвичайних подій

1	2	3	4
99	Надзвичайні витрати	991	Втрати від стихійного лиха
		992	Втрати від техногенних катастроф і аварій
		993	Інші надзвичайні витрати
Клас 0. Позабалансові рахунки			
01	Орендовані необоротні активи		За видами активів
02	Активи на відповідальному зберіганні	021	Устаткування, прийняте для монтажу
		022	Матеріали, прийняті для переробки
		023	Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні
		024	Товари, прийняті на комісію
		025	Майно в довірчому керуванні
03	Контрактні зобов'язання		За видами зобов'язань
04	Непередбачені активи і зобов'язання	041	Непередбачені активи
		042	Непередбачені зобов'язання
05	Гарантії і забезпечення надані		За видами гарантій та забезпечень наданих
06	Гарантії та забезпечення отримані		За видами гарантій та забезпечень отриманих
07	Списані активи	071	Списана дебіторська заборгованість
		072	Невідшкодовані нестачі й втрати від псування цінностей
08	Бланки суворого обліку		За видами бланків

Примітка. Інструкція щодо застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій наведена в Додатку до навчального комплексу № 1.

Рахунки мають коди (номери), тобто умовне числове позначення. Використання кодів рахунків значно прискорює написання бухгалтерського проведення, скорочує облікову роботу. Наприклад, код 201 означає: 2 — клас “Запаси”, 0 — синтетичний рахунок “Виробничі запаси”, 1 — субрахунок “Сировина і матеріали”.

Використовуючи коди рахунків, господарську операцію “Одержали гроші з поточного рахунка підприємства в касу в розмірі 60,0 грн:

Дт “Каса в національній валюті” 60,0 грн.

Кт “Поточні рахунки в національній валюті” 60,0 грн”

можна записати так:

Дт 301

60,0 грн.

Кт 311

У Плані рахунків передбачені коди без назв рахунків. Наприклад, 56, 57, 58, 59 та ін. — це вільні позиції, за якими можуть бути відкриті нові рахунки першого порядку тільки Міністерством фінансів України. Крім того, підприємства мають право самостійно встановлювати коди (номери) і назви субрахунків (рахунки другого, третього порядку) зі збереженням кодів (номерів) субрахунків Плану рахунків. Розглянемо, як відкриваються коди (номери) субрахункам і як ними користуються.

Приклад. Рахунок 64 “Розрахунки за податками і платежами”. За цим рахунком підприємства всіх форм власності обліковують розрахунки з бюджетом. Усі підприємства зобов’язані відраховувати в державний та місцеві бюджети обов’язкові податки і збори, встановлені законами України про оподаткування.

Зокрема, це такі податки: прибутковий; на додану вартість; на прибуток; комунальний; плата за природні ресурси та інші платежі, які потрібно обліковувати за рахунком 64. Водночас кожний вид розрахунків варто робити в різний термін на підставі різних базисних розрахунків (прибутковий податок від заробітної плати, податок на додану вартість від суми реалізації). Так, якщо всі розрахунки показати на одному рахунку 64 “Розрахунки за податками і платежами”, то важко буде визначити, коли, кому і яку суму заплачено. Тому кожний вид розрахунків повинен обліковуватися на окремому субрахунку (рахунку другого, третього порядку) до рахунка.

Рахунок 64 “Розрахунки за податками і платежами” має такі субрахунки другого порядку:

- 641 “Розрахунки за податками”;
- 642 “Розрахунки за обов’язковими платежами”;
- 643 “Податкові зобов’язання”;
- 644 “Податковий кредит”.

Розберемо детальніше субрахунок 1 рахунка 64.

На субрахунку 641 “Розрахунки за податками” обліковуються податки, які нараховуються і сплачуються відповідно до чинного законодавства (податок на прибуток, ПДВ та ін.). Для обліку всіх податків підприємство самостійно відкриває рахунки третього порядку, наприклад:

- 6411 “Податок на прибуток”;
- 6412 “Податок на додану вартість”;
- 6413 “Прибутковий податок”.

Коли будуть здійснюватись нарахування відповідних платежів, суми належних платежів записуватимуться за Дт 98 — Кт 6411 — податок на прибуток; Дт 70 — Кт 6412 — податок на додану вартість; Дт 66 — Кт 6413 — прибутковий податок на підставі відповідних розрахунків. При настанні термінів платежів суми перераховують з поточного рахунка в національній валюті, і за відповідною датою, коли відбудеться перерахування, запис уже відобразатиметься за Дт 6411; Дт 6412; Дт 6413.

Отже, доходимо таких висновків:

1. Усі рахунки, які веде бухгалтер, повинні відповідати Плану рахунків.
2. Структурно План рахунків побудований за десятковим принципом: усі рахунки розподілені на десять класів, синтетичні рахунки закодовані в межах від 10 до 99, а субрахунки — у межах від 1 до 9.
3. Рахунки мають назви і коди.

Рахунки можуть мати субрахунки, що використовуються підприємствами виходячи з потреби управління підприємством, контролю, аналізу і звітності й можуть ними доповнюватися введенням нових субрахунків (рахунків другого, третього порядку) зі збереженням кодів (номерів) субрахунків Плану рахунків.

4.5. Класифікація рахунків і її призначення

Для правильного відображення на рахунках бухгалтерського обліку різноманітних і численних господарських операцій, що здійснюватимуться у процесі госпо-

дарської діяльності виробничими об'єднаннями (підприємствами), працівникам бухгалтерських служб необхідно знати класифікацію рахунків.

Класифікація рахунків — це науково обґрунтоване групування рахунків, тобто поділ рахунків на групи і підгрупи за однорідними істотними ознаками. Усі рахунки бухгалтерського обліку класифікуються за двома основними ознаками:

1. Економічний зміст рахунка.
2. Призначення і структура рахунка.

Економічний зміст того чи іншого рахунка визначається змістом об'єкта, що обліковується на рахунку.

За економічним змістом рахунки поділяються на дві групи:

- обліку господарських засобів і процесів;
- обліку джерел господарських засобів.

Залежно від участі у процесі діяльності підприємства господарські засоби (або ще їх називають активами) поділяються на необоротні й оборотні активи.

Для того щоб запам'ятати, які активи необоротні, а які оборотні, варто скористатися Планом рахунків, де до **необоротних активів** зараховано такі рахунки обліку, як “Основні засоби”, “Інші необоротні активи”, “Нематеріальні активи”, “Знос необоротних активів” та інші, до **оборотних** — рахунки обліку запасів і коштів та інших активів.

Рахунки обліку джерел господарських засобів (пасивів) так само поділяються на дві групи: власних і залучених (позикових) засобів.

Наприклад, економічним змістом рахунка “Каса” є готівка, що зберігається в касі підприємства, а рахунка “Статутний капітал” — розмір власних засобів об'єднання (підприємства), виділених засновниками і закріплених за ними.

Економічний зміст рахунка визначає його структуру і призначення.

Під **структурою рахунка** слід розуміти порядок записів господарських операцій за дебетом і кредитом рахунка, значення (зміст) дебету і кредиту рахунка, залишок (якщо він є) рахунка на перше число і де (в активі чи в пасиві) залишок рахунка відображається в бухгалтерському балансі, а також для чого призначений той чи інший рахунок у бухгалтерському обліку.

Наприклад, рахунок “Виробництво” призначений для обліку господарського процесу виготовлення (виробництва) продукції, а рахунок “Дохід від реалізації” — для обліку процесу продажу (реалізації) готової продукції і виявлення результатів реалізації.

На основі класифікації рахунків за економічним змістом розроблено національний План рахунків бухгалтерського обліку.

За призначенням і структурою рахунки бухгалтерського обліку поділяються на групи (рис. 4.1):

- основні;
- регулівні;
- операційні;
- фінансово-результативні;
- позабалансові.

Розглянемо ці групи рахунків детальніше.

Основні рахунки. Призначені для обліку наявності й руху господарських засобів підприємства, джерел їх утворення. Залишки за цими рахунками є основою для складання балансу.

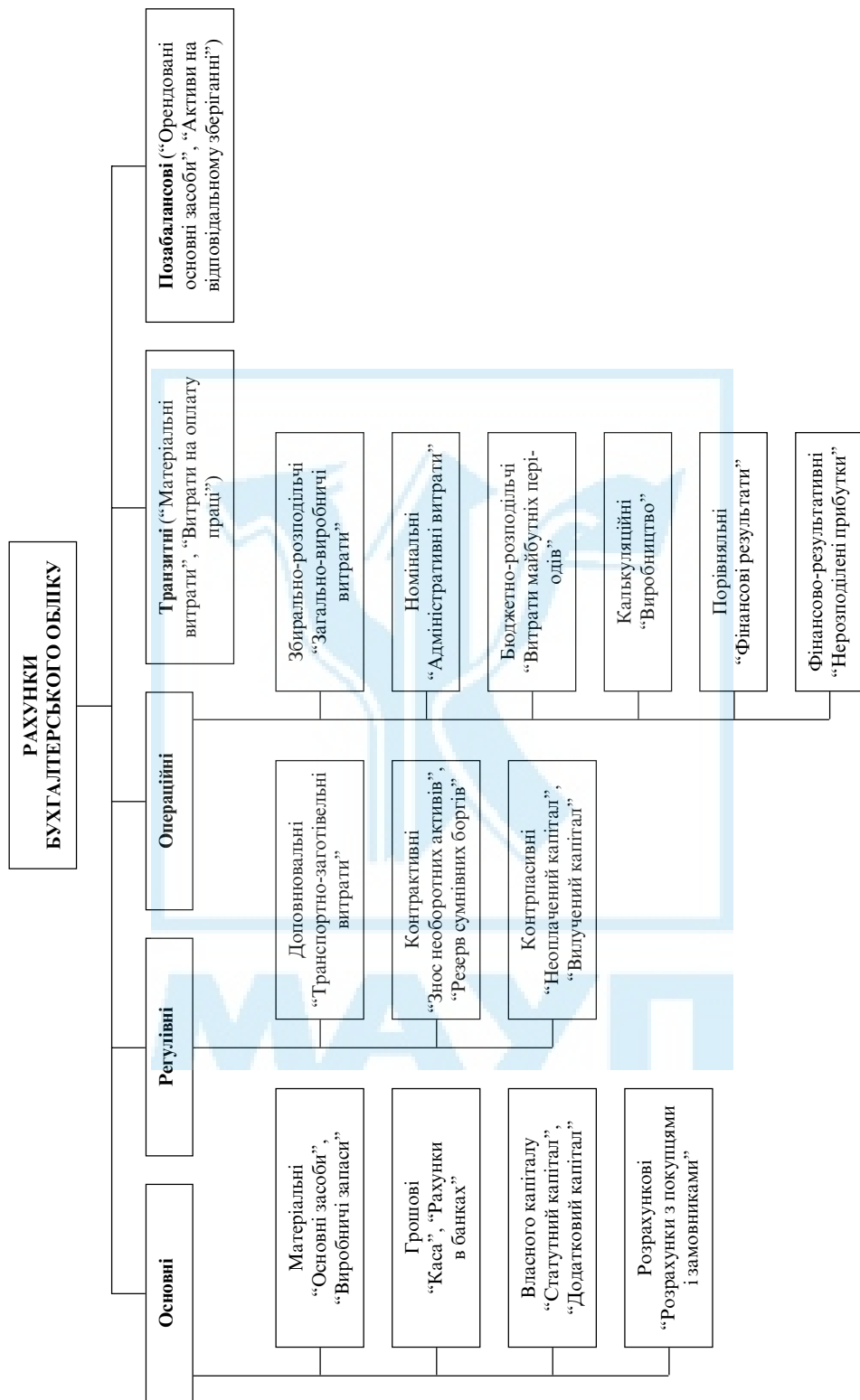


Рис. 4.1. Класифікація рахунків за призначенням і структурою

Основні засоби поділяються на групи:

- 1 — матеріальні (інвентарні) рахунки;
- 2 — грошові рахунки;
- 3 — рахунки власного капіталу;
- 4 — розрахункові рахунки.

Матеріальні рахунки. Призначені для обліку наявності й руху основних засобів, товарно-матеріальних цінностей і контролю за їх збереженням. До них належать рахунки 10 “Основні засоби”, 201 “Сировина і матеріали”, 26 “Готова продукція”, 28 “Товари” та ін.

Усі матеріальні рахунки стосовно балансу активні. За дебетом цих рахунків відображаються надходження (збільшення) господарських засобів (активів), за кредитом — вибуття (зменшення) цих засобів (активів). Залишки за матеріальними рахунками можуть бути тільки за дебетом і означають наявність цього виду засобів на визначену дату; записують їх у розділах I, II активу балансу.

Господарські операції на матеріальних рахунках обліковують у грошових і натуральних одиницях. За дебетом і кредитом цих рахунків об’єкт відображається в однаковій грошовій оцінці (за фактичною собівартістю, оптовою та роздрібною цінами, первісною вартістю). Наявність залишків на перше число за цими рахунками можна перевірити шляхом інвентаризації.

Наприклад, рахунок 10 “Основні засоби” призначений для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству на правах власності основних засобів, що перебувають в експлуатації, чи запаси зданих в оренду (крім довгостроково орендованих). Основні засоби враховуються на рахунок 10 за первісною вартістю (вартість їх придбання плюс вартість монтажу, введення в експлуатацію). За дебетом рахунка 10 відображається надходження основних засобів, за кредитом — вибуття. Сальдо цього рахунка тільки дебетове, відображає наявність основних засобів на визначену дату і знаходиться в I розділі активу балансу.

Грошові рахунки. Призначені для обліку коштів підприємства. До них належать рахунки 30 “Каса”, 31 “Поточний рахунок” та ін. Усі ці рахунки активні. За дебетом відображається надходження грошових коштів, за кредитом — витрачання, перерахування. Залишки цих рахунків на перше число бувають тільки дебетові й відображаються в розділі II активу балансу; вони відображають наявність грошових коштів на визначену дату.

Наприклад, рахунок 33 “Інші кошти” призначений для узагальнення інформації про наявність і рух грошових документів, що містяться в касі підприємства (поштових марок, оплачених путівок до санаторію), коштів у дорозі (грошових сум, внесених для зарахування на розрахунковий рахунок, але ще не зарахованих за призначенням). Рахунок 30 “Каса” призначений для узагальнення інформації про наявність і рух коштів (готівки) у касі підприємства.

Рахунки власного капіталу. Призначені для обліку джерел власних засобів. До них належать рахунки “Статутний капітал”, “Пайовий капітал”, “Додатковий капітал”, “Нерозподілений прибуток” та ін. Усі рахунки власного капіталу пасивні. Кредитовий оборот відображає наявність і збільшення цього джерела, оборот за дебетом — його зменшення. Кредитове сальдо відображається в розділі I пасиву балансу.

Розрахункові рахунки. Призначені для обліку розрахунків підприємства з іншими підприємствами, організаціями і окремими особами, тобто обліковується дебіторська (на користь конкретного підприємства) і кредиторська (на користь іншого

підприємства) заборгованості. Тому рахунки розрахунків бувають активні, пасивні та активно-пасивні.

На **активних рахунках** розрахунків обліковується дебіторська заборгованість. До таких рахунків належить 375 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків” та ін. За дебетом активних рахунків розрахунків відображається збільшення (виникнення) дебіторської заборгованості, за кредитом — її погашення (зменшення). Дебетовий залишок рахунка відображається в розділі II активу балансу.

На **пасивних рахунках** розрахунків обліковується кредиторська заборгованість. До таких рахунків належать “Розрахунки за страхуванням”, “Розрахунки з оплати праці” та ін. За кредитом пасивних рахунків розрахунків обліковується виникнення (збільшення) кредиторської заборгованості, за дебетом — її погашення (зменшення). Кредитовий залишок рахунка відображається в розділі IV пасиву балансу.

Наприклад, рахунок 60 “Короткострокові позики банку” призначений для узагальнення інформації про стан різних короткострокових (на термін до одного року) кредитів, отриманих підприємством у банках. Сальдо кредиторське відображає залишок кредиту на визначену дату і знаходиться в розділі IV пасиву балансу.

На **активно-пасивних рахунках** обліковуються одночасно дебіторська і кредиторська заборгованості. Це змішані рахунки. Наприклад, це рахунок 37 “Розрахунки з різними дебіторами”. За дебетом цього рахунка відображаються збільшення дебіторської заборгованості та зменшення кредиторської заборгованості, за кредитом — навпаки. Цей рахунок може мати два залишки: за дебетом (дебіторська заборгованість) і за кредитом (кредиторська заборгованість). Такі **залишки** називаються **розгорнутими** і визначити їх можна тільки за допомогою аналітичного обліку. Дебетове сальдо відображається у складі оборотних активів, кредиторське — у складі зобов'язань балансу підприємства.

Регульвні рахунки. Призначені для виконання функцій уточнення (регулювання) оцінки господарських засобів і їх джерел. Вони самостійного значення не мають і ведуться як доповнення до основних рахунків. Ці рахунки поділяються на доповнювальні та контрарні.

Доповнювальні рахунки — це рахунки, за допомогою яких вартість (дійсна сума) об'єкта визначається шляхом додавання (підсумовування) сум основного і регульвного рахунків. Прикладом такого основного рахунка є активний рахунок 20 “Виробничі запаси”, на додаток до якого ведеться аналітичний рахунок “Транспортно-заготівельні витрати”, який доповнює і збільшує вартість запасів.

Контрарні рахунки — це рахунки, за допомогою яких вартість (дійсна сума) об'єкта визначається шляхом вирахування із суми основного (регульованого) рахунка суми регульвного рахунка. Вони бувають двох видів: контрактивні та контрпасивні.

Контрактивні рахунки по суті пасивні, вони уточнюють суму активного рахунка (активних статей балансу). Прикладом такого рахунка є рахунок 131 “Знос основних засобів”. На цьому рахунку відображається сума зносу основних засобів у процесі їх експлуатації, а власне основні засоби (будівлі, споруди, устаткування та ін.) обліковуються на активному основному рахунку 10 “Основні засоби” в оцінці за первісною вартістю. Шляхом вирахування суми зносу з первісної вартості визначається залишкова вартість, тобто дійсна (фактична) вартість основних засобів. Наведемо структуру рахунка 131 “Знос основних засобів”, що є пасивним.

Побудова контрактивного рахунка

Дебет	Рахунок 10 “Основні засоби”	Кредит	Дебет	Рахунок 131 “Знос основних засобів”	Кредит
	Сальдо на перше число звітного місяця — 8000,0 грн			Сальдо на перше число звітного місяця — 2200,0 грн (сума зносу)	

Залишкова (фактична) вартість основних засобів на перше число — 5800,0 грн (8000,0 – 2200,0), вона відображається в розділі I активу балансу.

Контрактивними є також рахунки 132 “Знос інших необоротних матеріальних засобів”, що регулює рахунок 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”, і 285 “Торгова націнка”, що уточнює оцінку товарів, відображених на рахунку 28 “Товари” у торгових підприємствах і організаціях.

Контрпасивні рахунки по суті активні й уточнюють суму пасивного рахунка (пасивної статті балансу). Прикладом є субрахунок 443 “Прибуток використаний”, який регулює рахунок 44 “Нерозподілений прибуток”.

Побудова контрпасивного рахунка

Дебет	Рахунок 433 “Прибуток використаний”	Кредит	Дебет	Рахунок 44 “Нерозподілені прибутки”	Кредит
	Сальдо на перше число звітного місяця — 1700,0 грн			Сальдо на перше число звітного місяця — 2200,0 грн (одержано прибутку з початку року)	

Залишок нерозподіленого прибутку $2200,0 - 1700,0 = 500,0$ грн. За дебетом рахунка 44 відображаються нарахування протягом року відрахувань у фонди та інше використання прибутку, а також збитки.

Операційні рахунки. Призначені для обліку господарських процесів і відображення витрат, доходів і результатів діяльності в бухгалтерському обліку. Оскільки господарські процеси (постачання, виробництво, реалізація) складаються із сукупності різних господарських операцій, то й рахунки називаються операційними. Вони поділяються на п'ять підгруп: збирально-розподільчі, номінальні, бюджетно-розподільчі, калькуляційні, порівняльні та фінансово-результатні.

Збирально-розподільчі рахунки. Призначені для збирання (підсумовування) протягом місяця (року) якихось однорідних витрат з метою поточного контролю за ними (за виконанням їх кошторису) і розподілу за відповідними об'єктами обліку. До таких рахунків належить рахунок 91 “Загальновиробничі витрати”.

Збирально-розподільчі рахунки активні. У бухгалтерському обліку промислових підприємств за дебетом цих рахунків протягом місяця збираються витрати в моменти їх нарахування чи оплати, а наприкінці місяця вся ця сума витрат списується за кредитом, як правило, на рахунок 23 “Виробництво” (і розподіляється між усіма видами продукції, що випускається, для включення в їх собівартість) і на рахунок 90 “Собівартість реалізації”. Залишків на перше число за цими рахунками не буває, тому що обороти за дебетом і кредитом однакові. Ці рахунки закриваються щомісяця, у балансі не відображаються.

Детально розрахунок розподілу загальноновиробничих витрат (рахунок 91) подано в П(С)БО 16 “Витрати”.

Номинальні рахунки активні. За дебетом протягом місяця обліковують витрати, а наприкінці звітнього періоду відображені (зібрані) витрати списують із кредиту цих рахунків на рахунок 79 “Фінансові результати”. До номінальних належать рахунки 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”.

Бюджетно-розподільчі рахунки. Призначені для рівномірного розподілу витрат чи доходів між суміжними звітними періодами (місяцями, роками) і відіграють велику роль для правильного включення витрат у собівартість продукції того періоду, до якого належать. Ці рахунки можуть бути як активними, так і пасивними. Прикладом активного рахунка є рахунок 39 “Витрати майбутніх періодів”. За дебетом цього рахунка обліковують витрати, проведені у звітному періоді, але фактично стосовно майбутніх періодів. Зокрема, це витрати на передплату газет і журналів, наперед сплачені суми за оренду приміщення. За кредитом рахунка 39 “Витрати майбутніх періодів” витрати поступово списуються при настанні відповідних періодів. Цей рахунок може мати дебетове сальдо на перше число, що означає нерозподілену суму витрат і відображається в розділі III активу балансу.

До пасивних бюджетно-розподільних рахунків належить рахунок 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів”. Він призначений для узагальнення інформації про стан і рух сум, зарезервованих у встановленому порядку з метою рівномірного включення витрат у витрати виробництва й витрати обігу. На цьому рахунку можуть бути відображені суми майбутньої оплати відпусток працівникам, майбутні витрати на ремонт основних засобів. Наведемо структуру цього рахунка.

Побудова рахунка 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів”

Дебет	Кредит
Оборот	Оборот
Використання заробітної плати за час щорічних трудових відпусток працівникам у будь-якому місяці	Щомісячні нарахування в резерв для оплати щорічних трудових відпусток працівникам виробництва
	Сальдо на перше число — невикористана сума резерву. Відображається в розділі II пасиву балансу

Рахунок 69 “Доходи майбутніх періодів” призначений для узагальнення інформації про доходи, отримані у звітному періоді, але які підлягають включенню в доходи в майбутніх звітних періодах. Наприклад, це отримана наперед орендна плата, плата за комунальні послуги. Наведемо структуру цього рахунка.

Побудова рахунка 69 “Доходи майбутніх періодів”

Дебет	Кредит
Оборот	Оборот
Сума доходів, зарахованих на відповідні рахунки при настанні звітнього періоду, до якого ці доходи належать	Сума отриманих доходів, що належать до майбутніх звітних періодів
	Сальдо на перше число — залишок доходів майбутніх періодів. Відображається в розділі V пасиву балансу

Калькуляційні рахунки. Призначені для обліку витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, заготівлею матеріалів, виконанням робіт.

За даними цих рахунків обчислюється собівартість продукції, придбаної сировини і матеріалів, виконаних робіт. У бухгалтерському обліку розрахунок (визначення) собівартості одиниці продукції (матеріалів, робіт) називається калькуляцією. Тому й рахунки називаються калькуляційними. До калькуляційних належать рахунки 23 “Виробництво”, 15 “Капітальні інвестиції” та ін. Структуру калькуляційного рахунка розглянемо на прикладі рахунка 23 “Виробництво”. Цей рахунок активний. За дебетом його обліковуються всі фактичні витрати, пов'язані з виробництвом продукції, а за кредитом — також фактичні витрати, але стосовно готової (завершеної) продукції, тобто фактична собівартість цієї продукції. Сальдо за рахунком 23 “Виробництво” на початок місяця може бути тільки за дебетом. Воно відображає витрати незавершеного виробництва.

Щоб визначити фактичну собівартість усієї готової продукції, потрібно до фактичних витрат, врахованим за дебетом цього рахунка за весь місяць, додати незавершене виробництво на початок місяця і вирахувати незавершене виробництво на кінець місяця. До рахунка 23 “Виробництво” відкриваються аналітичні рахунки за видами виготовленої продукції чи за видами робіт. При цьому витрати обліковуються за кожним аналітичним рахунком окремо для того, щоб обчислити фактичну собівартість кожного виду виробів (робіт).

Як приклад розглянемо облік витрат основного виробництва за вересень і відобразимо його в бухгалтерських проведеннях.

Номер операції	Зміст операції	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	Нараховано заробітну плату	2000,0	23	66
2	Зроблено нарахування на соціальне страхування від суми нарахованої заробітної плати робітникам основного виробництва	280,0	23	65
3	Витрачено матеріали на виготовлення продукції для основного виробництва	8000,0	23	201
4	Наприкінці місяця віднесені на витрати основного виробництва витрати з утримання та експлуатації машин і обладнання	620,0	23	91
5	Наприкінці місяця списані на витрати основного виробництва загальногосподарські витрати	1000,0	23	91
6	Відпущена з основного виробництва готова продукція та оприбуткована на склад за фактичною собівартістю	11900,0	26	23

Порівняльні рахунки. Призначені для обліку відповідних господарських процесів і їх результатів.

За дебетом і кредитом цих рахунків обліковується один і той самий об'єкт, але в різних грошових оцінках. Порівнюючи ці різні оцінки, визначають результат цього процесу. Прикладом такого рахунка є рахунок 70 “Доходи від реалізації”. За кредитом цього рахунка підприємства обліковують дохід від реалізації готової про-

дукції (товарів, робіт, послуг). Згідно з П(С)БО 15 “Дохід” **доходом** вважається вартість відвантаженої продукції (товарів, робіт, послуг) і не визнаються доходом отримані передоплатою аванси.

За дебетом відображають суми нарахованого податку на додану вартість (ПДВ), що підлягає перерахуванню в бюджет. Шляхом порівняння суми отриманих доходів (Кредит рахунка) із сумою нарахованого ПДВ та інших відрахувань з доходу (Дебет рахунка) визначають чистий дохід від реалізації, тобто різницю між кредитом і дебетом цього рахунка списують на кредит рахунка 79 “Фінансові результати”. Після цього запису рахунок 70 “Доходи від реалізації” закривається, тобто залишку на ньому не буде. Розглянемо структуру цього рахунка.

Побудова рахунка 70 “Доходи від реалізації”

Дебет	Кредит
Оборот	Оборот
Нараховані ПДВ Відрахування з доходу Списання чистого доходу від реалізації на фінансові результати	Доходи, отримані від реалізації продукції
Залишку не повинно бути	Залишку не повинно бути

Рахунок 79 “Фінансові результати” так само призначений для узагальнення інформації про доходи й витрати і визначення фінансових результатів (отриманого прибутку чи збитку). У кредит цього рахунка наприкінці звітного періоду списують суми отриманого чистого доходу, а в дебет — собівартість реалізації, адміністративні витрати, витрати на збут, інші витрати, а також суму податку на прибуток. Порівнюючи кредитовий і дебетовий обороти, визначають прибуток чи збиток, який списують на рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”. Рахунок 79 “Фінансові результати” закривається. Наведемо структуру цього рахунка.

Побудова рахунка 79 “Фінансові результати”

Дебет	Кредит
Оборот	Оборот
Рахунок “Собівартість реалізації” Рахунок “Адміністративні витрати” Рахунок “Витрати на збут” Рахунок “Податок на прибуток”	Чистий дохід від реалізації Рахунок “Інші доходи”
Оборот за дебетом — це загальна сума витрат	Оборот за кредитом — це загальна сума доходів
Залишку не повинно бути	Залишку не повинно бути

Якщо кредит більший від дебету, підприємство отримало прибуток, який списується на кредит рахунка 44 “Нерозподілені прибутки”.

Якщо дебет більший від кредиту, підприємство зазнало збитків, які списуються на дебет рахунка 44 “Непокриті збитки”.

Рахунок 79 “Фінансові результати” закривається. Порядок визначення прибутку (збитку) встановлений у П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”.

Фінансово-результативні рахунки. Планом рахунків бухгалтерського обліку для обліку фінансових результатів передбачений рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”. Цей рахунок активно-пасивний.

Для обліку суми отриманого прибутку і його використання, а також для непокритих збитків відкривають відповідні субрахунки, на яких підприємство здійснює відокремлений облік.

Шляхом порівняння записів (сальдо) на зазначених субрахунках визначають суму отриманого прибутку, збитків, використаного прибутку, і наприкінці року сума використаного прибутку зменшує нерозподілений прибуток.

Позабалансові рахунки. Залишки таких рахунків відображаються за підсумком таблиці балансу. Як правило, на цих рахунках враховуються засоби, що не належать підприємству, але тимчасово він ними користується чи зберігає. Наприклад, це орендовані основні засоби, прийняте для монтажу обладнання, прийняті на відповідальне зберігання цінності. Ці цінності обліковуються на позабалансових рахунках, тому що перебувають на обліку передавальних підприємств, яким вони й належать.

У Плані рахунків позабалансові рахунки передбачені у класі 0 і мають номери 01, 02 і т. д. До них відкриваються субрахунки. Особливість цих рахунків полягає в тому, що за ними не ведеться подвійного запису, вони не кореспондують з іншими рахунками. Операції за ними записуються тільки за дебетом (при надходженні засобів) або тільки за кредитом (при поверненні засобів). За структурою вони схожі на активні рахунки.

**Побудова рахунка 023
“Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні”**

Дебет	Кредит
Сальдо — вартість засобів, що тимчасово перебувають на підприємстві	
Оборот	Оборот
Оборот — прийняття на облік цінностей, що належать іншим підприємствам (+)	Оборот — повернення цінностей, що не належить підприємству (власникам)

Розглянуті рахунки бухгалтерського обліку становлять систему рахунків, що охоплюють усі засоби підприємства, джерела їх утворення, господарські процеси і фінансові результати.

Усі зазначені рахунки взаємопов'язані і за наявності залишків на них на кінець звітного періоду відображаються в балансі.

4.6. Узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку

Для контролю за правильністю і відповідністю записів у синтетичних і аналітичних звітах щомісяця складають оборотні відомості.

Оборотна відомість має вигляд таблиці, куди заносяться дані за всіма рахунками за місяць.

Назва рахунка	Початкове сальдо		Оборот за місяць		Кінцеве сальдо	
	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
Разом						

У першу графу відомості заносяться номери і назви всіх синтетичних рахунків, відкритих на підприємстві на початок звітного періоду.

У графі “Початковий залишок” відображаються залишки за рахунками на початок звітного періоду, у графі “Обороти” — обороти за дебетом і кредитом кожного рахунка за звітний період.

У графі “Кінцевий залишок” суми залишків можуть бути отримані безпосередньо за даними перших двох граф відомості.

За активними рахунками кінцевий залишок визначається так:

$$\begin{aligned} & \text{Початковий залишок за дебетом} + \\ & + \text{Оборот за дебетом} - \text{Оборот за кредитом,} \end{aligned}$$

за пасивними —

$$\begin{aligned} & \text{Початковий залишок за кредитом} + \\ & + \text{Оборот за кредитом} - \text{Оборот за дебетом.} \end{aligned}$$

Проконтролювати правильність проведення операцій за рахунками можна за допомогою оборотної відомості:

- підсумок початкових залишків за дебетом завжди дорівнює підсумку початкових залишків за кредитом;
- підсумок оборотів за дебетом завжди дорівнює підсумку оборотів за кредитом;
- підсумок кінцевих залишків за дебетом завжди дорівнює підсумку кінцевих залишків за кредитом.

У наявності зазначених трьох пар рівностей полягає контрольне значення оборотної відомості. Відсутність хоча б однієї рівності свідчить про помилки, допущені в облікових записах або при складанні оборотної відомості.

Оборотна відомість містить усі необхідні дані для складання балансу, її початкові залишки — це статті балансу за попередній період, а кінцеві — це статті балансу, який повинен бути складений за підсумками поточного місяця.

Розглянемо приклад узагальнення інформації на рахунках.

Приклад. На початок січня на складі налічувалось матеріалів А 150 шт. на загальну суму 3000,0 грн. 5 числа був оприбуткований матеріал А від постачальника в кількості 49 шт. на загальну суму 980,0 грн. 8 числа був реалізований матеріал А у кількості 63 шт. на загальну суму 1260,0 грн. 15 числа був реалізований матеріал А у кількості 79 шт. на загальну суму 1580,0 грн. Відкриємо синтетичний рахунок “Матеріали”. Залишок на початок місяця за цим рахунком становив 3000,0 грн. Виконаємо операції.

Рахунок “Матеріали”	Сума	1 грн
	Дебет	Кредит
Залишок на 1 січня	3000,0	
Операція № 1	980,0	
№ 2		1260,0
№ 3		1580,0
Оборот за січень	980,0	2840,0
Залишок на 1 лютого	1140,0	

Далі дані з рахунка “Матеріали” переносимо в оборотну відомість за аналітичним рахунком до синтетичного рахунка “Матеріали”.

Вид матеріалу	Одиниця	Ціна, грн.	Залишок на початок місяця		Дебет		Кредит		Залишок на кінець місяця	
			Кількість, шт.	Сума, грн.	Кількість, шт.	Сума, грн.	Кількість, шт.	Сума, грн.	Кількість, шт.	Сума, грн.
А	шт.	20,0	150	3000,0	49	980,0	142	2840,0	57	1140,0
Разом				3000,0		980,0		2840,0		1140,0

Звернемо увагу на те, що кожний рядок оборотної відомості за аналітичними рахунками — це готовий рядок відповідного аналітичного рахунка, а підсумковий рядок залишку в оборотній відомості за аналітичним обліком повинен відповідати залишку за синтетичним рахунком: залишок матеріалів на початок місяця (3000,0) — це початкове сальдо за синтетичним рахунком “Матеріали”. Рядок “Разом” графі “Надходження” оборотної відомості (980,0) — це обороти за дебетом синтетичного рахунка “Матеріали” (операція № 1), рядок “Разом” графі “Витрати” оборотної відомості (2840,0) — обороти за кредитом синтетичного рахунка “Матеріали” (сума операцій № 2 і 3). І нарешті, залишок на кінець місяця за оборотною відомістю (1140,0) відповідає залишку на 1 лютого синтетичному рахунку “Матеріали”.

Питання

1. Поняття класифікації рахунків.
2. Економічний зміст бухгалтерського рахунка.
3. Що таке структура рахунка?
4. Групи рахунків за призначенням і структурою.
5. Що означає дебіторська заборгованість?
6. Що означає кредиторська заборгованість?
7. Призначення основних рахунків.
8. Групи основних рахунків.
9. Що відображається на матеріальних рахунках? Види цих рахунків.
10. Види грошових рахунків і їх структура.

11. Призначення рахунків власного капіталу. Де відображаються в балансі залишки цих рахунків?
12. Що обліковується на розрахункових рахунках? Види цих рахунків.
13. Призначення регулівних рахунків. Види регулівних рахунків.
14. Як доповнювальні рахунки уточнюють суму (оцінку) основного рахунка?
15. Як визначається сума (оцінка) основного рахунка за допомогою контрарних рахунків?
16. Види контрарних рахунків.
17. Призначення операційних рахунків. Їх підгрупи.
18. Призначення бюджетно-розподільчих рахунків. Їх види.
19. Охарактеризуйте структуру рахунка 39 “Витрати майбутніх періодів”.
20. Які витрати зараховуються до майбутніх періодів?
21. Навести приклад пасивного бюджетно-розподільчого рахунка.
22. Призначення калькуляційних рахунків. Їх види.
23. З якою метою відкриваються аналітичні рахунки до рахунка 23 “Виробництво”?
24. Призначення порівняльних рахунків.
25. Що відображається на рахунку 70 “Доходи від реалізації”?
26. Призначення фінансово-результатних рахунків. Їх види.
27. Призначення і структура рахунка 79 “Фінансові результати”.
28. Що відображається на позабалансових рахунках?
29. У чому полягає особливість позабалансових рахунків порівняно з балансовими?

Тест

1. Рахунки бухгалтерського обліку — це:
 - а) розрахунок нарахувань;
 - б) групування інформації за економічно однорідними групами;
 - в) групування однорідних первинних документів.
2. До складових бухгалтерського рахунка належать:
 - а) актив і пасив;
 - б) дебет і кредит;
 - в) документи і реєстри.
3. Сальдо рахунка — це:
 - а) рух засобів за рахунком;
 - б) залишок за рахунком;
 - в) різниця між оборотами.
4. Пасивні рахунки призначені для відображення:
 - а) руху документів;
 - б) засобів підприємства;
 - в) джерел утворення засобів.
5. Активні та пасивні рахунки відрізняються:
 - а) економічним змістом і будовою;
 - б) зовнішньою формою;
 - в) тільки будовою.

6. Активні рахунки призначені для обліку:
- а) капіталу;
 - б) зобов'язань перед кредиторами;
 - в) майна.
7. Пасивні рахунки призначені для обліку:
- а) майна;
 - б) джерел утворення майна;
 - в) дебіторської заборгованості.
8. Активно-пасивні рахунки мають:
- а) дебетовий залишок;
 - б) не мають залишку;
 - в) і пасивний актив, і пасивний залишок.
9. За активним рахунком сальдо на кінець місяця визначається так:
- а) Сальдо на початок періоду + Оборот за дебетом – Оборот за кредитом;
 - б) Сальдо на початок періоду – Сальдо на кінець періоду + Оборот за кредитом;
 - в) Сальдо на кінець періоду – Оборот за кредитом + Оборот за дебетом.
10. Подвійний запис означає, що одна й та сама сума записується:
- а) у дебет одного рахунка і у кредит іншого;
 - б) у дебет або кредит одного рахунка двічі;
 - в) в активі та пасиві балансу.
11. Синтетичні рахунки мають такі характеристики:
- а) класифікують і систематизують інформацію про рух засобів та джерел їх утворення;
 - б) ще називаються об'єднувальними;
 - в) а) і б) разом.
12. В аналітичному обліку застосовуються такі одиниці:
- а) тільки грошові;
 - б) тільки натуральні;
 - в) грошові, натуральні, трудові.
13. План рахунків має:
- а) 8 класів і 0 позабалансовий;
 - б) 9 класів і 0 позабалансовий;
 - в) 9 класів.
14. Основні рахунки призначені для обліку:
- а) господарських засобів і джерел їх утворення;
 - б) доходів;
 - в) витрат.
15. Призначення оборотної відомості полягає в такому:
- а) контролі за правильністю і відповідністю записів;
 - б) визначенні залишків;
 - в) визначенні оборотів.

ОСНОВИ ТЕХНІКИ І ФОРМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

5.1. Облікові регістри. Порядок здійснення облікових записів

Господарські операції, здійснювані підприємством, оформляються відповідними документами, групуються у визначеному порядку для отримання повної інформації. Виконати цю роботу можна тільки застосуванням облікових регістрів.

Обліковими регістрами називають розграфлені таблиці, призначені для ведення облікових записів, тобто для реєстрації і групування господарських засобів і операцій на підставі первинних документів. Записи в облікових регістрах використовуються для контролю за господарською діяльністю підприємства для управління виробництвом, наступного економічного аналізу і підготовки рекомендацій з метою прийняття управлінських рішень. Дані з облікових регістрів використовуються для контролю за виконанням плану для калькулювання собівартості продукції і обчислення чистого прибутку підприємства.

Облікові регістри класифікуються за різними ознаками — характером, змістом, зовнішнім виглядом бухгалтерських записів.

За характером бухгалтерських записів облікові регістри поділяються на систематичні, хронологічні, комбіновані.

Систематичні облікові регістри використовуються для групування (систематизації) однорідних господарських операцій у системі рахунків бухгалтерського обліку. До них належить Головна книга, в якій узагальнюються записи за кожним рахунком.

Хронологічні облікові регістри застосовуються для обліку всіх господарських операцій у календарному порядку їх здійснення і оформлення. Прикладом є журнали реєстрації господарських операцій, касова книга й інші.

Комбіновані облікові регістри поєднують систематичні та хронологічні записи, тобто в них облікові дані записуються у календарній послідовності й водночас систематизуються на рахунках. Прикладом є журнали.

За зовнішнім виглядом облікові регістри підрозділяють на:

- бухгалтерські книги;
- зведені листи;
- картки.

Бухгалтерські книги застосовують для систематичних і хронологічних записів. Книги зручні тим, що окремі аркуші переплетені, на звороті останньої сторінки підписами керівника і головного бухгалтера завіряють кількість пронумерованих сторінок. До бухгалтерських книг належать Головна книга (книга синтетичних рахунків), касова книга, товарно-касова книга, книга реєстрації номерів документів та ін. Основна перевага цих книг полягає в надійності збереження облікових записів.

Зведені аркуші (відомості) — це таблиці зі спеціальним графленням (оформленням). Протягом місяця в них записуються відомості, підставою для яких документи: журнали-ордери, меморіальні ордери, накопичувальні відомості.

Картки — це окремі облікові таблиці на бланках встановленого стандарту. Вони зберігаються у спеціальних ящиках — картотеках. Кожна картка має порядковий номер. У картках здійснюються записи, пов'язані з аналітичним обліком основних засобів, товарно-матеріальних цінностей та ін.

За змістом облікові регістри поділяються на такі:

- **синтетичного обліку**, де відображаються господарські операції в узагальненому вигляді й тільки у грошовому вираженні;
- **аналітичного обліку**, в яких кожна операція записується з необхідною повнотою, тобто у двох показниках — натуральному і грошовому вираженнях — з пояснювальним текстом.

Наприклад, це картки для ведення аналітичного обліку основних засобів, товарно-матеріальних цінностей. Порядок записів в облікових регістрах регламентується Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку.

5.2. Форми бухгалтерського обліку

Для відображення господарських операцій застосовуються різні облікові регістри. Система регістрів, порядок і послідовність записів у них (побудова, зовнішній вигляд, поєднання регістрів синтетичного та аналітичного обліку) у сукупності становлять певну систему і форми бухгалтерського обліку.

Під **формою бухгалтерського обліку** слід розуміти певну систему регістрів хронологічного та систематичного обліку зі встановленим порядком облікових записів.

Форми бухгалтерського обліку безперервно розвиваються і вдосконалюються залежно від завдань, що постають перед обліком в умовах ринкової економіки та виконання національних стандартів обліку.

Доволі широко використовується журнальна форма для малих підприємств — спрощена форма обліку, а також форма з використанням сучасних бухгалтерських програм (Парус, Галактика, 1-С Бухгалтерія та ін.).

Форма бухгалтерського обліку є сукупністю облікових регістрів, де у встановленій послідовності у відповідний спосіб здійснюються облікові записи з метою отримання підсумкових даних, що характеризують фінансове положення і результати господарської діяльності підприємства.

В Україні застосовуються різні форми бухгалтерського обліку залежно від розмірів підприємства, його структури, рівня автоматизації.

Хоча сучасні форми бухгалтерського обліку різняться, проте мають одну сутність, що полягає в реєстрації господарських операцій, групуванні однорідних даних, їх рознесенні за синтетичними та аналітичними рахунками, підрахунку оборотів і залишків на рахунках, складанні остаточного балансу й інших форм звітності.

На малому підприємстві рекомендується застосовувати Журнал-головну або журнальну форму з обмеженою кількістю облікових регістрів. Для здійснення записів при будь-якій формі обліку зручно використовувати спеціально розграфлені аркуші різних форматів — так звані пустографки.

Розглянемо спочатку меморіально-ордерну форму, яка є доволі простою і логічною.

5.3. Меморіально-ордерна форма бухгалтерського обліку

Меморіально-ордерна форма бухгалтерського обліку застосовується на промислових підприємствах у багатьох варіантах залежно від особливостей виробництва, пов'язаних з великою кількістю однотипних господарських операцій.

Сутність цієї форми полягає в такому: на основі первинних документів складаються накопичувальні та групувальні відомості. Підсумкові дані з цих накопичувальних реєстрів записуються в меморіальні ордери. Наведемо дві форми меморіального ордера.

Меморіальний ордер № 1
з обліку касових операцій за січень 200 __ р.

№ пор.	Зміст операції	Кореспондуючий рахунок		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Отримано з поточного рахунка в касу	301	311	4700,0
2	Отримано від підзвітних осіб	301	372	20,0
3	Видано заробітну плату	661	301	3500,0
4	Видано під звіт з каси	372	301	15,0
5	Здано готівку на поточний рахунок	311	301	1200,0
Разом		—	—	9435,0
Разом: Дев'ять тисяч чотириста тридцять п'ять гривень 00 коп.				
Головний бухгалтер		І. Іванова		

Меморіальний ордер № 2
з обліку операцій на поточному рахунку за січень 200 __ р.

№ пор.	Зміст операції	Кореспондуючий рахунок		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Зарахована на поточний рахунок короткострокова позика банку	311	60	18500,0
2	Надійшли кошти на поточний рахунок від покупця	311	361	2500,0
3	Перераховано постачальнику кошти	631	311	9200,0
4	Перераховано оплату за оренду	371	311	7000,0
Разом		—	—	37200,0
Разом: Тридцять сім тисяч двісті гривень 00 коп.				
Головний бухгалтер		І. Іванова		

Бухгалтерія промислового підприємства зазвичай складається з кількох відділів: розрахункового, матеріального, загального, виробничого, готової продукції, обліку капітальних вкладень та ін. Згідно з цим розподілом кожний відділ складає відповідні закріплені за ним меморіальні ордери. Меморіальний ордер складає пра-

цівник відповідного відділу, підписує його і подає на перевірку головному бухгалтеру, який, перевібивши ордер, також підписує його.

За однаковими господарськими операціями закріплюється один номер меморіального ордеру. Наприклад, касові операції відображаються в меморіальному ордері № 1, банківські — у меморіальному ордері № 2, надходження матеріалів і відпуск їх у виробництво — у меморіальному ордері № 4. Це дає змогу ще до складання меморіального ордеру здійснювати аналітичний облік засобів, які відображаються в цьому меморіальному ордері, розносити суми за рахунками аналітичного обліку з посиланням на відповідний номер меморіального ордеру, у підшивці якого зберігатимуться первинні документи.

Складені, перевірені й підписані меморіальні ордери записуються загальними підсумками в Реєстраційний журнал — хронологічний реєстр бухгалтерського обліку.

Реєстраційний журнал

№ пор.	Порядковий номер меморіального ордеру	Дата складання меморіального ордеру	Сума, грн.
1	1	02.02.2000	9435,0
2	2	03.02.2000	37200,0
Разом за січень			46635,0

Підсумкова сума Реєстраційного журналу повинна дорівнювати сумі дебетових і кредитових оборотів за всіма синтетичними рахунками.

Потім суми меморіальних ордерів розносяться за рахунками Головної книги — реєстру синтетичного обліку. На кожний рахунок у Головній книзі приділяється окремий розворот.

Аркуш Головної книги за січень 200_ р. за рахунком 301 Дебет Кредит

Номер меморіального ордеру	З кредиту рахунків		Разом за дебетом	У дебет рахунків			Разом за кредитом
	311	372		311	372	661	
Сальдо на 01.01.200_ р.			12,0				
МО № 1	4700,0	20,0	4720,0	1200,0	15,0	3500,0	4715,0
Сальдо на 01.02.200_ р.			17,0				

Аркуш Головної книги за січень 200_ р. за рахунком 311 Дебет Кредит

Номер меморіального ордеру	З кредиту рахунків		Разом за дебетом	У дебет рахунків		Разом за кредитом
	60	361		631	371	
Сальдо на 01.01.200_ р.			1000,0			
	18500,0	2500,0	21000,0	9200,0	7000,0	16200,0
Сальдо на 01.02.200_ р.			5800,0			

Така структура Головної книги дає можливість контролювати правильність рознесення сум за рахунками. Головна книга ведеться за дебетом і кредитом рахунків, як це бачимо з наведеного прикладу. Обороти за Головною книгою порівнюються з підсумковою сумою всіх меморіальних ордерів у Реєстраційному журналі. Якщо обороти збігаються, це означає, що всі проведення рознесені за синтетичними рахунками правильно.

Після цього обороти за всіма синтетичними рахунками в Головній книзі розносяться за відповідними рядками в оборотній відомості за рахунками синтетичного обліку. Після складання оборотної відомості за синтетичними рахунками на основі залишків на кінець місяця складається заключний сальдовий баланс.

Усі господарські операції, відображені в первинних документах, що додаються до меморіальних ордерів, розносяться в картки аналітичного обліку.

Аналітичні (допоміжні) рахунки ведуться у книгах або на картках, вільних аркушах. Питання про застосування книг чи карток вирішує головний бухгалтер. При цьому облік наявних грошей у касі ведеться обов'язково в касовій книзі. При веденні аналітичних рахунків на картках, вільних аркушах кожний знову відкритий рахунок реєструється в особливому Регістрі карток.

Після рознесення сум за рахунками аналітичного обліку складаються оборотні відомості за аналітичними рахунками, і їх підсумки звіряються з відповідними сумами оборотних відомостей за синтетичними рахунками.

Таким чином, послідовність складання реєстрів при меморіально-ордерній формі бухгалтерського обліку така:

- накопичувальні та групувальні відомості;
- меморіальні ордери;
- Реєстраційний журнал;
- Головна книга;
- оборотна відомість за синтетичними рахунками;
- реєстри аналітичного обліку;
- баланс.

Перевага меморіально-ордерної форми бухгалтерського обліку полягає в її простоті та наочності. Однак нині вона застосовується рідко. Це пов'язано з основним її недоліком — пристосованістю до ручної праці.

Недолік меморіально-ордерної форми полягає також у тому, що відбувається багаторазове переписування одних і тих самих цифр з реєстру в реєстр, що спричинює помилки, які згодом важко знайти. Аналітичний і синтетичний облік, хронологічний і систематичний записи при такій формі здійснюються окремо, що так само є істотним недоліком меморіально-ордерної форми бухгалтерського обліку.

5.4. Журнал — Головна форма бухгалтерського обліку

Журнал-Головна форма бухгалтерського обліку застосовується на невеликих підприємствах з незначною кількістю облікових операцій. Назва цієї форми походить від основного реєстру синтетичного обліку, який застосовується при цій формі — книги Журнал-Головна. Вона називається також американською формою, хоча була винайдена на початку XIX ст. французом Е. Легранжем. Річ у тім, що ця форма зажила популярності й великого поширення серед американських фермерів і повернулася в Європу вже як американська новинка.

При Журнал-Головній формі бухгалтерського обліку існує спеціальний журнал реєстрацій господарських операцій, куди у хронологічній послідовності записуються всі операції, що відбулися на підприємстві протягом місяця, і заносяться вони тільки на основі первинних документів.

Приклад. Нехай 2-го числа поточного місяця (січня) на підприємстві було здійснено такі господарські операції:

1. Взято гроші з банку в касу — 1000,0 грн.

2. Виплачено заробітну плату — 900,0 грн.

Зареєструємо ці операції в журналі реєстрації господарських операцій.

**Журнал реєстрації господарських операцій
за січень 200_р.**

Дата	Підстава	Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума, грн.
02.01	Виписка банку, надходження	Гроші, зняті з поточного рахунка в касу	301	311	1000,0
02.01	Розрахунково-платіжна відомість	Виплата заробітної плати	661	301	900,0

Заповнивши журнал реєстрації операцій протягом місяця, необхідно рознести операції за рахунками бухгалтерського обліку, розрахувати обороти за рахунками за місяць, вивести залишки на рахунках на кінець місяця. Для цього застосовується Головна книга, що є реєстром синтетичного обліку при Журнал-Головній формі бухгалтерського обліку, тобто в ній (Головній книзі) повинні бути відображені всі відкриті на підприємстві синтетичні рахунки.

Отже, відкрито всі рахунки, проставлено залишки на початок місяця. Потім перша операція “Гроші, зняті з поточного рахунка в касу” розноситься так: сума заноситься в Кт 311 і Дт 301, причому якщо додати журнал реєстрації господарських

Головна книга за січень 200_р.

Дата операції	Номер операції	Зміст господарської операції	10 “Основні засоби”		131 “Знос основних засобів”		301 “Каса”		311 “Поточні рахунки в національній валюті”		66 “Розрахунки з оплати праці”	
			Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
		Сальдо на 01.01	10000,0		200,0	1000,0			15000,0			1000,0
02.01	1	Гроші, зняті з поточного рахунка в касу					1000,0			1000,0		
02.01	2	Виплата заробітної плати						900,0				900,0
		Обороти за січень					1000,0	900,0		1000,0		900,0
		Сальдо на 01.02	10000,0		200,0	1000,0			14000,0			100,0

операцій, що зручно робити за самостійно розкресленою пустографкою, до аркуша Головної книги, що так само зручно робити на пустографці, буде видно, що 1000 грн у Головній книзі перебуває на тому ж рівні, що й 1000 грн у журналі реєстрації господарських операцій. Таким чином, аркуш журналу реєстрації господарських операцій “ковзає” уздовж аркуша Головної книги до потрібного рахунка (його Дебет або Кредит) і потім сума переноситься в Головну книгу. Як зазначалося раніше, наприкінці місяця підраховуються обороти за кожним рахунком (субрахунком), що фігурує в Головній книзі, і виводяться залишки за рахунками (субрахунками). Раз на квартал ці залишки переносяться в баланс. Крім того, для того щоб дати номери первинним документам (прибутковим і видатковим касовим ордерам, платіжним дорученням, накладним, наказам тощо), необхідно вести книги реєстрації первинних документів або журнал реєстрації первинних документів, що поділяється на розділи за кожним видом документів.

Послідовність операцій при Журнал-Головній формі бухгалтерського обліку наведено на рис. 5.1.

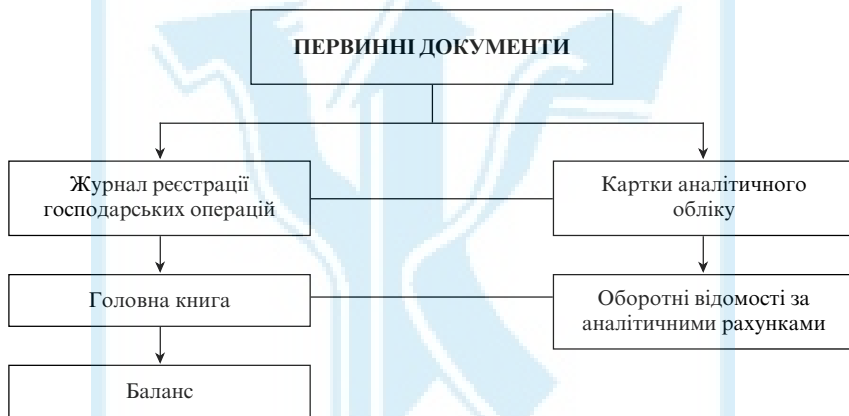


Рис. 5.1. Документообіг при формі обліку Журнал — Головна

Переваги форми бухгалтерського обліку Журнал-Головна полягають в її простоті, наочності й у тому, що основним реєстром є книга, а не окремі аркуші, що унеможлиблює втрату окремих аркушів реєстру.

Недоліки цієї форми полягають у пристосованості до ручної праці, а також у тому, що при великій кількості записів часто виникає потреба в перенесенні (перепишуванні) сум зі сторінки на сторінку, що створює можливість для пропусків і опісок; при великій кількості використовуваних синтетичних рахунків одного розвороту сторінок недостатньо, і бухгалтери змушені застосовувати вкладиші, що, звісно, робить реєстр громіздким.

5.5. Журнальна форма бухгалтерського обліку

Основними реєстрами журнальної форми є журнали, побудовані за кредитовою ознакою, тобто у відповідних графах відображаються рахунки, що дебетуються, і загальне значення рахунка, що кредитується.

У журналах одночасно відображаються хронологічні та систематичні записи. В окремих журналах записи робляться з безпосередньо перевірених і прийнятих до обліку первинних документів або на основі підсумків нагромаджувального документа.

За деякими рахунками поряд з журналами ведуться дебетові відомості.

Оскільки в журналах господарські операції групуються за кредитом одного рахунка і дебетом різних рахунків, то кожний журнал становить сукупність проведень за звітний період. Підсумки, що відображені в журналах, записуються в головну книгу. У ній обороти за кредитом відображаються одним записом, а дебетові обороти формуються за кожним рахунком у головній книзі з різних журналів.

Журнальна форма обліку — це форма, при якій застосовуються журнали. Записи в журнали робляться з первинних документів у розрізі кореспондуючих рахунків за **кредитовою ознакою**, тобто за кредитом конкретного рахунка в кореспонденції з дебетом рахунків. Місячні підсумки кожного журналу відображають **загальну суму кредитового обороту рахунка**, операції якого враховуються в журналі, і суми дебетових оборотів кожного кореспондуючого з ним рахунка. Господарські операції записуються в журнали в міру їх здійснення й оформлення первинними документами і, таким чином, одночасно здійснюються систематичні та хронологічні записи.

Журнал — це облікова таблиця, побудована за шаховою формою, де можна одним записом відобразити операцію, що обліковується одразу на двох рахунках — за дебетом і кредитом.

Вияток становлять журнали, що відображають рух коштів на поточному рахунку та в касі. З метою посилення контролю за збереженням і використанням коштів за цими рахунками ведуть допоміжні відомості за дебетом цих рахунків.

Правильність ведення записів у журналі звіряється шляхом порівняння **суми підсумків за дебетом рахунків із загальним підсумком за кредитом рахунка**. Вивірені місячні підсумки з журналів переносяться в Головну книгу.

У Головну книгу **кредитовий оборот** за рахунком переноситься загальною сумою з відповідного журналу, а обороти за дебетом — з інших журналів за кореспондуючими рахунками. Таким чином, у Головній книзі розшифровується дебетовий оборот рахунка, а в журналі — кредитовий.

Головна книга ведеться правильно, якщо суми підсумків дебетових і кредитових оборотів, а також суми підсумків дебетових і кредитових сальдо збігаються.

Такі перевірки можна також здійснювати за допомогою оборотної відомості за рахунками синтетичного обліку (розглянуто раніше).

Головна книга відкривається на **один рік** і ведеться за синтетичними рахунками за **дебетовою ознакою** господарських операцій. У ній щодо кожного рахунка наводяться початкове сальдо, **дебетові** обороти за місяць, що обліковується, у розрізі кореспондуючих рахунків, а **кредитові** обороти — одним записом, кінцеве сальдо.

Кожний синтетичний рахунок у книзі ведеться на окремій сторінці, а місячні обороти записуються в окремому рядку.

Наприкінці кварталу залишки за кожним синтетичним рахунком переносяться в Баланс.

Документообіг при журнальній формі обліку наведено на рис. 5.2.

Приклад. Розглянемо порядок заповнення журналу за таких умов:

- 1) отримано в касу з розрахункового рахунка — 1000 грн;
- 2) виплачено заробітну плату працівникам — 900 грн;
- 3) повернуто в касу невикористаних підзвітних сум — 200 грн.



Рис. 5.2. Документообіг при журнальній формі обліку

Журнал № 2
“Поточний рахунок у національній валюті”

грн.

Дата	Підстава	3 Кт 311 у дебет рахунків			Разом за Кт
		30 “Каса”	63 “Постачальник”	65 “Пенсійний фонд”	
02.04	Виписка банку. Отримано в касу. Прибутковий касовий ордер № 1	1000,0			1000,0
	Разом	1000,0			1000,0

Журнал № 1 “Каса”

грн.

Дата	Підстава	3 Кт 30 у дебет рахунків			Разом за Кт
		66 “Заробітна плата”	31 “Поточний рахунок”	372 “Підзвітні особи”	
02.04	Розрахунково-платіжна відомість № 4. Виплачено	900,0			900,0
	Разом	900,0			900,0

Журнал “Розрахунки з підзвітними особами”

грн.

Дата	Підстава	3 Кт 372 у дебет рахунків		Разом за Кт
		30 “Каса”	372 “Підзвітні особи”	
02.04	Прибутковий касовий ордер № 2. Повернення підзвітних сум	200,0		200,0
	Разом	200,0		200,0

Поряд з журналами ведеться Головна книга. Це журнал, де кожному рахунку відведено окремий розворот (аркуш). Записи в Головну книгу робляться раз на місяць, оскільки туди заносяться тільки місячні підсумки з журналів. Наведемо аркуш Головної книги за рахунком “Каса”.

Рахунок 30 “Каса”

грн.

Місяць	У Дт 30 з Кт рахунків			Оборот за Дт	Оборот за Кт	Сальдо кінцева Дт
	31	372	...			
						100,0
Січень				1800,0	1900,0	—
Лютий				2000,0	1700,0	300,0
Березень				1500,0	1700,0	100,0
Квітень	1000,0	200,0		1200,0	900,0	400,0

Рахунок 30 “Каса” активний, сальдо на кінець місяця відображається тільки за Дт і визначається за формулою $Ск = Сп + Од - Ок$, де Ск — сальдо кінцеве; Сп — сальдо початкове; Од — оборот за дебетом; Ок — оборот за кредитом.

Здійснюємо розрахунки:

$$Ск \text{ січня} = 100 + 1800 - 1900 = 0;$$

$$Ск \text{ лютого} = 0 + 2000 - 1700 = 300;$$

$$Ск \text{ березня} = 300 + 1500 - 1700 = 100;$$

$$Ск \text{ квітня} = 100 + 1200 - 900 = 400.$$

Цифру, яку поставлено в Головну книгу за рахунком “Каса” у графу “Оборот за Кт” у рядку квітень, взято з журналу-ордера по касі в останньому підсумковому рядку у графі “Разом за Кт” — це загальний, сумарний оборот за Кт за квітень. Для визначення обороту за дебетом необхідно відкрити всі журнали і знайти в кожному з них графу «У Дт 30 “Каса”». У розглядуваному прикладі така графа була тільки в журналах за рахунком 31 “Поточний рахунок” і рахунком 372 “Розрахунки з підзвітними особами”. І на підставі даних підсумкових рядків за місяць — останнього рядка в кожному журналі за конкретною графою потрібного рахунка (30 “Каса”) — робляться записи в Головну книгу. Однак для зручності бухгалтер може вести так звані дебетові відомості, де облікова інформація систематизується в розрізі кореспондуючих дебетових рахунків. Наведемо приклад відомості за рахунком 30 “Каса”.

Відомість за рахунком 30 “Каса”

грн.

Дата	Підстава	У Дт 30 з Кт рахунків				Разом за Дт
		31	70	372	...	
02.04	Приб. кас. ордери № 1, 2 (ПКО)	1000,0		200,0		1200,0
	Разом	1000,0		200,0		1200,0

У цій відомості відображена операція “Надійшли гроші з розрахункового рахунка за ПКО № 1 у касу, 1000”. Якщо уважно розглянути відомість і журнал, то можна дійти висновку, що вони відображають відомий рахунок,

Дт

“Рахунок”

Кт

але деталізованіший, з повною розшифровкою: з яких рахунків сума потрапила в Дт розглянутого рахунка, а з яких рахунків — у Кт. Якщо на кожному рахунок вести відомості й журнали, то бухгалтер завжди матиме детальне уявлення про рух на рахунках бухгалтерського обліку на підприємстві.

Принагідно зауважимо, що в журналах і відомостях зручно вести аналітичний облік.

Приклад.

1. На початок місяця борг Іванова становив 50,0 грн, Петрова — 100,0 грн, а Коновалову підприємство повинно відшкодувати витрати на господарські потреби в розмірі 30,0 грн.

2. Іванов відвітувався про купівлю канцтоварів, подавши авансовий звіт на суму 70,0 грн. Петров повернув у касу 100,0 грн, а Коновалову з каси виплачено 30,0 грн.

3. Необхідно відобразити операції на рахунках бухгалтерського обліку. Оскільки йдеться про співробітників підприємства, що беруть гроші під звіт, розрахунок з ними здійснюватиметься на рахунку 372 “Розрахунки з підзвітними особами”. Сальдо на початок місяця: за Дт — 150,0, за Кт — 30,0. Складемо проведення:

1. Іванов відвітувався про купівлю канцтоварів (авансовий звіт № 3): Дт 23 – Кт 372 – 70,0 грн.

2. Петров повернув у касу Дт 30 – Кт 372 – 100,0 грн.

3. Коновалову виплачено Дт 372 – Кт 30 – 30,0 грн.

Складемо відомість і журнал за рахунком 372 “Розрахунки з підзвітними особами”.

грн.

Прізвище	Сп		Дата	Номер документа	Відомість за рахунком 372		Журнал за Кт 372			Ск	
	Дт	Кт			У Дт 372 з Кт рахунків		З Кт 372 у Дт рахунків			Дт	Кт
					Кт 30	Разом Дт 372	Дт 23	Дт 30	Разом Кт 372		
Іванов	50,0	—	02.04	Ав. звіт № 3	—	—	70,0	—	70,0	—	20,0
Петров	100,0	—	12.04	—	—	—	—	100,0	100,0	—	—
Коновалов	—	30,0	15.04	—	30,0	30,0	—	—	—	—	—
Разом	150,0	30,0	—	—	30,0	30,0	70,0	100,0	170,0	—	20,0

Із цього журналу видно, хто і скільки винен підприємству, а також кому і скільки винне підприємство. Підсумковий рядок відповідає сальдо й оборотам, які будуть відображенні в оборотній відомості за рахунком 372 “Розрахунки з підзвітними особами” і в Головній книзі. Усі суми, відображені у відомості та журналі, повинні також потрапити у кореспондуючі рахунки (23, 30): відповідно в дебет чи у кредит.

Однією з істотних переваг журнальної форми обліку є пристосованість облікових реєстрів для складання звітності, що робить її зручною.

5.6. виправлення помилок у реєстрах бухгалтерського обліку

Щороку станом на 31 грудня рахунки бухгалтерського обліку закриваються. Виявлені в облікових реєстрах помилки потрібно своєчасно виправити. Залежно від часу виявлення помилок застосовують такі способи виправлення помилок:

- коректурний;
- “червоне сторно”;
- додаткові проведення.

Сутність **коректурного способу** полягає в тому, що неправильні дані закреслюються лінією так, щоб можна було прочитати написане, а зверху замість неправильного робиться правильний запис. Поряд з ним необхідно записати де допущено помилку. Такий спосіб виправлення застосовується тоді, коли помилка не стосується кореспонденції рахунків і її виявлено до складання бухгалтерської звітності.

Наприклад: Д 601 К 311 230 000

Д 601 К 311 20000

Сутність способу “**червоне сторно**” полягає в тому, що неправильні статті сторнуються (виправляються) і водночас робляться правильні записи. За допомогою цього способу відображається бухгалтерське проведення, що повторює первісний помилковий запис, але червоними чорнилами. Це свідчить про те, що при розрахунках оборотів суми, записані червоними чорнилами, віднімаються, а поряд робиться правильне проведення. Записи способу використовуються тоді, коли в господарській операції відображено правильне проведення, але на більшу суму, ніж потрібно. У такому разі тільки на зайву суму сторнується проведення.

Спосіб **додаткових проведення** застосовується в бухгалтерському обліку тоді, коли проведення зроблено правильно, але на меншу суму. В окремих випадках виправлення забороняється. Це стосується банківських і касових документів.

Питання

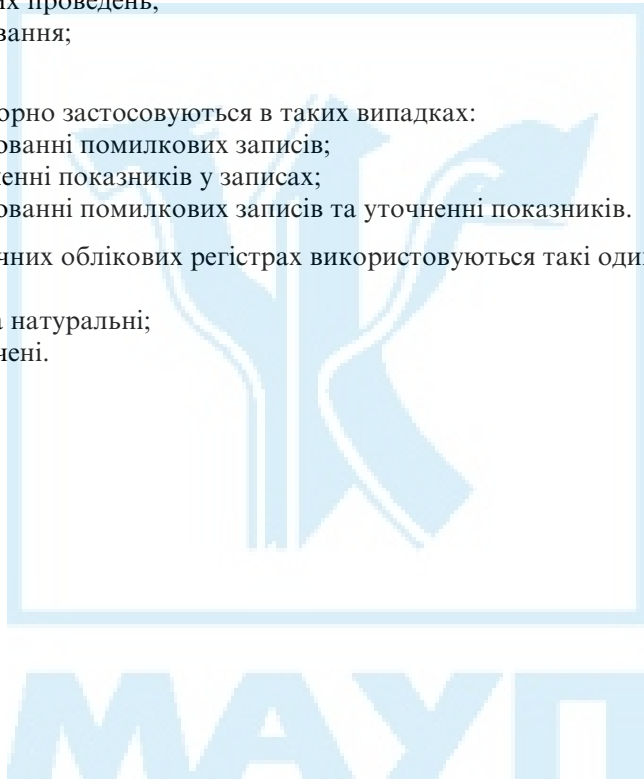
1. Навести загальну характеристику реєстрів бухгалтерського обліку.
2. Охарактеризувати класифікацію облікових реєстрів.
3. Що таке форми бухгалтерського обліку?
4. Охарактеризувати меморіально-ордерну форму обліку.
5. Охарактеризувати документообіг при формі обліку Журнал-Головна.
6. Охарактеризувати журнальну форму обліку.
7. Охарактеризувати способи виправлень у бухгалтерських реєстрах.

Тест

1. До форми обліку висуваються такі вимоги:
 - а) забезпечити повноту і реальність відображення в облікових реєстрах всього кругообігу засобів;

- б) забезпечити своєчасне складання звітності;
в) а) і б) разом.
2. Під обліковим регістром розуміють:
а) первинні документи;
б) звітні форми;
в) правильної відповіді немає.
3. Бухгалтерські регістри за способам їх заповнення поділяються на такі:
а) ручні та машинні;
б) систематизовані та хронологічні;
в) синтетичні та аналітичні.
4. Бухгалтерські регістри за розміщенням інформації поділяються на такі:
а) ручні та електронні;
б) систематизовані та хронологічні;
в) однібічні та двобічні.
5. За ознакою послідовності реєстрації записів регістри бухгалтерського обліку класифікуються так:
а) хронологічні та систематичні;
б) синтетичні та аналітичні;
в) синтетичні та хронологічні.
6. Регістри бухгалтерського обліку за ознакою узагальнення в них інформації класифікуються так:
а) систематичні та аналітичні;
б) синтетичні та хронологічні;
в) аналітичні та синтетичні.
7. Призначення систематичних регістрів бухгалтерського обліку полягає в такому:
а) відображенні однорідних за економічним змістом операцій;
б) підготовці даних для обробки на машинах;
в) відображенні операцій у хронологічному розрізі.
8. Створення і становлення журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку належить до такого періоду:
а) часів Луки Пачолі;
б) повоєнних років (1945–1949);
в) початку ХХ ст.
9. Перша форма бухгалтерського обліку з'явилась:
а) у ХІІ ст.;
б) у ХVст.;
в) на початку ХХ ст.
10. При журнально-ордерній формі обліку баланс складається за даними залишків:
а) у журналах-ордерах;
б) у Головній книзі;
в) в оборотній відомості за синтетичними рахунками.

11. Під Головною книгою розуміють:
- а) перелік рахунків, що відкриваються на підприємстві протягом звітного періоду;
 - б) журнал реєстрації господарських операцій;
 - в) оборотну відомість.
12. Бухгалтер зробив помилку при підбитті підсумків за журналом. Підсумки до Головної книги ще не занесено. Чи можливі виправлення в журналі:
- а) ні;
 - б) так, способом коректури;
 - в) так, додатковим записом.
13. Виявлені помилки в облікових записах виправляються способом:
- а) додаткових проведення;
 - б) пунктирування;
 - в) вибірки.
14. Записи сторно застосовуються в таких випадках:
- а) при анулюванні помилкових записів;
 - б) при уточненні показників у записах;
 - в) при анулюванні помилкових записів та уточненні показників.
15. В аналітичних облікових регістрах використовуються такі одиниці:
- а) грошові;
 - б) трудові та натуральні;
 - в) усі перелічені.



ОСНОВИ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО (УПРАВЛІНСЬКОГО) ОБЛІКУ

Тема 6

СУТНІСТЬ, ЦІЛІ ТА ЗМІСТ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО (УПРАВЛІНСЬКОГО) ОБЛІКУ

6.1. Сутність управлінського обліку та можливість його впровадження на підприємствах України

Необхідність здійснення глибоких економічних досліджень природи, суті та змісту внутрішньогосподарського (управлінського) обліку виникла у зв'язку з існуючим економічним положенням в Україні і процесом інтеграції вітчизняної теорії та практики в міжнародну систему обліку. Це зумовило необхідність чіткого уявлення суті управлінського обліку, що є складовою системи бухгалтерського обліку, зокрема, управлінський облік забезпечує потреби управління в інформації.

Для вітчизняної наукової думки було традиційним визнання існування двох відокремлених сфер практичної діяльності, що зумовлюють розвиток двох галузей спеціальних знань: з одного боку — бухгалтерського обліку, з іншого — управління підприємством. При цьому управлінню відводилась основна роль у розробці можливих варіантів управлінських рішень. Облік же вважався однією з функцій управління з відповідною метою, завданнями, принципами.

Однак ринкова економіка спонукала до створення нових форм організації діяльності підприємства, і нині вже немає сумніву, що бухгалтерський облік повинен забезпечувати досягнення двох основних цілей — складання фінансової звітності й обґрунтування рішень, пов'язаних з управлінням підприємством.

У результаті вітчизняна наука взяла на озброєння не тільки окремі прийоми і методи, а й власне поняття “управлінський облік”. Це зумовлено тим, що нині через облік реалізуються всі інші функції управління. Він є універсальною інформаційною базою для планування, аналізу, контролю та стимулювання діяльності підприємства.

Отже, **внутрішньогосподарський (управлінський) облік** — це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки та передання інформації, що використовується управлінською ланкою для планування й контролю виробничих ситуацій і оцінки можливих тенденцій розвитку всередині організації.

Але було б помилковим сприймати управлінський облік як щось нове для вітчизняної економіки.

У 20-х — на початку 30-х років функції бухгалтерських служб були значно ширшими, ніж у подальшому за часів радянської влади. Бухгалтер того часу займався

як обліковою, так і планово-аналітичною роботою. В міру розвитку в країні соціалістичної системи господарювання і укріплення централізованого планування від бухгалтерської служби поступово відокремились планові та фінансові відділи з переданням їм частини бухгалтерських повноважень. Внаслідок цього діяльність бухгалтера фактично звелася до реєстрації факторів господарської життєдіяльності підприємства.

У радянській економіці неодноразово робилися спроби впровадження принципів управлінського обліку. У середині 70–80-х років великого поширення дістали підходи до побудови внутрішньогосподарського розрахунку, що базувався на одній з концепцій управлінського обліку — обліку за центрами відповідальності.

Ще одна з передумов становлення управлінського обліку полягала в тому, що вітчизняною практикою глибоко опрацьовано питання, пов'язані з обліком витрат і калькулюванням собівартості продукції. Нагромаджено багатий теоретичний і практичний досвід у галузі нормативного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, подібного до системи “стандарт-костинг” в управлінському обліку.

Проте, прийоми й методи управлінського обліку, які використовувалися в директивній економіці, не давали позитивних результатів, не було зацікавлення у зниженні виробничих витрат. Саме тому не вдалося зруйнувати витратний механізм у ціноутворенні. Тільки в умовах ринкових відносин можлива об'єктивна інтеграція методів управління й обліку в єдину систему управлінського обліку.

Деякими питаннями, які є прерогативою бухгалтерського обліку, займаються нині окремі підрозділи підприємства (фінансові, планові, аналітичні відділи), через це потрібна інформація розкидана між різними службами й не може бути своєчасно і комплексно використана. Економічна діяльність якщо й аналізується, то з великим запізненням, коли основні фінансові показники вже сформовані й можливість впливу на них втрачена. А ефективність діяльності окремих підрозділів, як правило, взагалі не аналізуються.

З огляду на викладене перехід на національні стандарти бухгалтерського обліку, нові економічні умови сприятиме розширенню функцій і повноважень бухгалтерської служби. Бухгалтерська професія виходить на якісно вищий рівень, а бухгалтер-аналітик у своїй діяльності переходить від облікової реєстрації господарських фактів до управління виробництвом.

6.2. Предмет, метод і функції внутрішньогосподарського (управлінського) обліку

Предмет управлінського обліку в загальному розумінні — це сукупність об'єктів у процесі всього циклу управління виробництвом. Ці об'єкти можна об'єднати у дві групи:

- 1) виробничі ресурси, що забезпечують ефективну працю людей у процесі господарської діяльності підприємства;
- 2) господарські процеси та їх результати, що в сукупності становлять виробничу діяльність підприємства.

В управлінському обліку використовуються різні методи, зокрема:

- елементи методу бухгалтерського обліку — рахунки і подвійний запис, інвентаризація і калькуляція;
- статистичні (індексні);

- математичні — кореляція, лінійне програмування, а також спосіб найменших квадратів.

Усі перелічені методи інтегровані в єдину систему і використовуються з метою управління виробництвом.

Переваги управлінського обліку порівняно з традиційним вітчизняним обліком виробничих витрат полягають у такому:

- гнучкості;
- спрямованості на кінцевий результат (постійне порівняння затрат, випуску і результатів в усіх структурних підрозділах підприємства);
- оперуванні різними категоріями собівартості (повна, стандартна, скорочена).

Основні цілі управлінського обліку повинні збігатися з цілями адміністрації підприємства. Зокрема, до основних належать такі цілі:

- подання інформаційної допомоги керівництву;
- контроль і прогнозування витрат;
- вибір найефективніших шляхів розвитку підприємства;
- прийняття оперативних управлінських рішень.

Відповідно до цих цілей визначаються й **функції управлінського обліку**:

- **інформаційна** — забезпечення керівників усіх рівнів управління інформацією, яка необхідна для поточного планування, контролю і прийняття оперативних управлінських рішень;
- **комунікаційна** — формування інформації, яка є засобом внутрішнього комунікаційного зв'язку між рівнями управління і структурними підрозділами;
- **контрольна** — оперативний контроль і оцінка результатів діяльності внутрішніх підрозділів та підприємства загалом;
- **прогностична** — перспективне планування і координування розвитку підприємства на основі аналізу й оцінки фактичних результатів діяльності.

6.3. Схожість і відмінності фінансового та управлінського обліку

Управлінський та фінансовий облік тісно взаємопов'язані. Це зумовлюється насамперед тим, що вони є складовими єдиної системи бухгалтерського обліку, мають єдині принципи й методи, єдину систему первинного обліку, єдине професійне середовище.

Але існує і велика кількість розбіжностей між ними. Відобразимо їх у вигляді наступної таблиці.

Таблиця 6.1.

Ознака	Фінансовий облік	Управлінський облік
Основні споживачі	Менеджери і зовнішні споживачі	Менеджери різних рівнів всередині підприємства
Одиниця	Єдина грошова одиниця	Різні одиниці (у тому числі й якісні показники)
Періодичність складання звітів	Регламентовано (як правило, річні та квартальні звіти)	У міру потреби
Спрямованість	Оцінка минулого	На майбутнє
Відкритість даних	Більшість даних широкодоступна	Комерційна таємниця

На відміну від фінансового обліку, який ведеться з дотриманням певних офіційних регламентів (інструкції, стандарти тощо), встановлених державними органами або професійними організаціями, управлінський облік не обмежений у виборі методів та правил. Він розробляється підприємством самостійно з урахуванням різних параметрів.

Фінансова звітність відображає фінансовий стан і результати діяльності підприємства за рік або квартал. Така звітність не дає змоги оцінювати й аналізувати діяльність окремих підрозділів і оперативно впливати на відхилення від запланованих параметрів. Тому в системі управлінського обліку інформація про діяльність окремих сегментів (підрозділів, районів збуту, виробничих ланок тощо) формується й надається менеджерами за короткі проміжки часу (доба, тиждень, місяць) або в міру потреби прийняття рішень.

Важливою ознакою відмінності фінансового та управлінського обліку є їх спрямованість.

Якщо фінансовий облік відображає операції, що вже здійснені, то основним завданням управлінського обліку є передбачення наслідків майбутніх операцій. Іншими словами, в управлінському обліку історична інформація використовується переважно для прогнозування.

Нарешті, якщо фінансова звітність оприлюднюється шляхом подання її до податкових інстанцій або може бути отримана на замовлення (банку, вищої організації), то більшість даних управлінського обліку є комерційною таємницею підприємства, оскільки відображає його стратегію і тактику в конкурентній боротьбі.

6.4. Етапи становлення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку

Поділ бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський відбувався поступово.

Зокрема, процес формування й розвитку управлінського обліку поділяється на три етапи.

Тривалий час бухгалтерський облік був лише засобом реєстрації господарських операцій методом подвійного запису і складання фінансової звітності. Облік витрат як частина бухгалтерського обліку тільки узагальнював витрати та калькулював собівартість продукції.

На початку ХХ ст. стало зрозуміло, що в умовах загострення конкуренції, ускладнення технології та організації виробництва традиційний облік не повною мірою задовольняє потреби управління в інформації. Внаслідок цього було посилено контрольну функцію обліку через застосування системи калькулювання стандартних витрат і оперативного аналізу відхилень. Такий облік назвали **аналітичним**.

Другий етап розвитку управлінського обліку почався всередині 30-х років і пов'язаний насамперед з розробкою системи калькулювання змінних витрат та обліку за центрами відповідальності. З'являються такі системи обліку, як простий і розвинений "директ-костинг", а відповідно й показник маржі як різниця між виручкою від реалізації продукції та змінними витратами. Такий облік назвали **маржинальним**.

Третій етап розвитку управлінського обліку почався всередині 70-х років у зв'язку з посиленням ролі стратегічного управління в умовах глобальних змін у технології виробництва та в системах управління.

Якщо до цього часу управлінський облік орієнтувався лише на управління виробництвом, то щодалі більшою мірою він перетворюється на стратегічний управлінський облік.

Сучасний управлінський облік, використовуючи зовнішню та внутрішню інформацію, забезпечує потреби не тільки виробництва, а й маркетингу, управління дослідженнями, а також виконує інші функції бізнесу, аналізує діяльність з урахуванням як поточних, так і довгострокових цілей.

Проте якщо в 1962 р. американські вчені назвали появу управлінського обліку “обліковою революцією”, то до середини 80-х років ейфорія, пов’язана зі створенням управлінського обліку, відійшла і виявились його очевидні недоліки. Основними з них є такі:

- неможливість отримання повного уявлення про собівартість, зокрема, що ширший асортимент випущеної продукції, то нижча достовірність обчисленої собівартості;
- стандартна собівартість, за якою в управлінському обліку визначається вартість продукції, відрізняється від фактичної й не може бути базою для ціноутворення та визначення ефективності використання ресурсів;
- методологічна нестійкість у визначенні прибутку;
- фінансовому облікові завжди віддавалась перевага порівняно з управлінським і через це останній відстав у розвитку;
- працівники бухгалтерії надто завантажені поточною роботою з реєстрації фактів господарської діяльності, а тому позбавлені можливості надавати будь-яку практичну допомогу адміністрації.

Проте усвідомлення недоліків лише стимулює бажання їх усунути, а в існуванні управлінського обліку вже немає сумніву.

6.5. Системи записів господарських операцій на розрахунках управлінського та фінансового обліку

Важливим методологічним питанням організації управлінського обліку є його місце в системі рахунків бухгалтерського обліку.

Міжнародна практика виробила два основних варіанти зв’язку між управлінською та фінансовою бухгалтерією. Цей зв’язок здійснюється за допомогою контрольних рахунків, до яких належать рахунки витрат і доходів фінансової бухгалтерії (рахунки 9 та 7 класу національного плану рахунків).

Двоколовий (автоматичний) принцип зв’язку рахунків фінансового та управлінського обліку передбачає вирізнення двох автономних систем рахунків відповідно до цілей фінансового та управлінського обліку, а зв’язок між ними здійснюється за допомогою парних контрольних рахунків, що називаються дзеркальними, або рахунками-екранами і відображаються як у фінансовому обліку, так і в управлінському.

Фінансовий результат визначається як у фінансовому обліку, так і в управлінському, і в кінцевому підсумку фінансовий облік спрямований для визначення фінансового результату з метою оподаткування, а в автономному управлінському обліку повинен бути виявлений економічно обґрунтований результат (з позицій фірми).

Організація управлінського обліку базується на використанні методів визначення повної собівартості, але при цьому застосовуються й інші методи: простий та розвинений “директ-костинг”, нормативний метод, “стандарт-костинг”.

Цей підхід характерний для великих промислових підприємств країн так званої англосаксонської групи — США, Великобританії, Австралії, Канади. Для них характерна відсутність жорсткого регулювання обліку з боку держави і як наслідок відсутність єдиного національного плану рахунків. Бухгалтерський облік у цих країнах є саморегулювальною системою, оскільки його правила, принципи і концепції розробляються та приймаються професійними організаціями облікових працівників. Системи рахунків підприємства цих країн вибирають самостійно виходячи з масштабів і характеру своєї діяльності.

Для підприємств України, де існує жорстка система державного регулювання обліку та звітності, доцільніше використання досвіду європейських країн зі значним регулюванням економіки, і насамперед Франції та Німеччини, для яких характерний **інтегрований підхід** до побудови плану рахунків. За такого підходу рахунки фінансового і управлінського обліку кореспондуються в межах єдиної системи, а їх взаємозв'язок відбувається за допомогою контрольних рахунків, які прямо кореспондують з рахунками управлінського обліку.

У процесі історичного розвитку сформувалися й розвиваються три основні системи обліку: загальна, інтегрована та змішана.

Загальну систему обліку застосовують підприємства сфери послуг, торгівлі, а також невеликі промислові підприємства, які випускають однорідну продукцію. Ця система базується на періодичному обліку запасів, тобто протягом звітного періоду на рахунках запасів не відображається їх зміна (відпуск, надходження), а наприкінці звітного періоду здійснюється інвентаризація запасів у місцях їх зберігання і на основі її результатів балансовим методом визначаються витрати (відпуск) відповідних запасів.

Витрати підприємства обліковуються за елементами, кількість та склад яких визначає підприємство. Доходи обліковуються за їх видами: від реалізації продукції (товарів), інвестицій у цінні папери та ін. Наприкінці звітного періоду всі рахунки витрат і доходів закриваються через списання їх сальдо на рахунок “Прибутки та збитки”, за даними якого визначається фінансовий результат діяльності підприємства.

На промислових підприємствах поряд з обліком витрат за елементами застосовується Зведений рахунок виробництва, за даними якого визначається собівартість випущеної продукції. У дебет цього рахунка наприкінці звітного періоду списуються залишки незавершеного виробництва на початок періоду, а також усі елементи виробничих витрат звітного періоду. З кредиту цього рахунка списуються залишки незавершеного виробництва на кінець періоду, визначені інвентаризацією. У результаті сальдо Зведеного рахунка виробництва відображатиме виробничу собівартість готової продукції і списується в дебет Зведеного рахунка прибутку.

У дебет Зведеного рахунка прибутку списується також залишок готової продукції на початок періоду і дебетове сальдо всіх рахунків невиробничих витрат. За кредитом Зведеного рахунка прибутку відображаються доходи звітного періоду і залишок готової продукції на кінець періоду. Кінцеве сальдо Зведеного рахунка прибутку відображає фінансовий результат звітного періоду.

Більшість промислових підприємств США, Великобританії, Канади та інших країн англосаксонської групи використовують **інтегровану систему обліку**, яка забезпечує калькулювання собівартості окремих видів продукції і контроль ви-

трат на її виробництво. Це досягається через “вмонтування” рахунків виробничого обліку в загальну систему рахунків, у результаті чого вони кореспондують з рахунками фінансового обліку. Інтегрована система обліку базується на безперервному обліку запасів, тобто всі поточні зміни запасів сировини, готової продукції та незавершеного виробництва відображаються на рахунках відповідних запасів.

В основу відокремлення рахунків для обліку витрат при інтегрованій системі обліку покладено функціональну ознаку. Для цього застосовуються рахунки, ідентичні рахункам 23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”. На перших двох з наведених рахунків відображаються витрати, пов’язані з виробництвом продукції. Прямі виробничі витрати відображаються безпосередньо на рахунку 23 “Виробництво”, а непрямі накопичуються на рахунку 91 і наприкінці звітнього періоду списуються на рахунок 23 та розподіляються між об’єктами калькулювання.

Витрати підрозділів, що займаються невиробничою діяльністю (управління, збут, дослідження), не включаються у виробничу собівартість, а списуються на рахунок фінансових результатів у тому обліковому періоді, в якому були здійснені.

Змішана система обліку передбачає відокремлене ведення рахунків фінансового та виробничого обліку, які не кореспондують один з одним.

У системі рахунків виробничого обліку здійснюються облік запасів, калькулювання собівартості продукції і визначається фінансовий результат основної діяльності підприємства.

У системі рахунків фінансового обліку відображаються розрахунки з дебіторами і кредиторами, а також визначається загальний фінансовий результат діяльності підприємства.

Як зазначалося, взаємозв’язок фінансового та виробничого обліку здійснюється за допомогою спеціальних контрольних рахунків.

У фінансовому обліку використовується Контрольний рахунок управлінського обліку, а в управлінському — Контрольний рахунок фінансового обліку. Ці рахунки мають протилежну будову і дзеркально відтворюють один одного.

Сума прибутку, розрахованого за даними виробничого обліку, не збігається із сумою прибутку фінансового обліку. Це пояснюється тим, що в системі виробничого обліку формується прибуток від основної діяльності підприємства, а в системі рахунків фінансового обліку відображається ще й прибуток чи збиток від позареалізаційних операцій, фінансової та інвестиційної діяльності, зокрема, одержані та сплачені відсотки, дисконти, дивіденди.

На практиці розбіжності у прибутку можуть зумовлюватись також застосуванням різних методів оцінки запасів. Наприклад, застосування методу ФІФО у фінансовому обліку, а методу нормативних витрат в управлінському призведе до розбіжностей в оцінці прибутку.

Для українських підприємств рекомендовано застосовувати загальну або інтегровану систему обліку відповідно до особливостей будови національного плану рахунків.

Малі виробничі підприємства, вибравши загальну систему обліку, зможуть використовувати рахунок 23 “Виробництво” для визначення собівартості виготовленої продукції та рахунки класу 8 “Витрати за елементами”. Ця система дає можливість обліковувати витрати одночасно за статтями калькуляції в розрізі різних

об'єктів на рахунку 23 і за елементами витрат у загальній сумі для формування фінансових результатів та складання фінансової звітності. Таким чином, дані аналітичного обліку за рахунком 23 становитимуть комерційну таємницю підприємства, а дані рахунків класу 8 будуть відкриті (див. наведену далі схему).

К-т рах. 20, 22
→
К-т рах. 66
→
К-т рах. 65
→
К-т рах. 13
→
К-т рах. 39, 63,
→
64, 10, 11, 12, 14, 15, ...

На великих підприємствах доцільно застосовувати інтегровану систему обліку. Для обліку прямих виробничих витрат слід використовувати рахунок 23 “Виробництво”, непрямих — рахунок 91 “Загальновиробничі витрати”, адміністративних витрат та витрат на збут — рахунки відповідно 92 “Адміністративні витрати” та 93 “Витрати на збут”.

Групування даних за статтями витрат, видами продукції та центрами відповідальності здійснюватиметься через організацію аналітичного обліку в межах перелічених рахунків.

Питання

1. Що таке управлінський облік?
2. Що є предметом управлінського обліку?
3. Переваги управлінського обліку.
4. Основні цілі управлінського обліку.
5. Основні функції управлінського обліку.
6. Основні відмінності фінансового і управлінського обліку.
7. Етапи становлення управлінського обліку.
8. Що передбачає двоколовий принцип зв'язку рахунків фінансового та управлінського обліку?
9. Що передбачає загальна система обліку?
10. Що передбачає змішана система обліку?

Тест

1. Управлінський облік — це:
 - а) процес виявлення, вимірювання, накопичення інформації, що використовується для оцінки можливих тенденцій розвитку між організаціями;
 - б) процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки та передавання інформації, що використовується управлінською ланкою для планування та контролю виробничих ситуацій і оцінки можливих тенденцій розвитку всередині організації;

- в) сукупність інформації, що використовується управлінською ланкою для планування та контролю виробничих ситуацій.
2. В яких роках підходи до побудови господарського розрахунку, який базувався на концепції обліку за центрами відповідальності, були поширені:
- а) у 50–60-х роках;
 - б) у 80–90-х роках;
 - в) у 70–80-х роках.
3. До предмета управлінського обліку належать:
- а) виробничі ресурси, господарські процеси;
 - б) виробничі ресурси та запаси;
 - в) господарські процеси та трудові ресурси.
4. Гнучкість, спрямованість на кінцевий результат, оперування різними категоріями собівартості в управлінському обліку — це:
- а) переваги;
 - б) недоліки;
 - в) основні цілі.
5. До функцій управлінського обліку належать:
- а) контрольна, регулівна, управлінська, комунікаційна;
 - б) інформаційна, комунікаційна, контрольна, прогнозна;
 - в) виховна, захисна, оперувальна.
6. Основною відмінністю фінансового і управлінського обліку є така:
- а) спрямованість;
 - б) відкритість даних;
 - в) споживачі інформації.
7. Процес формування й розвитку управлінського обліку поділяється на таку кількість етапів:
- а) три;
 - б) чотири;
 - в) п'ять.
8. Американські вчені назвали появу управлінського обліку “обліковою революцією” в такому році:
- а) 1960;
 - б) 1962;
 - в) 1964.
9. Загальну систему обліку застосовують такі підприємства:
- а) які випускають однорідну продукцію;
 - б) сфери торгівлі та послуг;
 - в) сфери послуг, торгівлі, невеликі промислові, що випускають однорідну продукцію.
10. Інтегровану систему обліку використовують підприємства таких країн:
- а) Канади, США, Великобританії та інших країн англосаксонської групи;
 - б) Росія, Україна, Туреччина, Білорусія;
 - в) Франція, Італія, Іспанія, Голландія.

СКЛАД ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА, ЇХ ГРУПУВАННЯ І КЛАСИФІКАЦІЯ

7.1. Особливості й напрями класифікації витрат

Одним з важливих питань організації, планування, обліку та калькулювання собівартості продукції є класифікація витрат за різними ознаками, що забезпечує глибоке вивчення складу та характеру витрат, дає змогу посилити контроль за ними і використовувати однотипні економічно обґрунтовані способи групування витрат у практиці економічної діяльності.

Під **витратами виробництва** розуміють витрачання у виробничому процесі предметів праці, засобів виробництва і власне праці для виготовлення продукції.

Основним нормативним документом, що регламентує склад витрат виробництва та їх класифікацію в Україні, є Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості (далі — Методичні рекомендації), затверджені наказом Державного комітету промислової політики України від 02.02.01 № 47. Згідно з цим положенням витрати на виробництво класифікуються за ознаками, що наведені в табл. 7.1.

Таблиця 7.1

Ознака	Витрати
1. За місцем виникнення витрат	Виробництва, цеху, дільниці, служби
2. За видами продукції, робіт, послуг	На вироби, типових представників виробів, групи однорідних виробів, одноразові замовлення, валову, товарну, реалізовану продукцію
3. За видами витрат	За економічними елементами, статтями калькуляції
4. За способами перенесення вартості на продукцію	Прямі, непрямі
5. За ступенем впливу обсягу на рівень витрат	Умовно-змінні, умовно-постійні
6. За календарними періодами	Поточні, одноразові

Традиційно розрізняються чотири напрями класифікації витрат, в основу яких покладено принцип “різні витрати для різних цілей”. Витрати класифікують:

- 1) з метою визначення їх складу;
- 2) оцінки запасів і визначення фінансових результатів;
- 3) прийняття управлінських рішень;
- 4) контролю за виконанням завдань.

Узагальнена класифікація витрат наведена на рис 7.1.



Рис. 7.1. Напрями групування витрат

7.2. Класифікація витрат з метою визначення їх складу

Витрати з метою визначення їх складу класифікуються за економічними елементами та статтями калькуляції.

Елементи витрат однорідні за економічним змістом і включають:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизацію основних фондів та нематеріальних активів;
- інші операційні витрати.

У Плані рахунків перелічені елементи витрат обліковуються на однойменних рахунках класу 8 “Витрати за елементами”.

Поділ витрат за економічними елементами дає змогу вирізнити витрати живої та уречевленої праці й тому має велике макроекономічне значення.

Це групування незмінне для будь-якої галузі народного господарства. На цьому формуються всі звітні дані з обліку витрат (розд. II Звіту про фінансові результати (ф. 2) та Звіт про витрати виробництва (ф. 5-С)). Підсумовуючи витрати за елементами в розрізі народного господарства, можна визначити макроекономічні показники, наприклад, національний дохід.

Групування витрат за економічними елементами дає також можливість відповісти на питання, що і скільки було використано на підприємстві за звітний період. Проте таке групування не може задовольнити потреби підприємства в інформації про витрати за їх цільовим призначенням, місцем виникнення, а також при здійсненні контролю за раціональним використанням матеріальних, трудових та фінансових ресурсів; не передбачене воно і для визначення собівартості окремих видів продукції. Тому витрати групуються також за калькуляційними статтями, які самотійно встановлюються кожною галуззю народного господарства.

Низка статей, що використовується, мають одну назву і зміст з деякими елементами витрат. Водночас принципова їх відмінність полягає в тому, що ці витрати в поелементному відображенні відповідають виробничо-господарській діяльності

підприємства загалом незалежно від призначення та спрямування. У статтях же витрат показуються витрачання тих самих ресурсів, але безпосередньо пов'язаних лише з випуском продукції.

Підприємства можуть формувати номенклатуру статей витрат, а також вносити зміни та доповнення в неї виходячи з власної облікової політики, особливостей технології, техніки та організації виробництва. Групування за статтями витрат надає можливість встановлювати напрями та цільове призначення окремих видів витрат, обчислювати їх у розрізі цехів та інших структурних підрозділів, визначати їх залежність від діяльності кожного підрозділу. Таке групування конкретніше й об'єктивніше, ніж групування за елементами, відображає витрати за їх роллю у процесі виробництва.

Перелік статей витрат, характерний для підприємств промисловості, наведено в табл. 7.2.

Таблиця 7.2

пор. №	Стаття калькуляції
1	Сировина та матеріали
2	Напівфабрикати власного виробництва
3	Зворотні відходи (виключаються)
4	Покупні комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи й послуги виробничого характеру, отримані від сторонніх організацій
5	Паливо й енергія на технологічні цілі
6	Основна заробітна плата робітників
7	Додаткова заробітна плата
8	Відрахування на соціальні заходи
9	Витрати, пов'язані з підготовкою та освоєнням виробництва продукції
10	Відшкодування зносу спеціальних інструментів і пристроїв цільового призначення та інші спеціальні витрати
11	Витрати на утримання й експлуатацію машин та обладнання
12	Цехові витрати
13	Втрати внаслідок технічного неминучого браку
14	Інші виробничі витрати
15	Супутня продукція (виключається)
16	Виробнича собівартість

Отже, статті витрат та економічні елементи тісно взаємопов'язані. Деякі з них є частиною певного елемента витрат. Наприклад, стаття “Основна заробітна плата” є складовою елемента “Витрати на оплату праці”. Інші ж включають кілька елементів витрат. Наприклад, до статті 91 “Загальновиробничі витрати” включаються всі елементи операційних витрат.

7.3. Класифікація витрат з метою оцінки запасів та визначення фінансових результатів

Для визначення фінансових результатів і оцінки запасів витрати слід розрізняти за відповідними класифікаційними ознаками.

Вичерпні (спожиті) витрати — це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу у звітному періоді (амортизаційні відрахування, продаж товарів).

Невичерпні (неспожиті) витрати — це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу або іншої вигоди в майбутніх періодах (куплене обладнання для використання в наступних звітних періодах).

Вичерпні витрати відображаються у звіті про фінансові результати, невичерпні — в активі балансу.

Витрати звітного періоду поділяються на такі, що включаються в собівартість продукції, і такі, що не включаються в неї, а прямо зараховуються на фінансовий результат (витрати періоду).

Витрати на продукцію — це витрати, пов'язані з виробництвом продукції або з придбанням товарів для реалізації. У виробничій сфері до таких витрат належать усі витрати, пов'язані з функцією виробництва продукції (сировина, матеріали, заробітна плата виробничих робітників і нарахування на неї, амортизація верстатів тощо).

Витрати періоду — це витрати, що не включаються в собівартість продукції та запасів і вважаються витратами періоду, в якому були здійснені. На промислових підприємствах до них зараховуються витрати на здійснення всіх інших своїх функцій (управління, маркетинг, дослідження тощо).

Витрати, що включаються в собівартість продукції на промислових підприємствах, називаються **виробничими витратами**, а витрати періоду — **витратами діяльності**.

За способом зарахування на об'єкт витрат розрізняються прямі та непрямі витрати.

Прямі витрати — це витрати, які можуть бути зараховані безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом.

Непрямі витрати — це витрати, що не можуть бути зараховані безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом. Вираз “економічно можливим шляхом” означає, що при вирішенні питання про зарахування витрат до певного об'єкта слід керуватися принципом співвідношення витрат і вигод.

Зарахування витрат до прямих або непрямих залежить від того, що є об'єктом витрат. Наприклад, амортизація верстатів і опалення цеху є прямими витратами цеху, але непрямими витратами для окремих видів продукції, що виготовляються в цьому цеху.

За економічним змістом витрати поділяються на основні та накладні.

Основні витрати — це сукупність прямих витрат на виробництво продукції. У практиці зарубіжних країн основні витрати поділяються на три групи: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати.

Прямі матеріальні витрати — це вартість витрачених матеріалів, які стають частиною готової продукції і можуть бути зараховані до певного виробу економічно можливим шляхом.

Виробничі накладні витрати — це витрати, пов’язані з процесом виробництва, які не можуть бути зараховані до певних виробів економічно можливим шляхом. Наприклад, це витрати на утримання й ремонт будівель, приміщень, устаткування, амортизація засобів, орендна плата, оплата комунальних послуг.

Виробничі накладні витрати розподіляються між виробами пропорційно вибраній базі.

Невиробничі витрати включають витрати на управління, дослідження й розробку, збут продукції тощо. Вони не включаються в собівартість продукції, а відшкодовуються за рахунок прибутку в момент їх виникнення.

7.4. Класифікація витрат з метою прийняття управлінських рішень

Для прийняття управлінських рішень необхідно розрізнити релевантні та нерелевантні витрати.

Релевантні витрати — це витрати, що можуть бути змінені внаслідок прийняття рішень, тобто майбутні. Наприклад, релевантним є рішення взяти верстат в оренду або купити його.

Нерелевантні витрати — це витрати, що не залежать від прийняття рішення (минулі).

Розглядаючи варіанти рішень, необхідно враховувати не лише дійсні, а й можливі витрати.

Дійсні витрати — це витрати, які зобов’язують сплату грошей або витрачання інших активів. Ці витрати відображаються в бухгалтерських регістрах у міру їх виникнення.

Можливі витрати (втрати) — це вигода, яка втрачається, коли вибір певного напрямку дії змушує відмовитися від альтернативного рішення. Ці витрати не відображаються в облікових регістрах і враховуються тільки в разі використання обмежених ресурсів.

Важливе значення для прийняття управлінських рішень має класифікація витрат на маржинальні та середні.

Маржинальні витрати — це витрати на виробництво додаткової одиниці продукції.

Середні витрати — це витрати на одиницю продукції всього випуску.

Класифікація за типом “поведінки витрат” залежно від змін обсягів виробництва є найважливішою для цілей планування і контролю.

За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат розрізняють умовно-змінні та умовно-постійні витрати.

Умовно-змінні витрати — це витрати, абсолютна величина яких збільшується зі збільшенням обсягу випуску продукції і зменшується з його зменшенням. Зокрема, це витрати на сировину та матеріали, покупні комплектуючі вироби, напівфабрикати, технологічне паливо і енергію, оплату праці працівників, зайнятих у виробництві продукції (робіт, послуг), з відрахуваннями на соціальні заходи, а також інші виробничі витрати.

Змінні витрати змінюються прямо пропорційно зміні обсягу виробництва.

Умовно-постійні витрати — це витрати, абсолютна величина яких зі збільшенням (зменшенням) обсягу випуску продукції істотно не змінюється. До них нале-

жать витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробничою діяльністю цехів, а також витрати на забезпечення господарських потреб виробництва. Наприклад, рентні платежі, амортизаційні відрахування.

Умовно-постійні витрати змінюються обернено пропорційно зміні обсягу виробництва.

Змінні витрати на одиницю продукції при зміні обсягу виробництва залишаються незмінними, постійні ж витрати на одиницю продукції зменшуються при збільшенні обсягу виробництва і, навпаки, збільшуються при його зменшенні.

7.5. Класифікація витрат з метою їх контролю

Для контролю за діяльністю окремих підрозділів і оцінки роботи їх керівників вирізняються контрольовані та неконтрольовані витрати.

Контрольовані витрати — це витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або істотно впливати на них. Зокрема, це використані матеріали і нарахована заробітна плата робітників.

Неконтрольовані витрати — це витрати, які менеджер не може контролювати або на які не може впливати. Це — амортизація обладнання.

7.6. Поняття та види центрів відповідальності

У системі управлінського обліку постає потреба узагальнювати витрати в такому розрізі, який забезпечує контроль і оцінку діяльності за центрами відповідальності.

Під **центром відповідальності** розуміють сферу (сегмент) діяльності, у межах якої встановлено персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, які він повинен контролювати. Для здійснення такого контролю та забезпечення підзвітності менеджерів необхідна відповідна система обліку, яка б забезпечувала збирання, опрацювання і передавання інформації про результати діяльності кожного центру відповідальності. Такою системою обліку є облік за центрами відповідальності.

Основою обліку за центрами відповідальності є закріплення витрат і доходів за керівниками різних рівнів та систематичний контроль за виконанням ними затверджених бюджетів.

За відмінностями в характері відповідальності менеджерів розрізняють три типи центрів відповідальності: витрат; прибутку; інвестицій.

Центр витрат — це підрозділ підприємства (цех, відділ, дільниця, бригада), керівник якого контролює витрати, але не контролює доходи та інвестиції.

Центр прибутку — це підрозділ (магазин, секція, кіоск), керівник якого контролює витрати й доходи, але не контролює інвестиції у власні активи.

Центр інвестицій — це господарська одиниця (філія, дочірня компанія або корпорація загалом), керівник якої одночасно контролює витрати, доходи та інвестиції.

У літературі іноді виокремлюють також **центр доходів**, тобто підрозділ, керівник якого контролює доходи, але не контролює витрати (відділ маркетингу і збуту).

Структурно-логічну модель центрів відповідальності та показників, які вони контролюють, наведено на рис. 7.2.



Рис. 7.2. Структурно-логічна модель центрів відповідальності та показників, які вони контролюють

Питання

1. Який нормативний документ регламентує склад витрат виробництва?
2. Напрями класифікації витрат.
3. Що таке вичерпні та невичерпні витрати?
4. Що таке релевантні та нерелевантні витрати?
5. Що таке контрольовані та неконтрольовані витрати?
6. Елементи витрат.
7. Статті калькуляції.
8. Що таке витрати на продукцію?
9. Які витрати зараховують до витрат періоду?
10. Які витрати є прямими та непрямими?

Тести

1. За оцінкою запасів та визначенням фінансового результату витрати класифікуються так:
 - а) вичерпні та невичерпні; на продукцію; періоду; прямі та непрямі; основні та накладні;
 - б) за елементами і статтями калькуляції;
 - в) вичерпні та невичерпні, на продукцію, періоду; постійні та змінні.
2. Елементи витрат включають:
 - а) матеріальні витрати; витрати на оплату праці; інші операційні витрати;
 - б) амортизацію основних фондів та нематеріальних активів;
 - в) матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизацію основних фондів та нематеріальні активи; інші операційні витрати.
3. Прямими називають такі витрати:
 - а) які можуть бути зараховані безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом;

- б) які не можуть бути зараховані безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом;
 - в) пов'язані з виробництвом продукції або з придбанням товарів для реалізації.
4. На промислових підприємствах витрати, що включаються в собівартість продукції, називаються:
- а) вичерпними (спожитими);
 - б) виробничими;
 - в) діяльності.
5. Виробничими накладними називаються такі витрати:
- а) на закупівлю матеріалів;
 - б) на утримання й ремонт будівель, приміщень, устаткування, комунальні послуги, орендну плату та ін.;
 - в) на дослідження й розробку, збут продукції та ін.
6. Витрати, що можуть бути змінені внаслідок прийняття рішень, тобто майбутні, — це:
- а) можливі;
 - б) нерелевантні;
 - в) релевантні.
7. Маржинальними називаються такі витрати:
- а) на виробництво додаткової одиниці продукції;
 - б) майбутні;
 - в) які зобов'язують сплату грошей або витрачання інших активів.
8. До центрів відповідальності належать такі:
- а) центри витрат та інвестицій;
 - б) центри власних і залучених інвестицій;
 - в) центри витрат, прибутку, інвестицій.
9. Центр прибутку — це:
- а) цех, відділ, дільниця, бригада;
 - б) магазин, секція, кіоск;
 - в) дочірня компанія.
10. Центр інвестицій контролює такі показники:
- а) витрати, доходи, інвестиції;
 - б) інвестиції;
 - в) витрати, доходи.

МЕТОДИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ

8.1. Поняття про об'єкт, метод і систему обліку витрат

Важливим моментом системи управлінського обліку є розгляд процесу обліку витрат на виробництво і процесу калькулювання як єдиного облікового процесу, пов'язаного з обліком випуску продукції. При цьому вибір об'єктів обліку витрат визначає систему показників внутрішньої звітності, періодичність складання звітних калькуляцій для різних цілей управління.

Єдиний обліковий процес полягає в побудові управлінського обліку витрат на виробництво, виборі принципів класифікації витрат, номенклатури об'єктів обліку витрат (виробів, замовлень, процесів обробки, місць виникнення витрат), методів розподілу витрат між собівартістю готової продукції та незавершеним виробництвом.

Під **обліком витрат на виробництво** розуміють процес визначення розміру витрат, які припадають на кожен окрему операцію або кожний окремих продукт.

Калькулювання — це процес визначення собівартості певного об'єкта витрат.

Під **об'єктом обліку витрат** розуміють сегмент діяльності підприємства, який потребує вимірювання пов'язаних із ним витрат. Це може бути виріб, послуга, проект, замовлення, підрозділ, певний вид діяльності тощо.

Під **об'єктом калькулювання** розуміють виріб або його складову, собівартість яких треба визначити.

Собівартість об'єктів витрат визначається за допомогою системи виробничого обліку.

Система виробничого обліку — це така система обліку, яка забезпечує калькулювання і контроль собівартості об'єктів витрат. Вона передбачає дві стадії. На першій стадії витрати об'єднуються за однорідними елементами: матеріали, зарплата тощо. На другій стадії вони зараховуються до певних об'єктів витрат. При цьому прямі витрати можуть бути зараховані до відповідних об'єктів витрат на основі первинних документів, а непрямі витрати розподіляються між об'єктами витрат пропорційно вибраній базі (пряма заробітна плата, машино-години роботи обладнання тощо).

Вибір системи виробничого обліку залежить від технології та організації виробництва.

Тому різні підприємства використовують різні системи виробничого обліку.

Однак впровадження будь-якої системи виробничого обліку передбачає:

- побудову організаційної структури підприємства;
- проектування документопотоків;
- вибір відповідного методу калькулювання собівартості продукції;
- підхід до постійних виробничих витрат;
- вибір відповідного методу контролю за витратами.

Розглянемо системи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції.

Система обліку фактичних витрат полягає у формуванні витрат та прибутку для визначення фактичної собівартості й прибутку від реалізації одиниці продукції.

Система обліку стандартних витрат передбачає розробку стандартів з придбання і використання матеріалів, основних фондів, витрат праці, накладних витрат, складання калькуляції собівартості за нормативними витратами і облік фактичних витрат з виокремленням відхилень від нормативів і кошторисів.

Система обліку повних фактичних витрат, яка традиційно використовується у вітчизняному бухгалтерському обліку, передбачає всебічне і точне відображення всіх без винятку витрат. Вона передбачає групування витрат за центрами відповідальності на прямі (зараховуються безпосередньо на об'єкт калькулювання) та непрямі (розподіляються між об'єктами калькулювання пропорційно певній базі).

Система обліку часткових витрат передбачає підхід, коли в розрізі об'єктів калькулювання планується й обліковується неповна, обмежена собівартість. Вона включає тільки витрати, що залежать від зміни обсягу виробництва. Інші витрати, які за економічною сутністю так само є частиною поточних витрат, не включаються в калькуляцію, а відшкодовуються загальною сумою з виручки чи валового прибутку.

Під **методом обліку** витрат розуміють сукупність способів і прийомів, за допомогою яких витрати збираються та розподіляються між об'єктами обліку витрат.

Залежно від виду продукції, її складності, типу і характеру організації виробництва на промислових підприємствах застосовуються такі основні методи обліку витрат і калькулювання фактичної собівартості продукції: нормативний, попередільний і позамовний.

8.2. Особливості нормативного методу обліку витрат

Нормативний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції найпоширеніший на вітчизняних підприємствах. Він включає:

- поточний облік витрат окремо за встановленими нормами з урахуванням відхилень від них, виявленням місць, причин і винуватців відхилень;
- системний облік зміни норм;
- складання і періодичне коригування нормативної калькуляції, що базується на діючих нормах витрат;
- визначення фактичної собівартості випущеної продукції як алгебраїчної суми нормативної її вартості, відхилень від норм і зміни норм.

Переваги нормативного методу порівняно з іншими методами обліку витрат полягають у такому:

- уможливує безперервний, поточний, оперативний контроль за формуванням собівартості продукції (робіт, послуг), своєчасне попередження нераціонального використання ресурсів підприємства. Норми витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) відомі заздалегідь і тому увага зосереджується на виявленні й обліку відхилень від встановлених норм витрачання сировини, матеріалів, заробітної плати та інших витрат за місцями їх виникнення, причинами та винуватцями;
- сприяє достовірному калькулюванню собівартості продукції.

Існують три варіанти організації нормативного методу обліку витрат.

1. Облік повністю здійснюється за нормативними витратами (ВН). При цьому облікові дані періодично коригуються на величину виявлених відхилень (В) від фактичних витрат (ВФ):

$$\text{ВН} \pm \text{В} = \text{ВФ}.$$

2. Облік здійснюється паралельно за фактичними і нормативними витратами, на основі чого визначаються відхилення від норм:

$$\text{ВФ} - \text{ВН} = \pm \text{В}.$$

3. Облік здійснюється змішаним способом.

Основними елементами організації нормативного методу обліку витрат є облік зміни норм та відхилень від норм і складання калькуляцій собівартості продукції.

Відхиленням від норм вважається як економія, так і перевитрати матеріальних та трудових витрат (зокрема, зумовлених заміною сировини та матеріалів, оплатою непередбачених технологічним процесом робіт, доплатами за відхилення від нормальних умов праці).

На підприємствах здійснюють чіткий контроль за дотриманням норм витрат з тим, щоб не допускати необґрунтованих відхилень від встановленої технології виготовлення виробів, нераціональної заміни сировини та матеріалів, перевищення встановлених норм витрат.

Відхилення від норм допускається тільки з дозволу відповідальних працівників підприємства. Усі випадки відхилень від норм оформляються відповідними документами й обліковуються. Облік відхилень здійснюється з метою забезпечення керівників підприємства своєчасною інформацією про розміри, причини і винуватців додаткових, не передбачених нормами витрат і вжиття необхідних заходів їх запобігання.

Ще однією особливістю нормативного методу обліку витрат є організація **обліку зміни норм витрат**.

Діючі (поточні) норми розробляються на кожний вид деталі, вузла, блоку, виробу за досягнутим підприємством рівнем технології і організації виробництва. Вони використовуються для безпосереднього відпуску матеріалів на виробничі потреби й нарахування заробітної плати. Це дає змогу порівнювати з ними фактичні витрати ресурсів на виробництво. Норми систематизуються у специфікаціях норм витрат матеріалів і картках норм часу та розцінок.

На всі зміни поточних норм, що відбуваються на підприємстві, незалежно від їх причин виписуються повідомлення. У них поряд із зазначенням попередньої та нової норм, а також одержаної різниці обов'язково зазначається точна дата впровадження нової норми.

Усі зміни норм впроваджуються у виробництво тільки після їх внесення в нормативно-технологічну документацію.

Зміни діючих норм слід зараховувати до початку місяця. Якщо норми змінюються протягом звітного місяця, різниця між нормами, наведеними в нормативній калькуляції, і новими нормами вноситься до нормативної калькуляції на перше число наступного місяця.

Для визначення собівартості конкретного виду продукції при нормативному методі складаються калькуляції собівартості продукції.

Калькуляція — це розрахунок собівартості продукції, здійснений за статтями витрат.

Розрізняють калькуляції нормативні, планові та звітні.

Нормативна калькуляція відображає рівень собівартості на дату її складання. Вона розробляється на всі вироби, що випускаються на підприємстві, на основі діючих на початок звітнього періоду норм і є базою для планування собівартості продукції, обліку виробничих витрат, здійснення оперативного контролю за витратами виробництва і виконанням планових завдань щодо зниження собівартості продукції.

Нормативна калькуляція складається послідовно на деталі, вузли, збірні з'єднання і виріб загалом або тільки на виріб.

При цьому вартість матеріальних ресурсів, а також інших прямих витрат визначається за зведеними нормами їх втручання, складеними технологічними і конструкторськими відділами, та з урахуванням діючих цін на них. Трудомісткість і сума заробітної плати розраховуються за зведеними даними відділу праці, одержаними на основі технологічних карт або іншої технічної документації, що відображає рівень норм витрачання заробітної плати на початок місяця.

Витрати на обслуговування виробництва, а також інші види витрат, на які нормативи не розробляються, можна включати в нормативну калькуляцію згідно з кошторисами цих витрат.

Планова калькуляція — це розрахунок планової собівартості одиниці продукції, здійснений за статтями витрат, що характеризує максимально допустимий рівень, склад і структуру витрат на виробництво. Така калькуляція складається за рік з розподілом за кварталами. Основою складання планової калькуляції на підприємстві є технічно обґрунтовані норми витрат матеріалів і трудових ресурсів, стандарти та технічні умови, встановлені для різних видів продукції. Ці норми визначаються на основі діючих (або очікуваних) на початок планового періоду нормативів з урахуванням економічної ефективності розроблених заходів для подальшого вдосконалення виробництва.

У плановій калькуляції наводяться діюча оптова ціна підприємства на відповідний вид продукції, сума прибутку, ставка і сума акцизного збору, сума податку на додану вартість, відпускна (договірна) ціна.

Витрати на сировину, матеріали, покупні комплектуючі вироби і напівфабрикати, паливо, що споживається на технологічні цілі, визначаються на основі технічно обґрунтованих норм їх витрачання на виробництво відповідного виробу і цін на відповідні види матеріальних ресурсів.

Витрати на основну заробітну плату плануються з урахуванням трудомісткості робіт і відповідної системи оплати праці. За основу для планування витрат беруться нормативні ставки основної заробітної плати виходячи з відрядних розцінок, тарифних ставок та посадових окладів і планового обсягу виробництва відповідних видів продукції.

Непрямі витрати включаються в собівартість окремих видів продукції такими методами:

- розрахунку кошторисних ставок (витрати на утримання й експлуатацію машин і обладнання — ВУЕМО);
- пропорційного зарахування непрямих витрат до суми витрат на основну заробітну плату робітників, зайнятих у виробництві продукції і ВУЕМО (цехові витрати).

Повна собівартість товарної продукції обчислюється виходячи з планових калькуляцій окремих виробів і їх товарного випуску.

Наведені положення про планову калькуляцію застосовуються також для складання звітних калькуляцій. На підставі даних зведеного обліку витрат на виробництво складаються калькуляції фактичної собівартості, які використовуються для контролю за виконанням плану собівартості як окремих видів, так і всієї товарної продукції. Звітні калькуляції складаються на всі виготовлені підприємством види продукції.

Звітна калькуляція характеризує фактичну собівартість виготовленої у звітному періоді продукції. Вона складається в розрізі статей, передбачених планом. Але у звітній калькуляції відображаються також витрати і втрати, не передбачені плановою калькуляцією (втрати від браку).

Звітна калькуляція відображає рівень собівартості, що склався, у розрізі окремих видів витрат і є необхідним джерелом показників, що використовуються при плануванні собівартості й економічному аналізі окремих видів продукції та товарного випуску загалом.

Собівартість товарної продукції визначається сумою собівартості всіх видів продукції.

Для калькулювання собівартості товарної частини продукції необхідно розмежувати витрати на виробництво у звітному періоді, незавершене виробництво на початок і кінець періоду, а також визначити собівартість кінцевого браку, оцінити відходи виробництва і побічну продукцію. Собівартість товарної продукції визначається за формулою

$$C_T = \text{НЗВ}_n + З - \text{НЗВ}_k - Б - I_c,$$

де C_T — собівартість товарної продукції; НЗВ_n , НЗВ_k — незавершене виробництво відповідно на початок і кінець звітного періоду; $З$ — витрати виробництва у звітному періоді; $Б$ — собівартість браку; I_c — інші списання (відходи, побічна продукція).

У виробництвах, де частка незавершеного виробництва мала або його немає, собівартість товарної продукції визначається за формулою

$$C_T = З - Б - I_c.$$

8.3. Особливості та сфера застосування попередільного методу обліку витрат

Попередільний метод обліку застосовується на підприємствах з однорідною за вихідною сировиною та матеріалом і характером обробки масовою продукцією, у процесі виробництва якої переважають фізико-хімічні та термічні виробничі процеси.

Переділ — це визначена сукупність технологічних операцій, у результаті виконання яких одержують продукт праці, готовий для цієї сукупності (напівпродукт).

Існують два види попередільного методу обліку витрат: однопередільний і багатопередільний.

Однопередільний метод застосовується тоді, коли технологічний процес не поділяється, а від першої до останньої операції становить єдине ціле (наприклад, хлібовипікання).

Багатопередільний метод застосовується тоді, коли технологічний процес поділяється на кілька технологічних фаз (стадій, переділів) і в кінці кожної з них одержується напівфабрикат, який визначається за кількістю й вартістю, тобто калькулюється собівартість напівфабрикатів. Готовий продукт одержується в кінці останнього переділу.

Різновидом попередільного методу обліку витрат на виробництво є **попроцесний метод**, який застосовується у вуглесоленафтодобувній промисловості. Особливість таких підприємств полягає у відсутності незавершеного виробництва. При цьому немає потреби поділяти загальну суму витрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом.

У попроцесних виробництвах облік ведеться за кожним процесом.

При застосуванні попередільного методу обліку витрати на виробництво починаючи з підготовки видобування корисних копалин або обробки вихідної сировини і до випуску кінцевого продукту враховуються в кожному цеху, переділі, фазі, стадії, включаючи собівартість напівфабрикатів, виготовлених у попередньому цеху. У цьому зв'язку собівартість продукції, випущеної кожним наступним цехом, складається зі здійснених ним витрат і собівартості напівфабрикатів, отриманих з попереднього цеху.

Організація багатопередільного методу обліку дає можливість витрати на виробництво продукції враховувати за цехами (переділами, фазами, стадіями) і статтями витрат. Об'єктом обліку й калькулювання вважаються як окремі види, так і групи продукції, об'єднані за ознакою однорідності сировини та матеріалів, виготовлення на одному й тому ж устаткуванні, складності виробництва й обробки, однорідності призначення тощо. При цьому витрати можуть враховуватися за цехами (переділами, фазами, стадіями) загалом, а собівартість окремих видів продукції, включених у калькуляційну групу, обчислюється за допомогою економічно обґрунтованих методів.

У виробництвах, які виробляють один вид продукції або послуг (воду, електроенергію, кисень) і не мають незавершеного виробництва, застосовується однопередільний (простий) метод обліку витрат, при якому об'єкт обліку витрат і калькулювання один.

8.4. Особливості позамовного методу обліку витрат

Найприйнятнішим методом обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на підприємствах машинобудівної та металообробної промисловості є **позамовний метод**. Об'єктом обліку і калькулювання при цьому методі є окреме виробниче замовлення, що відкривається на один або кілька однорідних виробів, які передбачено випустити протягом місяця (на вироби серійного і масового виробництва), або на кожний виріб, виготовлений у порядку індивідуального (разового) замовлення, а також замовлення на виконання дослідних, експериментальних, ремонтних та інших робіт.

На кожне замовлення відкривається картка аналітичного обліку витрат, де зазначаються назва, тип виробу, замовник і строк виконання замовлення, цехи-виконавці,

планова собівартість і ціна. Уся первинна документація складається з обов'язковим зазначенням номерів (шифрів) замовлень.

При застосуванні позамовного методу витрати цехів враховуються за окремими замовленнями в розрізі статей калькуляції.

Фактична собівартість одиниці виробу або робіт визначається після виконання замовлення шляхом ділення суми витрат на кількість виготовленої за цим замовленням продукції.

8.5. Взаємозв'язок нормативного методу із позамовним та попередільним методами обліку витрат

При застосуванні **попередільного методу** обліку витрат використовуються елементи **нормативного методу** — систематичне виявлення відхилень фактичних витрат від встановлених норм, а також визначення змін цих норм. У первинних документах за зміну, декаду, добу відображаються не тільки фактичні витрати сировини, основних матеріалів, напівфабрикатів, енергії, а й їх витрати за нормами або згідно із замовленими на них виробничими завданнями. Використання елементів нормативного методу обліку забезпечує своєчасне виявлення економії або додаткових витрат за рахунок відхилень від встановленого технологічного процесу, зміни складу сировини та матеріалів, асортименту випущеної продукції. Використання елементів нормативного методу є основою для здійснення належного контролю й аналізу витрат на виробництво, обґрунтованого калькулювання фактичної собівартості продукції.

В індивідуальному і дрібносерійному виробництвах застосування **позамовного методу** поєднується з використанням основних елементів **нормативного методу обліку**. Виписування первинних документів з поділом витрат за нормами й відхиленнями від них здійснюється на основі технологічних карт або іншої технічної документації. Усі витрати на виробництво враховуються за окремими замовленнями з поділом на витрати за нормами і відхиленнями від них. Фактична собівартість продукції визначається після виконання замовлення підрахуванням витрат за нормами і відхиленнями від норм.

8.6. Особливості обліку та інвентаризації незавершеного виробництва

До **незавершеного виробництва** (НЗВ) належить продукція, що не пройшла всіх стадій (фаз, переділів) обробки, передбачених технологічним процесом, а також неуккомплектовані вироби, що не пройшли випробувань і технічного приймання.

Не належать до НЗВ забраковані напівфабрикати (деталі), що не підлягають виправленню, а також сировина, матеріали, напівфабрикати, покупні й комплектуючі вироби, що не піддалися процесу обробки.

Порядок організації обліку руху напівфабрикатів (деталей) залежить від особливостей технології та організації виробництва, номенклатури виготовлюваних напівфабрикатів (деталей), порядку приймання виконаних робіт.

Оформлення первинної документації і оперативний кількісний облік напівфабрикатів і деталей у цехах здійснюються планово-диспетчерською службою підприємства. Бухгалтерія здійснює методичне керівництво за обліком руху напів-

фабрикатів і деталей, контролює правильність оформлення документів ведення оперативного кількісного обліку в місцях розміщення напівфабрикатів і деталей.

З метою перевірки незавершеного виробництва він періодично інвентаризується. Це дає можливість визначити кількість і фактичну наявність незавершених переробкою напівфабрикатів і продукції, перевірити дані обліку руху напівфабрикатів і деталей на рахунках основного виробництва.

Інвентаризація незавершеного виробництва здійснюється шляхом фактичного замірювання, зважування і підрахунку цінностей.

Оцінка незавершеного виробництва у процесі інвентаризації залежить від прийнятого варіанта зведеного обліку витрат на виробництво:

- на підприємствах, де обчислюються витрати на виробництво загалом по підприємству (підприємства з безцеховою структурою управління), фактична наявність деталей, вузлів, а також нестачі й надлишки незавершеного виробництва оцінюються на основі нормативних калькуляцій або технологічних карт за встановленими статтями витрат у відомостях, що складаються загалом по підприємству;
- на підприємствах, де обчислюються власні витрати за цехами (цехова структура управління) цей процес здійснюється на основі нормативних (планових) калькуляцій або технологічних карт; при цьому враховується частка витрат кожного цеху в загальних витратах на виготовлення цих виробів (деталей, вузлів) за встановленими статтями витрат.

Фактична собівартість незавершеного виробництва визначається згідно з порядком, встановленим у відповідній галузі промисловості, і включає всі статті калькуляції, за винятком втрат внаслідок технічно неминучого браку і витрат, що зараховуються до товарної продукції: відшкодування зносу спеціальних інструментів і пристроїв цільового призначення та інших спеціальних витрат і витрат, пов'язаних з підготовкою та освоєнням виробництва продукції.

На підприємствах окремих галузей промисловості з коротким технологічним циклом незавершене виробництво може оцінюватись тільки за фактичною собівартістю використаних на виробництво сировини, матеріалів і напівфабрикатів.

8.7. Методика зведеного обліку витрат при напівфабрикатному та безнапівфабрикатному його варіантах

Методика зведеного обліку витрат виробництва і порядок складання звітної калькуляції залежать від типу виробництва, кількості видів випущеної продукції, структури управління виробництвом, а також від застосовуваних методів обліку й калькулювання собівартості продукції.

Так, на підприємствах із цеховою структурою управління зведений облік забезпечує виокремлення в собівартості продукції витрат окремих цехів. На підприємствах із безцеховою структурою управління такий облік здійснюється за видами продукції загалом по підприємству. Дані зведеного обліку використовуються при складанні калькуляції фактичної собівартості продукції. При цьому облік витрат на виробництво може здійснюватися без бухгалтерського перерахування собівартості напівфабрикатів власного виробництва, якщо вони передаються з цеху в цех (**безнапівфабрикатний варіант**). У цьому разі витрати на виготовлення напівфабрикатів, деталей і вузлів враховуються в цехах у розрізі статей витрат.

При **напівфабрикатному варіанті** обліку зведення витрат застосовується систематичний облік руху напівфабрикатів на рахунках впродовж технологічного процесу (витрати на виготовлення напівфабрикатів враховуються цехами за комплексною статтею “Напівфабрикати власного виробництва”). Передавання напівфабрикатів із цеху в цех або на склад відображається на рахунках як у кількісних, так і у вартісних показниках. З цією метою собівартість напівфабрикату кожного цеху обчислюється щомісяця з підсумовуванням власних витрат та витрат, прийнятих від цехів попередньої обробки. При цьому собівартість готового продукту визначається послідовним нашаруванням витрат кожного цеху впродовж технологічного процесу.

Застосування напівфабрикатного варіанта обліку витрат зумовлюється наявністю на підприємстві великого асортименту та кількості напівфабрикатів власного виробництва й тим, що одні й ті самі напівфабрикати споживаються одночасно кількома різними цехами, а також нормуванням витрат вихідної сировини та матеріалів на напівфабрикати (напівпродукти), а не на кінцеву продукцію виробництва.

При застосуванні напівфабрикатного варіанта зведеного обліку передавання напівфабрикатів власного виробництва з одного цеху (переділу) в інший відображається в обліку за фактичною собівартістю.

У звітній калькуляції собівартість напівфабрикатів власного виробництва (як у випадку безнапівфабрикатного, так і напівфабрикатного варіантів) включається у відповідні статті витрат, а в галузях, де напівфабрикати власного виробництва виведені в окрему статтю, на них складаються окремі калькуляції за встановленими статтями витрат.

На підприємствах окремих галузей промисловості, де використовується нормативний метод обліку витрат і відбувається серійне або масове виробництво, зведений облік витрат здійснюється за нормами, змінами норм і відхиленнями від норм.

Для ведення зведеного обліку витрат на виробництво застосовуються облікові регістри (відомості). Собівартість товарного випуску відображається в калькуляційних відомостях, які складаються для кожної окремої назви продукції або груп однорідної продукції. У цих відомостях на підставі нормативних калькуляцій і кількісних даних про випуск продукції визначається нормативна собівартість товарної продукції.

Фактична собівартість кожного виду продукції визначається шляхом додавання (зі знаком “+” чи “-”) до нормативної собівартості певного виду продукції розміру виявлених у зведеному обліку відхилень і зміни норм зажною статтею витрат.

8.8. Відображення зведеного обліку витрат у бухгалтерських регістрах та на рахунках бухгалтерського обліку

Порядок зведення витрат виробництва на рахунках бухгалтерського обліку передбачає такі етапи:

- первинне відображення витрачених ресурсів у виробництві в міру їх виникнення у процесі виробничої діяльності;
- локалізацію даних про виробничі витрати за видами діяльності, структурними підрозділами, місцями виникнення витрат, центрами відповідальності, видами продукції;

- локалізацію витрат за часом їх виникнення і включення в собівартість продукції; минулі витрати звітного і майбутнього періодів;
- розподіл накладних витрат підприємства між виробничими підрозділами, включення їх у собівартість незавершеної, готової та реалізованої продукції;
- розподіл витрат допоміжних виробництв між незавершеним виробництвом та готовою продукцією;
- визначення собівартості окремих видів продукції і сукупного обсягу товарної продукції.

Зведений облік витрат відбувається у двох напрямках.

Перший напрям здійснюється по підприємству загалом і є узагальненням витрат у розрізі економічних елементів. Це зведення витрат відображається в журналах 5 та 5А.

Журнал 5 — це бухгалтерський реєстр, в якому узагальнюються записи за дебетом рахунків виробничих витрат: 23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 24 “Брак у виробництві”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут” у кореспонденції з рахунками активів і зобов’язань 13 “Знос необоротних активів”, 20 “Виробничі запаси”, 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 65 “Розрахунки за страхуванням”, 66 “Розрахунки з оплати праці”, 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів” та ін.

Кредит кожного рахунка, відображеного в журналі 5, надає відомості про окремий елемент. Наприклад, кредит рахунків 20 та 22 надає інформацію про матеріальні витрати; за кредитом рахунка визначаються витрати на оплату праці.

Для підприємств, які в обліковій практиці застосовують рахунки класу 8 “Витрати за елементами”, передбачено ведення журналу 5А. Він ведеться за кредитом тих же рахунків, що й журнал 5, але за дебетом рахунків елементів витрат: 80 “Матеріальні витрати”, 81 “Витрати на оплату праці”, 82 “Відрахування на соціальні заходи”, 83 “Амортизація”, 84 “Інші операційні витрати”.

Зауважимо, що в журналах 5 та 5А збираються всі витрати діяльності незалежно від того, де вони виникли і до якого виду діяльності (операційної, фінансової чи інвестиційної) належать. Це дає можливість значно скоротити підготовку даних для складання фінансової звітності.

Зведений облік витрат по підприємству загалом потрібний для контролю кошторису витрат, а також для складання фінансової звітності в розрізі елементів витрат. Це дає можливість узагальнювати дані за собівартістю продукції в галузі, регіоні, країні загалом.

Другий напрям зведеного обліку витрат призначений для калькулювання собівартості окремих видів продукції, завершених робіт, наданих послуг. З цією метою відбувається зведення витрат за кожним видом продукції шляхом використання карток або відомостей обліку витрат. Ці картки побудовані так, що забезпечують розрахунок фактичної собівартості випущеної продукції $\Phi_{\text{св}}$ за формулою

$$\Phi_{\text{св}} = \text{НЗВ}_{\text{п}} + \text{З}_{\text{в}} - \text{НЗВ}_{\text{к}} - \text{Бр} - \text{I}_{\text{с}}$$

де $\text{З}_{\text{в}}$ — затрати виробництва; Бр — брак у виробництві.

Оскільки собівартість продукції повинна бути розписана з визначенням затрат за кожною калькуляційною статтею, облік витрат у картці ведеться в розрізі калькуляційних статей.

Отже, перший напрям зведеного обліку відображає синтетичний облік витрат, другий — аналітичний. Ці два напрями тісно взаємопов'язані.

Дані синтетичного обліку витрат, зібрані в журналі 5, можуть використовуватись для калькуляційних цілей, тобто як аналітичні. За даними цього журналу можна визначити фактичну собівартість товарної продукції. Для цього витрати виробництва коригують на зміну залишків незавершеного виробництва, залишків витрат майбутніх періодів та забезпечення майбутніх виплат і платежів на початок та кінець періоду.

Отриману суму можна проконтролювати, підсумовуючи дані про собівартість усіх видів продукції, отриманих за допомогою аналітичного обліку.

Питання

1. Що є об'єктом обліку витрат?
2. Що є методом обліку витрат?
3. Особливості нормативного методу обліку.
4. Особливості попередільного обліку витрат.
5. Особливості позамовного обліку витрат.
6. Особливості обліку та інвентаризації незавершеного виробництва.
7. Методика зведеного обліку витрат при напівфабрикатному його варіанті.
8. Методика зведеного обліку витрат при безнапівфабрикатному його варіанті.
9. Як зведений облік витрат відображається в бухгалтерських регістрах?
10. Як зведений облік витрат відображається на рахунках бухгалтерського обліку?

Тест

1. Калькулювання — це процес визначення:
 - а) собівартості;
 - б) собівартості певного об'єкта витрат;
 - в) розміру витрат.
2. Система обліку часткових витрат передбачає:
 - а) підхід, коли в розрізі об'єктів калькулювання планується й обліковується неповна, обмежена собівартість;
 - б) всебічне і точне відображення всіх без винятку витрат;
 - в) формування витрат та прибутку для визначення фактичної собівартості й прибутку від реалізації одиниці продукції.
3. Калькуляція — це:
 - а) розрахунок собівартості продукції, здійснений за статтями витрат;
 - б) процес визначення собівартості певного об'єкта витрат;
 - в) розрахунок розміру витрат.
4. Нормативна калькуляція — це:
 - а) розрахунок планової собівартості одиниці продукції;
 - б) фактична собівартість продукції, виготовленої у звітному періоді;
 - в) рівень собівартості продукції на дату складання калькуляції.

5. Забезпечення своєчасного виявлення економії або додаткових витрат за рахунок відхилень від встановленого технологічного процесу, зміни складу сировини та матеріалів, асортименту випущеної продукції — це метод обліку витрат:
- а) позамовний;
 - б) нормативний;
 - в) однопредельний.
6. До незавершеного виробництва належать:
- а) продукція, що не пройшла всіх стадій обробки, передбачених технологічним процесом, а також неуккомплектовані вироби, що не пройшли випробувань і технічного приймання;
 - б) забраковані напівфабрикати (деталі), що не підлягають виправленню, а також сировина, матеріали, напівфабрикати, покупні й комплектуючі вироби, що не піддалися обробці.
7. Напівфабрикатний варіант — це облік:
- а) витрат на виробництво;
 - б) зведення витрат.
8. Формування витрат та прибутку для визначення фактичної собівартості й прибутку від реалізації одиниці продукції — це система обліку витрат:
- а) часткових;
 - б) стандартних;
 - в) фактичних.
9. Нормативний метод обліку витрат включає:
- а) поточний облік витрат окремо за встановленими нормами з урахуванням відхилень від них; системний облік зміни норм; складання і періодичне коригування нормативної калькуляції; визначення фактичної собівартості випущеної продукції як алгебраїчної суми нормативної її вартості;
 - б) визначення фактичної собівартості випущеної продукції, системний облік зміни норм;
 - в) а) і б) разом.
10. Визначити, скільки існує варіантів організації нормативного методу обліку витрат:
- а) 1;
 - б) 3;
 - в) 2;
 - г) 5.

ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ З МЕТОЮ УПРАВЛІННЯ

9.1. Облік матеріальних витрат

Матеріальні витрати обліковуються на таких статтях калькуляції:

- сировина та матеріали;
- покупні комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;
- паливо і енергія на технологічні цілі;
- зворотні відходи.

У статтю калькуляції “Сировина та матеріали” включається вартість:

- сировини та матеріалів, які входять до складу продукції, що виробляється, утворюючи її основу, чи є необхідним компонентом для виготовлення продукції (робіт, послуг);
- покупних матеріалів, що використовуються у процесі виробництва продукції (робіт, послуг) для забезпечення нормального технологічного процесу і упакування продукції.

Витрати за статтею калькуляції “Сировина та матеріали” включаються безпосередньо в собівартість окремих видів продукції та замовлень.

Витрати на покупні матеріали, що використовуються у процесі виробництва продукції (робіт, послуг) для забезпечення нормального технологічного процесу і упакування продукції, зарахування яких безпосередньо до собівартості окремих видів продукції ускладнене, включаються в собівартість продукції в такому порядку:

- встановлюються норми витрат цих матеріалів на кожний вид продукції;
- відповідно до встановлених норм витрат та цін матеріалів встановлюються кошторисні ставки на одиницю продукції, які періодично переглядаються відповідно до зміни норм витрат матеріалів та цін;
- фактичні витрати на зазначені матеріали включаються у собівартість окремих видів продукції, товарної продукції та незавершеного виробництва пропорційно до кошторисних ставок.

Допускається не встановлювати кошторисні ставки покупних матеріалів на одиницю продукції, а зараховувати на собівартість їх фактичні витрати пропорційно до витрат за нормою.

У статтю калькуляції “Покупні комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій” включається вартість:

- покупних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, що підлягають монтажу або додатковій обробці на підприємстві;
- робіт і послуг виробничого характеру, які виконуються сторонніми підприємствами або структурними підрозділами підприємства, що не належать до основного виду діяльності.

Облік здійснюється аналогічно витратам сировини та матеріалів.

До статті калькуляції “Паливо і енергія на технологічні цілі” зараховуються витрати на всі види палива і енергії (як одержані від сторонніх підприємств та організацій, так і виготовлені безпосередньо підприємством), що безпосередньо використовуються у процесі виробництва продукції.

Витрати на паливо і енергію на технологічні цілі включаються безпосередньо в собівартість окремих видів продукції на основі показів контрольно-вимірювальних приладів.

Витрати на паливо й енергію на технологічні цілі, зарахування яких безпосередньо до собівартості окремих видів продукції ускладнене, включаються в собівартість продукції пропорційно до кошторисних ставок (як і за матеріалами).

У статті калькуляції “Зворотні відходи” відображається вартість зворотних відходів, що вираховується із загальної суми матеріальних витрат, включеної в собівартість продукції.

Зворотні відходи оцінюються:

- за зниженою ціною вихідного матеріалу (ціною можливого використання), якщо відходи можуть бути використані для основного виробництва, але з підвищенням витрат;
- за повною ціною вихідного матеріалу, якщо відходи реалізуються стороннім підприємствам і організаціям для використання у виробництві іншої продукції.

У разі використання відходів безпосередньо підприємством на виготовлення продукції основного виробництва вони обліковуються в тому ж порядку, що й сировина та основні матеріали.

У разі реалізації відходів їх вартість списується з відповідного балансового рахунка обліку матеріалів і оформляється як відпуск матеріальних цінностей стороннім організаціям.

Основними документами, за якими відбувається відпуск матеріальних витрат на виробництво, є лімітно-забірні карти та вимоги.

В обліку та звітності матеріальні витрати відображаються за їх фактичною собівартістю, яка визначається виходячи з витрат на їх придбання, включаючи сплату процентів за придбання у кредит, що надається постачальником цих ресурсів, націнок, комісійних винагород, сплачуваних постачальникам та зовнішньоекономічним організаціям, митних зборів, витрат на транспортування, збереження та доставку, що виконані сторонніми організаціями.

Відпуск запасів у виробництво регламентується стандартом 9 “Запаси”, що передбачає кілька методів оцінки списання матеріалів.

1. Оцінка за *ідентифікаційною собівартістю* одиниці запасу. Застосовується при відпуску запасів для виготовлення спеціальних замовлень і проектів, а також запасів, які не замінюються один одним.

2. Оцінка за *середньозваженою собівартістю*. Здійснюється за кожною одиницею запасу діленням сумарної вартості залишку на початок місяця та надходження цих запасів на їх сумарну кількість на початок місяця та отриманих за місяць.

3. Оцінка за *нормативною вартістю*. Полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції, які встановлюються підприємством з урахуванням нормального рівня використання запасів, праці, виробничих потужностей, діючих цін.

4. Оцінка за *методом ФІФО*. Передбачає списання матеріалів на виробництво в порядку їх надходження на склад. Іншими словами, перша в часі надходження партія списується у виробництво першою. При цьому вартість залишку запасів на

кінець звітної періоду визначається за собівартістю останніх у часі надходження запасів.

Метод документального оформлення застосовується для виявлення відхилень внаслідок заміни матеріалів, а також відпуску матеріалів понад ліміт при їх перевитрачанні, браку продукції тощо. Суть методу полягає в тому, що на відпуск матеріалів понад норму або на їх заміну оформлюються окремі документи, які свідчать про наявність відхилень.

Метод обліку розкрою за партіями уможливує контроль за витрачанням на робочих місцях найдефіцитніших і найдорожчих матеріалів. Суть цього методу полягає в тому, що за кожною партією матеріалу, що надійшла на робоче місце для виготовлення деталей, визначається результат розкрою: економія чи перевитрати.

Облік розкрою за партіями здійснюється виробничими майстрами, працівниками планово-диспетчерських бюро.

На кожен партію матеріалу, що розкроюється, відкривається облікова картка, в якій за даними технологічних карт розкрою зазначається, яку кількість і яких заготовок має бути одержано в результаті розкрою тієї чи іншої партії матеріалу, а також кількість відходів.

Для визначення результатів розкрою фактично отримана кількість заготовок порівнюється з нормативною. Витрати матеріалу за нормами визначаються шляхом множення кількості одержаних заготовок на встановлену норму витрат матеріалу. Порівнянням кількості фактично витраченого матеріалу з витратами за нормами визначається результат розкрою: економія чи перевитрати.

Інвентарний метод застосовується тоді, коли неможливо застосувати перші два методи. Суть цього методу полягає в періодичній інвентаризації залишків невикористаних матеріалів безпосередньо на робочих місцях і виявленні відхилень не за партією матеріалу, а за окремими виконавцями, бригадами, ділянками або за цехом загалом.

Інвентарний метод потребує належної організації обліку фактичного запуску і виробітку деталей за операціями, на які витрачено сировину й матеріали, і здійснення перевірок (інвентаризації) невикористаних залишків сировини та матеріалів. За даними поточного обліку складаються рапорти і місячні звіти виробничих підрозділів про використання сировини і матеріалів із зазначенням причин економії або перевитрат.

9.2. Облік основної та додаткової заробітної плати

Заробітна плата в кошторисі встановлюється такими статтями калькуляції:

- основна заробітна плата виробничих робітників;
- додаткова заробітна плата.

Основна заробітна плата — це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників і посадових окладів для службовців.

Додаткова заробітна плата — це винагорода за працю понад встановлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає передбачені законодавством доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань.

Витрати на оплату праці визначаються виходячи з відрядних розцінок, тарифних ставок і посадових окладів, що встановлюються залежно від результатів праці, її кількості й якості, стимулюючих і компенсуючих виплат, систем преміювання різних категорій працівників за виробничі результати.

На більшості промислових підприємств застосовується відрядна форма оплати праці, за якою враховуються нормування робіт, точний облік виробітку, виробнича доцільність збільшення обсягу робіт на тому чи іншому робочому місці.

Погодинна форма оплати праці використовується на дільницях і видах робіт з регламентованим режимом роботи, де потрібна особлива точність виготовлення виробів. Така форма оплати праці застосовується в поєднанні зі встановленням нормативних завдань та нормативів чисельності.

Облік заробітної плати включає облік витрат на виробництво за нормами й облік відхилень від норм.

Під **витратами в межах норм** розуміють оплату за фактично виконану роботу, передбачену встановленою технологією, діючими нормами і розцінками.

До відхилень від норм належить оплата додатково виконаних операцій, не передбачених встановленим технологічним процесом.

Основними документами, відповідно до яких нараховується заробітна плата, є рапорти на виробіток, маршрутні листи, наряди на відрядну роботу.

В умовах масового виробництва за умови закріплення операцій за кожним робітником застосовується рапорт на виробіток. Рапорт передбачає щоденне приймання виробітку бригади протягом звітного місяця.

Для продукції серійного виробництва, коли рух деталей у процесі обробки здійснюється наперед сформованими партіями, застосовуються маршрутні листи.

Маршрутний лист — це документ, що супроводжує партію деталей у процесі виробництва, забезпечує облік відповідної суми заробітної плати, нарахованої за виконану роботу.

На підприємствах з індивідуальним (одиничним) і дрібносерійним типами виробництва виробіток і нарахування заробітної плати обліковуються за робочими нарядами на відрядну роботу.

Наряди можуть бути індивідуальними (на одного робітника) та колективними (на групу або бригаду робітників) і виписуються на одну зміну або на триваліший термін.

Відхилення від норм (доплати) рекомендується оформляти окремими документами: доплати до діючих норм і розцінок — листками на доплату; оплату додаткових операцій, не передбачених встановленим технологічним процесом, — нарядами на відрядну роботу з відмітним знаком (наприклад, з червоною смугою по діагоналі бланку наряду). У цих документах зазначаються причини доплат і додаткових робіт, а також називаються прізвища осіб, що відповідають за виконання робіт. Для обліку і аналізу відхилень від норм встановлюється перелік причин і винуватців відхилень.

Заробітна плата за напрямами витрат розподіляється за статтями калькуляції з поділом її на заробітну плату в межах норм і відхилення від них.

Основна заробітна плата виробничих робітників-відрядників, як правило, прямо включається в собівартість виробів, а основна заробітна плата погодинних робітників і доплати, пряме зарахування яких на собівартість виробів ускладнене, розподіляються на підставі розрахунку кошторисних ставок цих витрат на одиницю продукції, обчислених виходячи з обсягів виробництва, переліку робочих місць і норм обслуговування.

Додаткова заробітна плата зараховується на собівартість виробів пропорційно до основної.

Заробітна плата робітників, зайнятих обслуговуванням виробничого устаткування чи загальновиробничими роботами, зараховується відповідно на статтю витрат на утримання і експлуатацію устаткування та цехові витрати і включається в собівартість окремих видів продукції в загальній сумі цих витрат відповідно до баз розподілу.

Якщо на підприємстві створюється резерв для оплати відпусток, то у витрати виробництва включаються щомісячні відрахування на створення такого резерву. Інші передбачені законодавством виплати, надбавки і доплати зараховуються на собівартість продукції в розмірі фактичних витрат. Загальна сума заробітної плати у звіті про її розподіл за напрямками витрат повинна відповідати сумі нарахованої заробітної плати.

9.3. Облік витрат на соціальні заходи

У статтю калькуляції “Відрахування на соціальне страхування” включаються відрахування:

- на державне (обов’язкове) соціальне страхування, включаючи відрахування на обов’язкове медичне страхування;
- на соціальне страхування на випадок безробіття;
- на державне (обов’язкове) пенсійне страхування (до Пенсійного фонду), а також на додаткове пенсійне страхування.

Відрахування на обов’язкове соціальне та пенсійне страхування здійснюються згідно із законодавством від суми витрат на оплату праці робітників, зайнятих виробництвом продукції (робіт, послуг).

Соціальне страхування, тобто матеріальне забезпечення в разі тимчасової непрацездатності, інвалідності, старості, здійснюється переважно за рахунок держави. Кошти державного соціального страхування утворюються зі щомісячних відрахувань підприємств від фактично нарахованої заробітної плати, а також щомісячних відрахувань нарахованої заробітної плати кожного працюючого на страхування пенсійного фонду, фонду соціального страхування та фонду соціального страхування на випадок безробіття.

9.4. Облік витрат, пов’язаних з підготовкою та освоєнням виробництва продукції

До статті калькуляції “Витрати, пов’язані з підготовкою та освоєнням виробництва продукції” належать такі витрати:

- на підготовчі роботи у видобувних галузях;
- на підвищені витрати на виробництво нових видів продукції в період їх освоєння, включаючи перші видання нових книжок, а також пов’язані з підготовкою та освоєнням випуску продукції, не призначеної для серійного або масового виробництва;
- на освоєння нового виробництва, цехів та агрегатів (пускові витрати);
- на винахідництво і раціоналізацію.

Витрати, пов’язані з освоєнням нових видів продукції, зараховуються до витрат майбутніх періодів і включаються в собівартість виробів частинами протягом вста-

новленого строку (щонайбільше 2 роки) з моменту початку їх серійного або масового випуску виходячи з кошторису цих витрат і кількості продукції, що випускається за цей період. На підприємствах з багатонаменклатурним виробництвом, де період його освоєння нетривалий і витрати порівняно невеликі, ці витрати плануються і враховуються у складі загальновиробничих витрат.

У разі виготовлення виробів за індивідуальними замовленнями витрати на підготовку виробництва зараховуються повністю на собівартість відповідного виробу або партії виробів.

9.5. Облік відшкодування зносу спеціальних інструментів та пристроїв цільового призначення

У статтю калькуляції “Відшкодування зносу спеціальних інструментів і пристроїв цільового призначення та інші спеціальні витрати” включаються такі витрати:

- на відшкодування вартості спеціальних інструментів (спеціального оснащення) і пристроїв цільового призначення незалежно від їх вартості;
- на проектування, виготовлення (придбання) спеціального інструменту і пристроїв цільового призначення;
- на ремонт і утримання в робочому стані спеціальних інструментів і пристроїв.

Спеціальне оснащення виробляється інструментальними цехами (дільницями) підприємства за разовими та груповими замовленнями. На замовленнях на кожний вид оснащення зазначається планова собівартість одиниці спеціального оснащення.

Собівартість спеціальних інструментів і пристроїв цільового призначення, що призначаються для випуску виробів серійного та масового виробництва, включається в собівартість цих виробів щомісяця відповідно до встановленої за планом норми або кошторисної ставки. Кошторисна ставка визначається виходячи з кількості спеціальних інструментів і пристроїв, термінів їх служби, планової собівартості, а також кількості виробів, для виробництва яких вони призначені.

Відшкодування вартості спеціальних пристроїв та інструментів залежить від швидкості їх зносу та порядку його нарахування одним з таких методів:

- вартість змінного устаткування списується на витрати виробництва частинами, при цьому 50 % залишкової вартості зараховується на собівартість продукції при переданні в експлуатацію, а решта 50 % — при вибутті з ладу; за цим методом відшкодовується вартість устаткування з невеликим терміном служби;
- вартість устаткування повністю списується на витрати виробництва в тому місяці, в якому воно передається в експлуатацію; за цим методом відшкодовується вартість устаткування, що використовується у великих кількостях і змінюється порівняно рівномірно.

У разі виконання замовлення на одиничні вироби витрати на виготовлення спеціальних інструментів і пристроїв включаються повністю в собівартість продукції за цим замовленням.

9.6. Облік загальновиробничих витрат

Загальновиробничими називаються **витрати**, пов’язані з обслуговуванням та управлінням цехів. Вони поділяються на постійні та змінні.

До **змінних загальновиробничих витрат** належать витрати на обслуговування й управління виробництвом, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Наприклад, це витрати електроенергії для роботи обладнання, заробітна плата з відрахуваннями наладжувачів обладнання. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин роботи обладнання, заробітної плати, обсягу діяльності) виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До **постійних загальновиробничих** належать **витрати** на обслуговування й управління виробництвом, що залишаються незмінними при зміні обсягу діяльності. Наприклад, це знос обладнання і приміщень, заробітна плата майстра цеху.

Постійні виробничі накладні витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу при нормальній потужності.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати входять до складу собівартості реалізованої продукції в період їх виникнення.

Загальновиробничі витрати включають дві статті:

- витрати на утримання і експлуатацію машин і обладнання (ВУЕМО);
- цехові витрати.

До ВУЕМО належать амортизація обладнання, витрати на його утримання і точний ремонт, витрати на ремонт малоцінних інструментів і виробничих пристроїв та ін.

Порядок розподілу ВУЕМО залежить від особливостей організації окремих виробництв.

У простих виробництвах (видобувна, енергетична галузі промисловості), де видобувається або виробляється один вид продукції і залишки незавершеного виробництва (НЗВ) незначні або їх взагалі немає, ці витрати зараховуються до собівартості продукції повністю шляхом прямого списання.

У складних виробництвах, де виготовляється різноманітна продукція і залишки НЗВ великі, ВУЕМО розподіляється між незавершеним виробництвом та готовою продукцією у відповідні способи:

- *пропорційно до годин роботи обладнання*; використовується на підприємствах, де застосовується однорідне обладнання і облік роботи якого нескладний (ткацька, прядильна, лісова галузі промисловості);
- *пропорційно до годин роботи обладнання і тривалості його роботи на виготовлення одиниці певного виду продукції*. Для цього визначаються нормативні ставки, розраховані за даними про кількість машино-годин. Цей спосіб повинен бути основним для підприємств машинобудування та металообробки, де виготовляється різноманітна складна продукція із застосуванням різного за складністю та рівнем витрат обладнання пропорційно до основної заробітної плати основних виробничих робітників. Хоча цей спосіб недостатньо точний, проте широко використовується на підприємствах України завдяки тому, що база розподілу визначається за даними поточного обліку і не потребує складних розрахунків, як попередній спосіб.

Цехові витрати включають витрати, пов'язані з управлінням виробництвом, витрати на повне відновлення основних фондів, витрати, пов'язані з удосконаленням технології та організації виробничого процесу.

Після спливу місяця цехові витрати повністю розподіляються за кожним цехом окремо між товарною продукцією та НЗВ, а також між виробами.

Залежно від особливостей відповідних виробництв застосовують такі методи списання цехових витрат:

- пропорційно до основної заробітної плати виробничих робітників та ВУЕМО. Цей метод найоптимальніший для підприємств з різним рівнем механізації, особливо машинобудування та металообробки;
- пропорційно до основної заробітної плати виробничих робітників (швейна, взуття, шкіряна галузі промисловості);
- пропорційно до кількості (маси) виготовленої або добутої продукції (металургійна, гірничодобувна галузі промисловості). Аналітичний облік загальновиробничих витрат здійснюється за статтями в розрізі цехів та інших внутрішньовиробничих підрозділів.

9.7. Облік браку продукції

До статті калькуляції “Витрати (втрати) внаслідок технічного неминучого браку” належать такі витрати:

- вартість остаточно забракованої продукції (виробів, напівфабрикатів) з технологічних причин;
- вартість матеріалів, напівфабрикатів (деталей), зіпсованих під час налагодження устаткування, у разі зупинки або простою обладнання через вимкнення енергії;
- вартість скляних, керамічних і пластмасових виробів, розбитих при транспортуванні на виробництві;
- витрати на усунення технічного неминучого браку.

Брак поділяється на виправний та невиправний (кінцевий).

Виправним браком вважаються вироби, напівфабрикати, деталі, вузли і роботи, які після виправлення можуть бути використані за прямим призначенням і виправлення яких технічно можливе і економічно доцільне.

Невиправним (кінцевим) браком вважаються вироби, напівфабрикати, деталі й роботи, які не можуть бути використані за прямим призначенням і виправлення яких технічно неможливе і економічно недоцільне.

Облік і звітність з браку здійснюються в розрізі його причин (окремо для кожного цеху і для підприємства загалом), а також винуватців браку.

На виявлений на виробництві остаточної брак або брак, що виправляється, відділом технічного контролю складається акт (повідомлення) про брак. Для організації належного обліку втрат через брак і систематизацію зведень про брак на підприємствах встановлюється перелік причин браку та його винуватців.

В умовах застосування нормативного методу обліку виправний брак оцінюється за нормативною цеховою собівартістю, яка включає всі статті калькуляції, за винятком витрат, пов'язаних з підготовкою та освоєнням виробництва продукції, відшкодуванням зносу спеціальних інструментів і пристроїв цільового призначення та інших спеціальних витрат, оскільки ці витрати повністю зараховуються на собівартість товарної продукції.

Втрати внаслідок технічного неминучого браку щомісяця списуються на рахунки виробництва і включаються в собівартість відповідних видів продукції. В індивідуальному та дрібносерійному виробництві втрати внаслідок технічного неминучого браку можуть бути зараховані на собівартість незавершеного виробництва тільки за умови, що ці втрати стосуються конкретного замовлення, яке ще не виконано.

Враховані втрати через технічний неминучий брак, за винятком стягнень за брак та інших повернень і надходжень до зменшення втрат, щомісяця списуються з рахунка “Брак у виробництві” на рахунок основного виробництва.

Синтетичний облік браку відображається на рахунку 24 “Брак у виробництві”, де за дебетом визначається собівартість браку, а за кредитом брак списується за напрямками.

9.8. Облік супутньої продукції

У статтю калькуляції “Супутня продукція” включається вартість супутньої продукції, одержаної одночасно з основним (цільовим) продуктом, тобто в єдиному технологічному процесі. Вона відповідає встановленим стандартам і може бути реалізована стороннім організаціям.

Супутня продукція самостійно не калькулюється. Її вартість, обчислена за встановленими твердими цінами, вираховується із собівартості основної продукції.

При калькулюванні продуктів, одержаних у комплексних виробництвах, вартість супутньої продукції виключається з підсумкової собівартості виробництва комплексу продуктів, а витрати, що залишаються після цього, вважаються витратами на основний (цільовий) продукт.

Супутня продукція оцінюється:

- за відпускними цінами за вирахуванням планової суми прибутку й витрат на реалізацію;
- за плановою собівартістю аналогічного продукту;
- за ціною можливого використання — тільки для внутрішнього використання.

Ціна можливого використання визначається як різниця між ціною матеріалу, що замінюється супутнім продуктом (напівфабрикатом), і сумою додаткових витрат, пов'язаних з підготовкою останнього до використання.

Згідно з п. 24 П(С)БО 9 “Запаси” запаси виробництва, а саме до них належить супутня продукція, відображаються в бухгалтерському обліку за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. При цьому первісна вартість запасів, виготовлених власними силами підприємства, дорівнює собівартості їх виробництва. Під **чистою вартістю реалізації запасів** розуміють очікувану ціну реалізації запасів за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва.

Крім того, передбачається можливість оцінки супутньої продукції при її вибутті за нормативними витратами.

Вибраний метод оцінки супутньої продукції має бути зазначений в обліковій політиці підприємства.

9.9. Облік інших виробничих витрат

До статті калькуляції “Інші виробничі витрати” належать витрати на гарантійний ремонт і обслуговування виробленої продукції, якщо це передбачено умовами реалізації, але щонайбільше 2 % вартості цієї продукції.

Ці витрати безпосередньо включаються в собівартість відповідних видів продукції, а якщо це неможливо — розподіляються між виробами пропорційно до їх нормативної собівартості (без інших виробничих витрат).

9.10. Облік витрат допоміжних виробництв

Організація обліку витрат допоміжних виробництв залежить від типу допоміжного виробництва.

Зокрема, цехи допоміжного виробництва за характером виконуваних робіт і послуг поділяються на дві групи:

- складні допоміжні виробництва (цехи механічні, ремонтні, інструментальні, деревообробні, тарні та ін.), які виготовляють кілька різних видів продукції;
- прості допоміжні виробництва (електростанції, котельні, водоканалізаційні, транспортні цехи, спеціальні установки (станції), холодильні, компресорні, очисні споруди та ін.), що обслуговують кілька цехів підприємства і постачають їм свою продукцію і за технологічними процесами належать до нескладних виробництв, які виробляють однорідну продукцію.

Собівартість продукції і послуг допоміжного виробництва (цеху) планується і визначається за такою номенклатурою статей калькуляції:

- матеріали (за вирахуванням відходів);
- паливо і енергія на технологічні цілі;
- основна заробітна плата;
- додаткова заробітна плата;
- відрахування на соціальне страхування;
- витрати на утримання та експлуатацію устаткування;
- загальновиробничі (цехові) витрати.

Собівартість робіт і послуг, що надаються одними допоміжними цехами іншим, а також цехам основного виробництва, визначається виходячи з фактичної суми перелічених витрат.

Собівартість робіт і послуг, що виконуються цехами для власних потреб, у тому числі поточний ремонт, визначається виходячи тільки з прямих (основних) витрат.

Продукція і послуги внутрішньозаводського характеру, що надаються цехами допоміжного виробництва для основних та інших допоміжних цехів, а також загальнозаводських служб, зараховуються до цехів і служб-споживачів: у плані — за плановою собівартістю, а в поточному обліку — за фактичною.

Питання

1. На яких статтях калькуляції обліковуються матеріальні витрати?
2. За якими методами оцінюється списання матеріалів у виробництво згідно П(С)БО 9 “Запаси”?
3. Що передбачає метод документального оформлення?
4. Що передбачає метод обліку розкрою за партіями?
5. Коли застосовується інвентарний метод?
6. Основні аспекти обліку витрат на оплату праці.
7. Основні аспекти обліку витрат на соціальні заходи.
8. Основні аспекти обліку витрат, пов'язаних з підготовкою та освоєнням виробництва продукції.
9. Основні аспекти обліку загальновиробничих витрат.
10. Основні аспекти обліку браку та супутньої продукції.

Тест

1. Матеріальні витрати обліковуються на таких статтях калькуляції:
 - а) сировина та матеріали; покупні комплектуючі, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру; паливо; зворотні відходи;
 - б) сировина і матеріали; паливо; зворотні відходи;
 - в) сировина і матеріали; покупні комплектуючі, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру; паливо; зворотні відходи; витрати на рекламу.
2. Відпуск запасів у виробництво регламентується таким стандартом:
 - а) ПСБО 9;
 - б) ПСБО 16;
 - в) ПСБО 8.
3. Метод оцінки списання матеріалів ФІФО передбачає:
 - а) списання матеріалів у порядку їх надходження; запаси на кінець періоду — за собівартістю останніх;
 - б) списання останньої партії товарів; вартість залишку — за першими в часі запасами;
 - в) ділення сумарної вартості залишку на початок місяця і надходжень на їх сумарну кількість на початок місяця та отриманих за місяць (за кожною одиницею).
4. До основної заробітної плати належить:
 - а) загальна винагорода за працю робітника;
 - б) винагорода за працю понад встановлену норму;
 - в) винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці.
5. Відрахування на соціальне пенсійне страхування становить:
 - а) 32 %;
 - б) 2,5 %;
 - в) 1 або 2 % нарахованої заробітної плати.
6. Витрати, пов'язані з підготовкою та освоєнням нових видів продукції, зараховують:
 - а) до фінансових інвестицій;
 - б) до витрат майбутніх періодів;
 - в) до загальновиробничих витрат.
7. Загальновиробничі витрати — це витрати:
 - а) на виробництво за кожним окремим видом продукції;
 - б) на обслуговування й управління виробництвом, що залишаються незмінними при зміні обсягу діяльності;
 - в) пов'язані з обслуговуванням та управлінням цехів.
8. Виправний брак — це вироби:
 - а) які після відправлення можуть бути використані за прямим призначенням;
 - б) які не можуть бути використані за прямим призначенням і виправлення яких технічно неможливе й економічно недоцільне;
 - в) брак яких був допущений з вини підзвітних осіб.

9. Визначити, чи самостійно калькулюється самостійна продукція:

- а) ні;
- б) так;
- в) залежно від специфіки виробництва.

10. За характером виконання робіт і послуг цехи допоміжного виробництва поділяються на такі:

- а) постійні та змінні;
- б) матеріального та нематеріального виробництва;
- в) прості та складні.



УПРАВЛІНСЬКИЙ АСПЕКТ КАЛЬКУЛЮВАННЯ ФАКТИЧНОЇ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

10.1. Сутність калькулювання собівартості продукції

Під **калькулюванням** розуміють процес формування собівартості об'єкта витрат, який дає можливість визначити ціну продукції (робіт, послуг), найекономічніший процес виробництва, найефективніші підрозділи підприємства тощо.

У процесі калькулювання розв'язуються два основних завдання управлінського обліку:

- на основі витрат на виробництво конкретного виду продукції визначається адекватна, справедлива і конкурентоспроможна продажна ціна;
- дані про собівартість продукції використовуються для прогнозування і управління виробництвом та витратами.

Сутність процесу калькулювання розкривається через такі його принципи:

- науково обґрунтовану класифікацію виробничих витрат (існують галузеві рекомендації з планування й обліку собівартості продукції, робіт, послуг);
- встановлення об'єктів обліку витрат, об'єктів калькулювання і калькуляційних одиниць (об'єктом витрат є місце їх виникнення, об'єктом калькулювання — види продукції, робіт, послуг. Калькуляційна одиниця — це одиниця об'єкта калькулювання);
- вибір калькуляційної одиниці (залежить від особливостей організації виробництва і продукції, що виготовляється);
- вибір методу розподілу непрямих витрат (встановлюється підприємством самостійно, відображається в обліковій політиці підприємства і не змінюється протягом звітного періоду);
- вибір методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (вибирається підприємством самостійно і залежить від особливостей підприємства, його галузевої належності, розмірів, технології і асортименту продукції, що виготовляється).

Об'єкти витрат калькулюються за допомогою системи виробничого обліку, яка складається з двох етапів:

- групування витрат за однорідними елементами (матеріальні витрати, витрати на оплату праці та соціальні заходи, загальновиробничі витрати);
- віднесення прямих витрат на об'єкти калькулювання на базі даних первинних документів і розподіл непрямих витрат (загальновиробничих витрат) відповідно до прийнятої бази розподілу (заробітна плата, машино-години роботи обладнання тощо) за п. 16 П(С)БО 16.

Калькулювання і виробничий облік тісно взаємопов'язані та взаємозалежні. Так, базою для розрахунку собівартості одиниці продукції є інформація, зібрана в системі виробничого обліку.

Калькулювання собівартості кінцевого продукту визначається системою і організацією виробничого обліку.

Разом з тим ступінь деталізації виробничого обліку залежить від завдань підприємства у сфері калькулювання.

Калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) умовно поділяється на три етапи.

На першому етапі обчислюється собівартість випущеної продукції загалом, на другому — фактична собівартість за кожним видом продукції, на третьому — собівартість одиниці продукції, виконаної роботи або наданої послуги.

Основне призначення калькуляції полягає в отриманні інформації про собівартість продукції для організації та управління процесом виробництва й контролю за рівнем витрат.

Із системою калькулювання пов'язані роботи, що потребують методологічного вирішення. Зокрема, до них належать:

- визначення переліку витрат, які включаються в собівартість продукції і відносяться на рахунок інших джерел фінансування (прибутку, фондів тощо) (затвержені П(С)БО 16 “Витрати”);
- визначення переліку статей витрат виробництва, прийнятих для обліку і калькулювання (Методичні рекомендації);
- обґрунтування методики відображення витрат та їх оцінка за кожною статтею калькуляції (Методичні рекомендації);
- встановлення принципів розподілу витрат між готовою (товарною) продукцією і незавершеним виробництвом (Методичні рекомендації);
- розробка обґрунтованих способів розподілу непрямих витрат між окремими видами продукції, робіт і послуг (П(С)БО 16 “Витрати”);
- оцінка незавершеного виробництва (Методичні рекомендації);
- визначення переліку об'єктів калькуляції і калькуляційних одиниць (Методичні рекомендації);
- розробка форми калькуляційного листа (Методичні рекомендації);
- встановлення центрів витрат і сфер відповідальності та видів продукції, за якими складаються нормативні та фактичні калькуляції.

До введення в дію Національних положень бухгалтерського обліку основним нормативним документам, пов'язаним з обліком, плануванням та калькулюванням собівартості продукції, було Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, що розроблялося за кожною галуззю окремо і містило особливості методології калькуляційних робіт у різних галузях народного господарства.

Як зазначалося, нині жодний нормативний документ не дає чіткого уявлення про особливості калькулювання собівартості продукції відповідно до вимог П(С)БО та нового Плану рахунків, а також про формування оптових цін на готову продукцію.

Стандартами бухгалтерського обліку передбачено визначення собівартості продукції тільки за виробничими витратами, тоді як традиційна методологія калькулювання акцентувалася на включенні всіх витрат (і адміністративних, і збутових) у собівартість продукції. Це призвело до значних утруднень і поглиблення невирішених питань у сфері калькулювання продукції для бухгалтерів-практиків.

Як бачимо, зі всіх етапів облікових робіт, пов'язаних з калькулюванням собівартості продукції, нормативно вирішено тільки питання щодо визначення переліку витрат, які включаються в собівартість продукції (П(С)БО 16), і розробки

обґрунтованих способів розподілу непрямих витрат (П(С)БО 16). Що ж до інших етапів облікових робіт, то вони не розглядаються в жодному новому нормативному документі.

Саме зважаючи на те що порядок здійснення управлінського обліку і, зокрема, вибір методу калькулювання підприємство має вибирати самостійно, можливим і доцільним вважається використання методологічних розробок Типового положення в тій частині, що не суперечить чинному законодавству. При цьому обов'язково необхідно дотримувати вимоги П(С)БО 7 “Основні засоби”, П(С)БО 9 “Запаси”, П(С)БО 15 “Доходи” і П(С)БО 16 “Витрати”.

10.2. Системи калькулювання собівартості продукції

У вітчизняній практиці склалися й діють дві системи калькулювання собівартості продукції (калькулювання за замовленнями і процесами), що різняться об'єктами і методами калькулювання.

Калькулювання за замовленнями — це система калькулювання продукції на основі обліку витрат за кожним індивідуальним виробом або за окремою партією виробів.

При цьому методі калькулювання об'єктом обліку є окреме замовлення на виготовлення одного виробу, партії виробів чи на виконання певного обсягу робіт (послуг).

На основі замовлення клієнта бухгалтерія підприємства відкриває виробниче замовлення. Кожному замовленню дається код, який вказується в усіх документах, пов'язаних з виконанням робіт та витрачанням ресурсів.

Для узагальнення витрат і калькулювання собівартості продукції використовується відомість (картка) обліку витрат. У цьому обліковому реєстрі накопичуються всі фактичні витрати, пов'язані з виконанням замовлення.

Накладні витрати розподіляються між замовленнями щомісяця пропорційно встановленій базі розподілу (пряма заробітна плата, машино-година тощо).

Після виконання замовлення на підставі даних відомості обліку витрат визначається його собівартість.

Фактична собівартість замовлення розраховується шляхом підсумовування всіх витрат, здійснених з моменту початку робіт. У свою чергу, незавершене виробництво визначається сумою фактичних витрат за кожним незавершеним замовленням.

Калькулювання за процесами — це система калькулювання продукції на основі групування витрат у межах окремих процесів або стадій виробництва.

Ця система характерна для масового та серійного виробництва. До сфери її застосування зазвичай належать такі галузі промисловості: хімічна, нафтопереробна, текстильна, металургійна, фармацевтична, вугільна, взуттєва.

Складність калькулювання за процесами залежить від кількості процесів і технології обробки, наявності та обсягу незавершеного виробництва.

На підприємствах з виробництва однорідної продукції (гідроелектростанції, видобутку нафти, газу, вугілля тощо) може застосовуватись простий метод калькулювання. На цих підприємствах немає незавершеного виробництва або воно незначне, що дає змогу не враховувати його у процесі калькулювання. Тому в таких виробництвах облік витрат ведеться за підприємством загалом, а фактична собівартість продукції визначається сумою всіх витрат звітного періоду (місяця).

Процес калькулювання ускладнюється в умовах, коли підприємство виготовляє продукцію різних видів і постійно має значний обсяг незавершеного виробництва. У такому разі облік організовується за кожним видом продукції (або групою однорідних видів продукції), собівартість кожного виду продукції калькулюється з урахуванням залишків незавершеного виробництва.

Отже,

$$\begin{aligned} & \text{Фактична собівартість виготовленої продукції} = \\ & = \text{Незавершене виробництво на початок місяця} + \text{Витрати за місяць} - \\ & \quad - \text{Незавершене виробництво на кінець місяця.} \end{aligned}$$

Залишок незавершеного виробництва визначається інвентаризацією або за даними оперативного обліку й оцінюється за плановою (нормативною) собівартістю або за собівартістю еквівалентної одиниці продукції.

У міжнародній практиці калькулювання за процесами здійснюється за допомогою еквівалентних одиниць готової продукції.

Еквівалентна одиниця готової продукції — це одиниця продукції, обробленої за звітний період.

Кількість еквівалентних одиниць готової продукції визначається множенням кількості оброблених виробів на відсоток їх готовності.

Так, якщо підприємство виготовило за місяць 9000 одиниць продукції, а ще 2000 одиниць оброблено наполовину, то витрати підприємства еквівалентні витратам на виготовлення 10000 одиниць готової продукції: $9000 - ((2000 \cdot 50\%) : 100) = 10000$ од.

При такому підході калькулювання за процесами включає:

- розрахунок кількості еквівалентних одиниць;
- визначення виробничих витрат;
- калькулювання собівартості еквівалентної одиниці продукції;
- калькулювання собівартості готової продукції та незавершеного виробництва.

10.3. Методи калькулювання собівартості продукції

У Типовому положенні методи обліку витрат і калькулювання розглядаються як тотожні. Але як засвідчує практика, методи обліку і калькулювання різні за змістом і завданнями. Так, завдання обліку полягає в отриманні достовірних даних про витрати виробництва в необхідних розрізах, а в завдання калькулювання входить визначення собівартості окремих видів продукції, їх калькуляційних одиниць і товарної продукції загалом. Відповідно при обліку і калькулюванні застосовуються різні методи.

Зокрема, під **методами калькулювання** розуміють науково обґрунтовану сукупність прийомів та способів, що використовуються для визначення собівартості певної продукції (її одиниці або частини). Існують такі методи калькулювання собівартості продукції: прямого розрахунку; розподілу витрат; виключення витрат; підсумовування витрат; нормативний; комбінований.

Метод виключення витрат застосовується в комплексних виробництвах, де один продукт приймається як цільовий і всі витрати відповідно списуються на його

виробництво, а інші продукти вважаються побічними й відповідно виключаються із загальної суми витрат на основі попередньої оцінки їх випуску за твердими цінами.

Незважаючи на простоту калькулювання собівартості продукції метод виключення витрат має низку недоліків, зокрема:

- калькулювання собівартості лише частини продукції підприємства (основного продукту), тоді як витрати на побічну продукцію визначаються не калькулюванням, а оцінкою у встановлених цінах;
- можливість спотворення собівартості основної продукції у випадках оцінки побічної продукції у твердих цінах (оптових, планових), коли весь результат виробництва комплексу продуктів зараховується на основний продукт;
- спотворення результатів роботи окремих підрозділів підприємства.

Метод виключення витрат може застосовуватись у виробництвах спорідненої продукції, де питома вага побічних продуктів незначна.

Сутність **нормативного методу** калькулювання собівартості продукції полягає в тому, що фактична собівартість певного виду продукції визначається коригуванням його нормативної собівартості на суму відхилень від норм і зміни норм.

Обов'язковою умовою застосування нормативного методу калькулювання собівартості продукції є ведення нормативних калькуляцій на всі вироби.

При цьому зауважимо, що калькулювати собівартість продукції нормативним методом без організації нормативного обліку витрат на виробництво неможливо. Тому цей метод калькулювання використовується обмежено.

Сутність **методу розподілу витрат** полягає в тому, що витрати на комплекс виготовленої товарної продукції між різними видами виробів розподіляються пропорційно найобґрунтованішому базовому показнику. Як базові показники розподілу витрат рекомендується застосовувати вартість продукції за оптовими цінами, кількість (вагу) продуктів, інші коефіцієнти, що відображають відношення витрат до різних виробів.

Метод прямого розрахунку передбачає, що калькулювання собівартості продукції здійснюється діленням витрат за об'єктом їх обліку, які зараховуються до товарного випуску продукції, на кількість виготовлених виробів. Цим методом собівартість визначається тоді, коли об'єкт обліку витрат збігається з об'єктом калькулювання. Наприклад, на виробництвах одного виду однорідної продукції (вугілля, руду) або при визначенні собівартості виробів на замовлення. Цей метод калькулювання застосовується на підприємствах, що використовують позамавний метод обліку витрат.

Метод підсумовування витрат полягає в тому, що собівартість певного виду (чи одиниці) продукції визначається шляхом підсумовування попередньо визначених витрат на її виготовлення на всіх стадіях (переділах, операціях) технологічного процесу або шляхом підсумовування витрат на виробництво окремих частин виробу (деталей, вузлів). При цьому собівартість одиниці продукції визначається двома способами: підсумком витрат і прямим розрахунком.

У першому випадку в кожному цеху встановлюються витрати виробництва на калькуляційну одиницю продукції або її частину. Шляхом підсумовування витрат на калькуляційну одиницю за всіма переділами підприємства визначається собівартість одиниці продукції.

У другому випадку собівартість одиниці продукції визначається діленням кожної статті витрат за калькуляційним об'єктом на кількість готових виробів.

Часто на виробництвах неможливо визначити собівартість виробів одним з розглянутих методів. Тоді для її калькулювання використовується кілька методів, сукупність яких визначається особливостями технологічного процесу, характером продукції та сировини, а також номенклатурою і питомою вагою окремих продуктів у загальному обсязі продукції.

Розглянемо найпоширеніші *комбіновані методи калькулювання*.

Метод виключення і **метод розподілу витрат**. Перший застосовується для виключення із загального обсягу витрат комплексу витрат на побічну продукцію й відходи, другий — для розподілу витрат, що належать до основної продукції, між окремими її видами.

Таке комбінування застосовується на виробництвах, де в одному процесі отримують одночасно кілька різних продуктів (у коксохімічній, нафтопереробній, металургійній галузях промисловості), а питома вага побічних продуктів порівняно невелика.

Метод прямого розрахунку витрат і **метод підсумку витрат** використовуються на виробництвах послідовної переробки сировини в один кінцевий продукт. Точність визначення собівартості зумовлюється правильністю визначення витрат у незавершеному виробництві.

Метод виключення витрат і **метод прямого розрахунку** використовуються на виробництвах, де один продукт розглядається як основний, а інші — як побічні.

Питання

1. Що таке калькулювання?
2. Етапи калькулювання.
3. Що передбачає калькулювання на замовлення?
4. Що таке метод калькулювання?
5. Що передбачає метод виключення витрат?
6. Сутність нормативного методу.
7. Сутність методу розподілу витрат.
8. Сутність методу прямого розрахунку.
9. Комбіновані методи калькулювання.

Тест

1. До процесу калькулювання собівартості продукції на третьому етапі належать:
 - а) фактична собівартість за кожним видом продукції;
 - б) собівартість одиниці продукції, виконаної роботи або наданої послуги;
 - в) собівартість випущеної продукції загалом.
2. Основне призначення калькулювання полягає в такому:
 - а) отриманні інформації про собівартість продукції;
 - б) наданні інформації про собівартість продукції для організації та управління процесом виробництва;
 - в) отриманні інформації про собівартість продукції для організації та управління процесом виробництва і контролю за рівнем витрат.

3. Стандартами бухгалтерського обліку передбачено визначення собівартості продукції тільки за такими витратами:
 - а) адміністративними;
 - б) виробничими;
 - в) збутовими.
4. Калькулювання за замовленнями — це система калькулювання:
 - а) продукції за кожним індивідуальним виробом;
 - б) продукції на основі обліку витрат за кожним окремим виробом чи партією виробів;
 - в) витрат на основі обліку витрат за окремим виробом чи партією виробів.
5. Фактична собівартість замовлення розраховується шляхом підсумовування всіх витрат:
 - а) за твердими цінами;
 - б) випуску за твердими цінами;
 - в) випуску за фіксованими цінами.
6. Нормативний метод калькулювання собівартості продукції полягає в такому:
 - а) фактична собівартість певного виду продукції визначається шляхом коригування його нормативної собівартості на суму відхилень від норм і зміни норм;
 - б) діленні витрат за об'єктом їх обліку, що належить до товарного випуску продукції, на кількість виготовлених виробів;
 - в) підсумовуванні попередньо визначених витрат на виготовлення виробів.
7. Метод підсумовування витрат полягає в такому:
 - а) собівартість певного виду продукції визначається шляхом підсумовування попередньо визначених витрат на її виготовлення на всіх стадіях технологічного процесу;
 - б) підсумовуванні витрат і прямому розрахунку;
 - в) витрати розподіляються пропорційно найобґрунтованішому базовому показнику.
8. Визначити, чи існує нормативний документ, який би давав чітке уявлення про особливості калькулювання відповідно до вимог П(С)БО та нового Плану рахунків (якщо так, то які):
 - а) так;
 - б) ні.
9. Накладні витрати розподіляються між замовленнями:
 - а) щомісяця;
 - б) щокварталу;
 - в) щороку.
10. Вибір калькуляційної одиниці залежить:
 - а) від особливостей організації виробництва продукції, що випускається;
 - б) від економічного стану підприємства на поточний період;
 - в) від особливостей технологічного процесу.

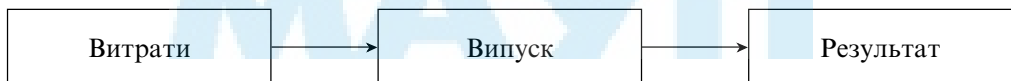
УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ В УКРАЇНІ НА ОСНОВІ ВИКОРИСТАННЯ ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ

11.1. Підходи до методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції

У світовій практиці сформувалися й діють два основних підходи до методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

Перший підхід спрямований на вдосконалення калькулювання і контролю за витратами за кожним окремим видом готової продукції. Для нього характерний розподіл усіх витрат на прямі та непрямі (основні та накладні). У собівартість продукції включаються всі без винятку виробничі витрати, і відповідно всі виробничі накладні витрати (як змінні, так і постійні) розподіляються між виробами і включаються в собівартість незавершеного виробництва та готової продукції. Методи обліку витрат, що реалізують цей підхід, використовуються для визначення собівартості продукції за повними витратами. До них належать традиційні вітчизняні методи обліку витрат, а також зарубіжні методи однорідних секцій, нормативного розподілу постійних витрат, “стандарт-костинг”.

Другий підхід спрямований на вдосконалення методики прийняття управлінських рішень, вміння коригувати їх залежно від змін ринкової кон'юнктури. Відповідно ці методи обліку акцентуються на відображенні залежності витрат від змін обсягу та структури готової продукції, що зумовлює розподіл витрат на змінні та постійні. Якщо перший підхід орієнтований на виробництво, то другий — на ринок. Звідси й назва методів обліку, які його визначають — ринкові. Ринкові методи обліку забезпечують у кожному звітному періоді контроль за впливом витрат на обсяг готової продукції і результат від її реалізації. Відбувається ланцюгова залежність:



Основним оцінним показником цих методів є маржинальний дохід (валовий результат). Він розраховується як різниця доходу від реалізації та змінних витрат і призначений для покриття постійних витрат і утворення прибутку. Постійні витрати розглядаються цими методами як єдине ціле і не зараховуються на конкретний вид продукції, а включаються у фінансовий результат.

До переваг ринкових методів обліку належать гнучкість і простота практичного застосування для короткострокових розрахунків.

Для довгострокового прогнозування придатніші методи обліку повних витрат. Основним методом обліку неповних витрат є “директ-костинг”.

11.2. Методи обліку повних витрат

Метод однорідних секцій сприяє розв'язанню таких завдань:

- досягненню найбільшої точності калькулювання за допомогою найдосконаліших способів розподілу непрямих витрат;
- використанню різноманітних баз розподілу непрямих витрат залежно від умов діяльності підприємства.

Під **однорідною секцією** розуміють підрозділ підприємства, виокремлений у бухгалтерському обліку, де витрати згруповані попередньо до їх включення в собівартість відповідних виробів, якщо вони не можуть бути прямо зараховані на ці вироби.

У ширшому розумінні однорідна секція ототожнюється з центром відповідальності.

Економічний зміст методу однорідних секцій схематично подано на рис. 10.1.

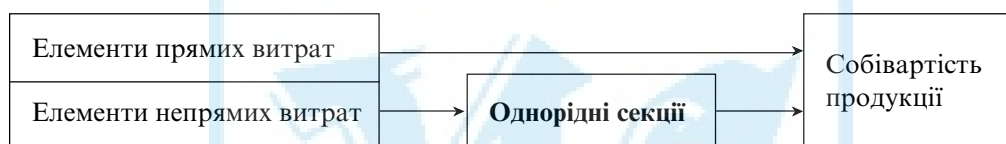


Рис. 10.1. Метод однорідних секцій

Секція є однорідною, якщо її діяльність вимірюється спільною одиницею роботи.

Однорідні секції поділяються на такі:

- основні, витрати яких можуть бути прямо включені в собівартість продукції — постачальницькі, виробничі відділи, відділи збуту та реклами;
- допоміжні, витрати яких перерозподіляються відповідно до вибраних баз і включаються в основні секції — транспортні, енергетичні, ремонтні цехи, адміністративна і фінансова служби.

Метод однорідних секцій характеризується чотирма етапами розподілу витрат:

I — прями витрати безпосередньо включаються в собівартість виробів;

II — непрямі витрати розподіляються між основними та допоміжними секціями;

III — витрати допоміжних секцій розподіляються між основними секціями з використанням відповідних баз розподілу (час, вага, заробітна плата, норма-години роботи обладнання тощо);

IV — визначення собівартості продукції.

Отже, метод однорідних секцій має такі переваги:

- загальні витрати мінімізовані, бо в основному прямо зараховуються на собівартість продукції;
- при непрямому зарахуванні витрат базу розподілу вибирають за характером витрат;
- витрати за секціями аналізуються з використанням відповідних одиниць роботи, що забезпечує більшу спрямованість обліку на кінцевий результат.

Проте цей метод має й недоліки:

- великий обсяг облікових робіт;

- умовність однорідних секцій і неможливість точно встановити одиницю роботи (однорідні секції не завжди збігаються із центрами відповідальності);
- використовується близько 30 різних способів розподілу непрямих витрат, у результаті чого отримуються різні рівні собівартості.

Метод нормативного розподілу постійних витрат вважається перехідним між методами калькулювання повної та обмеженої собівартості. Цей метод базується на таких принципах:

- чіткого розмежування в собівартості змінних та постійних витрат;
- визначення нормального (нормативного) рівня діяльності згідно зі структурою та організацією виробництва;
- включення в собівартість продукції фактичних постійних витрат за нормативним рівнем діяльності;
- відображення в обліку додаткових витрат через зниження рівня діяльності або витрат у зв'язку з підвищенням ефективності виробництва.

При використанні методу нормативного розподілу постійних витрат зберігаються однорідні секції і передбачається складання фактичних та нормативних калькуляцій.

Для кожної секції (центру відповідальності, прибутку, рентабельності) визначається нормальний рівень діяльності, а калькулювання організовується виходячи з таких принципів:

- відокремлення обліку постійних та змінних витрат;
- нормативному (нормальному) рівню діяльності відповідають певні постійні та змінні витрати;
- постійні витрати зараховуються на собівартість продукції відповідної секції за формулою:

$$\frac{\text{Фактичний рівень діяльності}}{\text{Нормативний рівень діяльності}};$$

- якщо фактичний рівень діяльності нижчий від нормативного, то на секцію зараховуватимуться постійні витрати, менші від облікованих;
- якщо фактичний рівень виробництва перевищує нормативний, то фактичні постійні витрати, що зараховуються на секцію, збільшаться.

Різниця між фактичними та нормативними постійними витратами вкаже на прибуток чи збиток, що зараховується на збільшення чи зменшення загального результату діяльності підприємства.

Методологія розподілу змінних та постійних витрат у собівартості продукції має такі характеристики:

- змінні витрати зараховуються безпосередньо на собівартість продукції;
- постійні витрати, що залежать від зміни рівня виробництва (специфічні постійні витрати), так само зараховуються на собівартість;
- постійні витрати, що не залежать від рівня виробництва, зараховуються на фінансовий результат.

Отже, суть методу нормативного розподілу постійних витрат на собівартість продукції полягає у визначенні нормативної собівартості одиниці продукції незалежно від того, який буде фактичний обсяг виробництва.

За допомогою цього методу визначається вплив зміни обсягу виробництва на структуру виробничої собівартості одиниці продукції і її рентабельність за допомо-

гою обчислення збільшення витрат від зменшення обсягів діяльності чи прибутку при збільшенні обсягів виробництва.

Отже, переваги методу нормативного розподілу постійних витрат полягають у такому:

- сприяє отриманню стабільної собівартості, що не залежить від зміни обсягів виробництва;
- широко використовується в поєднанні з іншими методами визначення собівартості продукції (системою “стандарт-костинг”, методом однорідних секцій).

До недоліків цього методу належать такі:

- важко встановити нормальний (нормативний) рівень діяльності підприємства;
- метод не пов'язаний безпосередньо з ринковими коливаннями обсягів реалізації.

Саме через зазначені недоліки метод нормативного розподілу постійних витрат почав витіснятися системою “стандарт-костинг”.

На промислових підприємствах США щодалі ширше впроваджуються принципи управління за відхиленнями, суть яких полягає в тому, що основну увагу управлінські ланки зосереджують на виявленні й аналізі відхилень від нормального перебігу технологічного циклу з метою їх недопущення в майбутньому.

Метод “стандарт-костинг” спирається на жорстке нормування витрат виробництва з використанням новітніх досягнень наукової організації праці (хронометраж робочого часу, фотографування та вивчення рухів, застосування математичних методів в економічних розрахунках). Як норми (стандарти) на виріб можуть встановлюватись:

- середнє значення минулих фактичних витрат;
- найменше значення витрат, досягнутих у минулому;
- кошторисні витрати при нормальному (нормативному) рівні виробництва;
- ідеальні витрати при оптимальному завантаженні потужностей.

Одним з наслідків використання системи нормативних витрат є поява відхилень, що належать до прямих матеріальних витрат, прямих трудових витрат та загальновиробничих витрат.

Облік відхилень у управлінській бухгалтерії ведеться за допомогою відповідних рахунків відхилень і є засобом, що необхідний для організації ефективної системи контролю фінансової та господарської діяльності підприємства і пропонує керівникам інформацію для оцінки їх діяльності, а отже, вжиття заходів для коригування отриманих результатів.

У світовій практиці намітилися два напрями обліку відхилень.

Перший напрям — відображення відхилень у системі бухгалтерського обліку на синтетичних та аналітичних рахунках, аналіз даних про відхилення, що акумулюються на цих рахунках із значним ступенем деталізації інформації, і подальше списання відхилень на рахунки реалізації та фінансових результатів. Цього напрямку дотримуються підприємства, що використовують англосаксонську чи французьку систему обліку, оскільки вони сприяють створенню дієвого механізму контролю за рівнем витрат та результатів і прийняттю ефективних управлінських рішень.

Другий напрям — відображення відхилень у первинній документації та облікових регістрах поза системою синтетичних та аналітичних рахунків. Основний недолік цього напрямку полягає в тому, що облік відхилень спрямований на їх виявлення в розрізі відповідних витрат на виробництво і подальше списання витрат на собівартість виготовленої продукції, тобто облік не орієнтований на кінцевий

результат, відхилення від нормативів не співвимірюються у витратах та результатах.

У світовій практиці відхилення обліковуються переважно на рахунках двох видів:

- призначених для відображення відхилень за різними категоріями витрат та результатів (використані ресурси, центри відповідальності);
- відхилень, виявлених у процесі бухгалтерської обробки даних.

На практиці відхилення найчастіше визначаються після визначення фактичної собівартості готової продукції. У цьому разі готова продукція обліковується за нормативною собівартістю, а відхилення списуються на спеціальні рахунки відхилень за матеріалами, заробітною платою, центрами аналізу.

Облік прямих витрат у системі “стандарт-костинг” подібний до обліку цих витрат при нормативному методі, а певний інтерес становить облік непрямих витрат у системі “стандарт-костинг”. У цьому разі використовуються попередньо обчислені кошторисні ставки, основою для складання яких є витрати при нормальному (нормативному) рівні завантаження підприємства, або так звані гнучкі бюджети, тобто окремі кошториси, розроблені виходячи з розрахунку завантаженості виробництва на 50, 60, 70, 80, 90 і 100 %.

У системі “стандарт-костинг” існує три варіанти відображення витрат на рахунках бухгалтерського обліку.

Перший варіант називається *частковою системою*. Основна відмітна ознака цього варіанта полягає в тому, що виробничі рахунки дебетуються на фактичні суми витрат і збираються на рахунок “Роботи у виробництві”, що виконує роль вітчизняного рахунка “Виробництво”. У кінці місяця з кредиту цього рахунка за стандартною собівартістю списуються готова продукція та незавершене виробництво. Таким чином, на рахунок “Виробництво” залишаються відхилення фактичних витрат від стандартних, які аналізуються для виявлення їх причин і винуватців, а потім списуються на рахунок прибутків та збитків.

Другий варіант, що називається *однорідною системою*, характеризується тим, що відхилення від стандартів виявляються вже на рахунках матеріалів, заробітної плати, непрямих витрат, тому рахунок “Основне виробництво” дебетується і кредитується тільки на розмір стандартних витрат. Відхилення ж, виявлені на зазначених рахунках, вивчаються і списуються на рахунки фінансових результатів.

Третім варіантом є *подвійна система*. Основна його відмінність від двох попередніх полягає в тому, що собівартість обліковується паралельно за стандартними та фактичними витратами, причому стандартні суми наведені в паралельних колонках облікових реєстрів для порівняння з фактичними витратами. Тому в зарубіжній спеціальній літературі (зокрема, американській) ці стандарти називаються “стандартами-опудалами”. Таким чином, стандарти тут відіграють пасивнішу роль, ніж у перших двох системах.

Зауважимо, що “стандарт-костинг” часто застосовується в поєднанні з “директ-костингом”, оскільки обидва ці методи якнайкраще відповідають принципу “управління за відхиленнями”.

Підсумовуючи викладене про систему “стандарт-костинг”, зупинимось на її особливостях. До них належать, зокрема, такі:

- встановлення норм витрат;
- стандартизація операцій у широкому розумінні;
- визначення фактичної та стандартної собівартості продукції;
- визначення відхилень фактичної собівартості від стандартної;

- аналіз причин відхилень собівартості;
- вжиття заходів поліпшення діяльності підприємства.

З огляду на викладене доходимо висновку про подібність системи “стандарт-костинг” з розробленою у вітчизняній практиці системою нормативного обліку витрат, яка передбачає:

- розробку і встановлення норм витрат виробничих ресурсів;
- розрахунок нормативної собівартості продукції;
- систематичний облік зміни норм;
- документування відхилень від норм із зазначенням причин і винуватців цих відхилень.

Проте, як бачимо, існує й багато розбіжностей. І річ не так у тому, що в системі “стандарт-костинг” використовуються стандарти витрат та гнучкі бюджети, а в нормативному методі — нормативи і відхилення, як у тому, що система “стандарт-костинг” дає можливість управляти виробництвом за даними про відхилення. За нормативного ж методу відхилення так само виявляються, але вони завуальовані в загальних витратах виробництва.

Вітчизняний План рахунків не передбачає жодного рахунка, на якому б обліковувалися виключно відхилення. Вони впливають на фінансовий результат не безпосередньо, як у системі “стандарт-костинг”, а опосередковано через виробничі витрати.

Отже, взаємозв'язок нормативного методу обліку витрат із системою “стандарт-костинг” та методом нормативного розподілу постійних витрат уможливить отримання переваг в управлінні підприємством, сприятиме ефективному управлінському контролю на основі методу “управління за відхиленнями”.

11.3. Методи обліку змінних витрат

До методів обліку змінних витрат належить система “директ-костинг”.

Система “директ-костинг” — це система управлінського обліку, яка базується на класифікації витрат на змінні та постійні й охоплює облік витрат за їх видами, місцями виникнення і носіями, облік результатів виробничої діяльності, а також аналіз витрат та результатів і прийняття управлінських рішень.

Основою “директ-костингу” є поділ витрат на змінні та постійні й відповідно визначення собівартості продукції шляхом калькулювання тільки змінних витрат.

Калькулювання змінних витрат — це метод калькулювання, що передбачає включення в собівартість продукції лише виробничих витрат.

В умовах використання системи калькулювання змінних витрат не тільки операційні витрати (на управління, збут тощо), а й постійні виробничі витрати розглядаються як витрати періоду і списуються за рахунок прибутку. У результаті в собівартість незавершеного виробництва і готової продукції включаються тільки змінні виробничі витрати.

Існує два варіанти методу “директ-костинг”:

- простий, заснований на використанні в обліку даних тільки про змінні витрати;
- розвинений, при якому до собівартості продукції разом зі змінними витратами включаються прямі постійні витрати на виробництво та реалізацію продукції.

Виникнення простого “директ-костингу” пов'язано з тим, що було виявлено згубну роль, яку відіграє розподіл постійних витрат між виробами (не завжди пра-

вильно вибирається база розподілу). Як наслідок виникла нова концепція управлінського обліку, що дала можливість розмежувати витрати виробництва на постійні та змінні.

Простий “директ-костинг” базується на певних принципах:

- витрати розподіляються на постійні та змінні;
- собівартість продукції обчислюється лише за змінними витратами;
- маржа визначається зі змінної собівартості (маржинальний дохід) як різниця між ціною реалізації і змінною собівартістю продукції.

Використання системи “директ-костинг” сприяє зниженню трудомісткості розподілу накладних витрат, розширенню аналітичних можливостей обліку. Спостерігається процес тісної інтеграції обліку і аналізу. Саме тому систему “директ-костинг” називають ще “системою управління собівартістю”, або “системою управління підприємством”, що підкреслює єдність обліку, аналізу і прийняття управлінських рішень.

Важливою особливістю системи “директ-костинг” є процес багатостадійного складання звіту про доходи промислових підприємств. Для цього використовується показник маржинального доходу.

Маржинальний дохід (МД) — це різниця між доходом від реалізації продукції та змінними витратами. Він покриває загальні постійні витрати підприємства, тобто

$$\text{МД} = \text{Обсяг продаж} - \text{Змінні витрати},$$

і відображає внесок сегменту діяльності (продукту, підрозділу) у покриття постійних витрат та формування прибутку.

Звіти про фінансові результати, що складаються на основі маржинального доходу, багатоступеневі. Вони складаються щонайменше з двох розділів: верхній показує маржинальний дохід, нижній — чистий дохід підприємства.

Якщо змінні витрати поділяються на виробничі та невиробничі, звіт буде трирівневий. У цьому разі на першому етапі визначається **виробничий маржинальний дохід** як різниця між обсягом реалізованої продукції і змінними виробничими витратами. На другому етапі як різниця між виробничим маржинальним доходом та невиробничими змінними витратами визначається **маржинальний дохід загалом по підприємству**. На третьому етапі шляхом віднімання від загальної суми маржинального доходу постійних витрат визначається **чистий прибуток або збиток по підприємству**.

Ще однією особливістю системи “директ-костинг” є поєднання виробничого і фінансового обліку в одній системі рахунків. За цієї системи облік і звітність на підприємстві організовуються так, що з’являється можливість регулярного контролю даних за такою схемою: “витрати — обсяг виробництва — прибуток”.

Незважаючи на простоту застосування системи “директ-костинг” і її широкі аналітичні можливості, вона має також недоліки, зокрема:

- в оцінці залишків незавершеного виробництва та готових виробів беруть участь лише змінні витрати, у зв’язку з чим залишки оцінюються не повністю, що суперечить бухгалтерським та податковим правилам більшості країн;
- серед постійних витрат є такі, що можуть бути прямо зараховані на окремі вироби. Наприклад, якщо для виробництва різних виробів використовується обладнання різних видів, то при “директ-костингу” вся амортизація вважається постійною, тоді як амортизаційні відрахування можуть бути зараховані на певні вироби. Таким чином, з’являється категорія прямих постійних витрат.

Незважаючи на існуючі недоліки метод “директ-костинг” широко використовується в обліку зарубіжних країн. Так, в Англії цей метод використовує 52 % підприємств.

Практичне застосування простого “директ-костингу” базувалося на аксіомі: кожний виріб, центр відповідальності робить свій “внесок” — маржинальний дохід у результат діяльності підприємства, але тільки підприємство як юридична особа може отримувати прибуток чи зазнавати збитки. Іншими словами, не визначався результат за виробами, центрами відповідальності, а обмежувався визначенням маржі, за рахунок якої списувалися постійні витрати.

У міру впровадження простого “директ-костингу” виявилось, що деякі специфічні постійні витрати можуть бути зараховані прямо без умовного розподілу на відповідні вироби, їх групи, центри відповідальності, сегменти діяльності. Так виникло поняття *напівмаржі* як різниці маржі та відповідної суми прямих постійних витрат і, звичайно, з’явився метод розвиненого “директ-костингу”.

Впровадження у практику розвиненого “директ-костингу” спричинюється до того, що підприємства з метою підвищення ефективності виробництва та контролю діяльності центрів відповідальності дедалі більшу частину постійних витрат прямо зараховують на собівартість цих центрів.

Таким чином, з’являється система ступеневого (багатоступеневого) обліку покриття постійних витрат.

Метод ступеневого обліку дає можливість розмежувати постійні витрати підприємства за місцем їх виникнення на такі види:

- постійні витрати на виріб можуть бути прямо зараховані на загальну кількість цього виробу (наприклад, витрати на освоєння, які належать виключно до відповідного виду продукції);
- постійні витрати на групу виробів зараховуються на групи однорідних виробів, але не підлягають розподілу між виробами цієї групи (наприклад, витрати на обслуговування обладнання, пов’язаного з виробництвом певної групи виробів);
- постійні витрати місць виникнення витрат безпосередньо зараховуються на окремі місця виникнення витрат, але не розподіляються між окремими групами виробів;
- постійні витрати підрозділу безпосередньо зараховуються на окремий підрозділ підприємства, але не розподіляються між окремими місцями виникнення витрат (наприклад, витрати на освітлення і опалення);
- постійні витрати підприємства є такими, які неможливо розподілити між калькуляційними об’єктами (наприклад, витрати на управління підприємством). Відповідно до цієї диференціації постійних витрат відбувається подальша ієрархія (багатоступеневий облік) сум покриття (маржинального доходу).

Ще одна особливість розвиненого “директ-костингу”, яка нині широко використовується, полягає в тому, що в управлінському обліку основною є система нормативів.

До основних належать такі інновації розвиненого “директ-костингу”:

- визначення результатів (маржі) за зовнішніми сегментами, що перебувають за межами підприємства, тобто використання маркетингових принципів у системі управлінського обліку;
- пірамідальна (ступенева) система калькулювання собівартості продукції на базі даних про змінні витрати та специфічні прямі постійні витрати.

11.4. Аналіз витрат і доходів у системі “директ-костинг”

Велике значення в аналізі витрат за системою “директ-костинг” має критичний обсяг виробництва (реалізації). За допомогою цього показника можна визначити ціну виробу, виручку від реалізації, максимальні постійні витрати та інші показники виходячи з потреб загального фінансового стану підприємства.

Підприємство досягає *критичного обсягу виробництва* (реалізації), якщо результат за реалізованими виробами дорівнює нулю. Це означає, що загальна маржа зі змінної собівартості покриває загальні постійні витрати за відповідний період:

$$\text{Маржа зі змінних витрат} = \text{Постійні витрати за період.}$$

Ідентичною критичному обсягу виробництва (реалізації) є точка беззбитковості.

Точка беззбитковості — це обсяг реалізації, при якому доходи підприємства дорівнюють його витратам, а прибуток відповідно дорівнює нулю. Точка беззбитковості може виражатися в натуральних (кількість продукції), грошових (виручка) одиницях або у відсотках до нормальної потужності.

Методика визначення точки беззбитковості дає змогу приймати рішення про економічну політику підприємства. При цьому вирішуються питання зміни оптово-відпускних цін, постійних і змінних витрат, пошуку нових постачальників і зон реалізації товарів, зміни структури підприємства.

На критичному обсязі виробництва або точці беззбитковості будується формула, що використовується в обліку і аналізі:

$$P = (C - Z_v) K - P_v,$$

де P — результат діяльності; C — ціна реалізації; Z_v — змінні витрати; K — критичний обсяг реалізації; P_v — постійні витрати.

Оскільки результат при критичному обсязі виробництва дорівнює нулю, рівняння набере такого вигляду:

$$(C - Z_v) \cdot 1 = P_v,$$

звідки

$$1 = P_v : (C - Z_v),$$

тобто

$$1 = P_v / MD.$$

За допомогою критичного обсягу виробництва визначаються ціна реалізації, виручка, максимальні постійні та змінні витрати, які може досягати підприємство і при цьому не зазнавати збитків.

Ціна реалізації визначається за допомогою перетворень рівняння критичного обсягу виробництва:

$$C \cdot 1 = P_v + Z_v \cdot 1,$$

де $C \cdot 1 \leq B$ (виручка), звідки $C = P_v / 1 < +Z_v$.

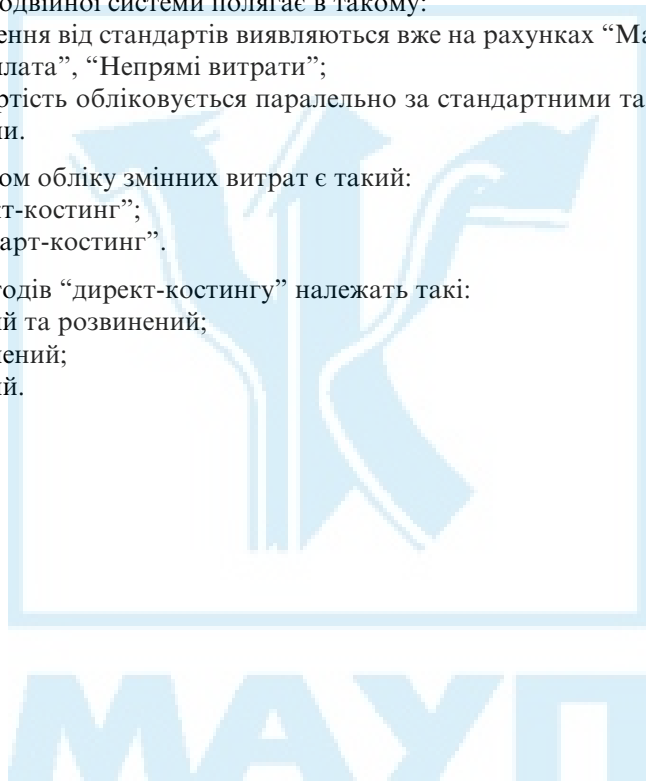
Питання

1. Методи обліку повних витрат.
2. Що передбачає метод однорідних секцій?
3. На яких принципах базується метод нормативного розподілу постійних витрат?
4. Які два напрями обліку відхилень існують у світовій практиці?
5. Що передбачає перший напрям відображення відхилень у системі бухгалтерського обліку?
6. Що передбачає другий напрям відображення відхилень у системі бухгалтерського обліку?
7. Як обліковуються витрати в системі “стандарт-костинг”?
8. Варіанти відображення витрат на рахунках бухгалтерського обліку в системі “стандарт-костинг”.
9. Яка система називається “директ-костингом”?
10. Варіанти системи “директ-костинг”.

Тест

1. Основним оцінюючим показником методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції є такий:
 - а) маржинальний дохід;
 - б) дохід від реалізації;
 - в) дохід від інвестиційної діяльності.
2. Однорідними є такі секції:
 - а) які випускають два та більше видів продукції;
 - б) діяльність якої вимірюється спільною одиницею роботи;
 - в) які займаються реалізацією продукції.
3. До однорідних належать такі секції:
 - а) основні та тимчасові;
 - б) допоміжні;
 - в) основні та допоміжні.
4. Метод нормативного розподілу постійних витрат на собівартість продукції полягає в такому:
 - а) визначенні фактичної собівартості одиниці продукції;
 - б) визначенні нормативної собівартості одиниці продукції незалежно від того, яким буде фактичний обсяг виробництва;
 - в) визначенні нормативної собівартості одиниці продукції.
5. Варіантами відображення витрат на рахунках бухгалтерського обліку в системі “стандарт-костинг” є такі:
 - а) часткова система;
 - б) однорідна та подвійна системи;
 - в) часткова, однорідна та подвійна системи.
6. Суть часткової системи полягає в такому:
 - а) виробничі рахунки дебетуються на фактичні суми витрат і збираються на рахунку “Роботи у виробництві”;

- б) відхилення від стандартів виявляються вже на рахунках “Матеріали”, “Заробітна плата”, “Непрямі витрати”;
 - в) собівартість обліковується паралельно за стандартними та фактичними витратами.
7. Суть однорідної системи полягає в такому:
- а) виробничі рахунки дебетуються на фактичні суми витрат і збираються на рахунку “Роботи у виробництві”;
 - б) відхилення від стандартів виявляються вже на рахунках “Матеріали”, “Заробітна плата”, “Непрямі витрати”;
 - в) собівартість обліковується паралельно за стандартними та фактичними витратами.
8. Суть подвійної системи полягає в такому:
- а) відхилення від стандартів виявляються вже на рахунках “Матеріали”, “Заробітна плата”, “Непрямі витрати”;
 - б) собівартість обліковується паралельно за стандартними та фактичними витратами.
9. Методом обліку змінних витрат є такий:
- а) “директ-костинг”;
 - б) “стандарт-костинг”.
10. До методів “директ-костингу” належать такі:
- а) простий та розвинений;
 - б) розвинений;
 - в) простий.



Затверджено
Наказ
Міністерства фінансів України
31.03.99 № 87
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1
“Загальні вимоги до фінансової звітності”

Загальні положення

1. Цим Положенням (стандартом) визначаються мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів.

2. Норми цього Положення (стандарту) слід застосовувати до фінансової звітності підприємств, організацій та інших юридичних осіб (далі — підприємства) усіх форм власності (крім бюджетних установ) і консолідованої фінансової звітності. (Пункт 2 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну № 989 від 25.11.02.)

3. Терміни, що використовуються в цьому Положенні (стандарті), мають таке значення:

Активи — ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

Баланс — звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

Бухгалтерська звітність — звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів.

Витрати — зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

Власний капітал — частина в активах підприємства, що залишається після вирачування його зобов'язань.

Доходи — збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Звіт про власний капітал — звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

Звіт про фінансові результати — звіт про доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства.

Звіт про рух грошових коштів — звіт, який відображає надходження і видаток грошових коштів у результаті діяльності підприємства у звітному періоді.

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

Консолідована фінансова звітність — звітність, яка відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці. (Абзац дванадцятий пункту 3 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну № 989 від 25.11.02.)

Користувачі звітності — фізичні та юридичні особи, що потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень.

Облікова політика — сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Примітки до фінансових звітів — сукупність показників і пояснень, що забезпечує деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами).

Принцип бухгалтерського обліку — правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності.

Розкриття — надання інформації, яка є суттєвою для користувачів фінансової звітності.

Стаття — елемент фінансового звіту, який відповідає критеріям, встановленим цим Положенням (стандартом).

Суттєва інформація — інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності.

Суттєвість інформації визначається відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та керівництвом підприємства.

Фінансова звітність — бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Мета фінансової звітності

4. Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

5. Порядок надання фінансової звітності користувачам визначається чинним законодавством.

6. Фінансова звітність забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо:

- придбання, продажу та володіння цінними паперами; участі в капіталі підприємства; оцінки якості управління; оцінки здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання; забезпеченості зобов'язань підприємства; визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу;
- регулювання діяльності підприємства; інших рішень.

7. Фінансова звітність повинна задовольняти потреби тих користувачів, які не можуть вимагати звітів, складених з урахуванням їх конкретних інформаційних потреб.

Склад та елементи фінансової звітності

8. Фінансова звітність складається з балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал і приміток до звітів.

9. Фінансові звіти містять статті, склад і зміст яких визначаються відповідними положеннями (стандартами).

10. Стаття наводиться у фінансовій звітності, якщо відповідає таким критеріям:

- існує ймовірність надходження або вибуття майбутніх економічних вигод, пов'язаних з цією статтею;
- оцінка статті може бути достовірно визначена.

11. До фінансової звітності включаються показники діяльності філій, представництв, відділень та інших відособлених підрозділів підприємства.

У рядках форм фінансової звітності, які не мають показників, ставиться прочерк. (Пункт 11 доповнено абзацом другим згідно з Наказом Мініфіну № 989 від 25.11.02.)

Звітний період

12. Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду.

Проміжна (місячна, квартальна) звітність, яка охоплює певний період, складається наростаючим підсумком з початку звітного року.

13. Перший звітний період новоствореного підприємства може бути меншим за 12 місяців, але не може бути більшим за 15 місяців. Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку року до моменту ліквідації.

Якісні характеристики фінансової звітності

14. Інформація, яка надається у фінансових звітах, повинна бути дохідлива і розрахована на однозначне тлумачення її користувачами за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації.

15. Фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їх оцінки, зроблені в минулому.

16. Фінансова звітність повинна бути достовірною. Інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною, якщо вона не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності.

17. Фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати:

- фінансові звіти підприємства за різні періоди;
- фінансові звіти різних підприємств.

Передумовою зіставності є наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику і її зміни.

Принципи підготовки фінансової звітності

18. Фінансова звітність підприємства формується з дотриманням таких принципів:

- автономності підприємства, за яким кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників. Тому особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатись у фінансовій звітності підприємства;
- безперервності діяльності, що передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства виходячи з припущення, що його діяльність триватиме;
- періодичності, що припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди з метою складання фінансової звітності;
- історичної (фактичної) собівартості, що визначає пріоритет оцінки активів виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;

- нарахування та відповідності доходів і витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності в момент їх виникнення незалежно від часу надходження і сплати грошей;
- повного висвітлення, згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі;
- послідовності, який передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності;
- обачності, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів та доходів підприємства;
- превалювання змісту над формою, за яким операції повинні обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;
- єдиного грошового вимірника, який передбачає вимірювання і узагальнення всіх операцій підприємства в його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

Розкриття інформації у фінансовій звітності

19. Для того щоб фінансова звітність була зрозумілою користувачам, вона повинна містити дані про:

- підприємство; дату звітності та звітний період; валюту звітності та одиницю; відповідну інформацію за звітний період і аналогічний період попереднього року; (Абзац п'ятий пункту 19 в редакції Наказу Мініфіну № 989 від 25.11.02)
- облікову політику підприємства та її зміни;
- консолідацію фінансових звітів; припинення (ліквідацію) окремих видів діяльності;
- обмеження щодо володіння активами; участь у спільних підприємствах;
- виявлені помилки минулих років та пов'язані з ними коригування;
- переоцінку статей фінансових звітів;
- іншу інформацію, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами).

20. Інформація про підприємство, яка підлягає розкриттю у фінансовій звітності, включає:

- назву, організаційно-правову форму та місцезнаходження підприємства (країну, де зареєстровано підприємство, адресу його офісу);
- короткий опис основної діяльності підприємства; назву органу управління, у відданні якого перебуває підприємство, або назву його материнської (холдингової) компанії;
- середню чисельність персоналу підприємства протягом звітного періоду.

21. Кожний фінансовий звіт повинен містити дату, станом на яку наведені його показники, або період, який він охоплює. Якщо період, за який складено фінансовий звіт, відрізняється від звітного періоду, передбаченого цим Положенням (стандартом), то причини й наслідки цього повинні бути розкриті у примітках до фінансової звітності.

22. У фінансовій звітності повинна бути вказана валюта, в якій відображені елементи звітності, та одиниця її виміру.

Якщо валюта звітності відрізняється від валюти, в якій ведеться бухгалтерський облік, то підприємство повинно розкривати причини цього та методи, що були використані для переведення фінансових звітів з однієї валюти в іншу.

23. Підприємство повинно висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису:

23.1. Принципів оцінки статей звітності.

23.2. Методів обліку щодо окремих статей звітності.

24. Інформація, що підлягає розкриттю, наводиться безпосередньо у фінансових звітах або у примітках до них.

25. У примітках до фінансових звітів слід розкривати:

25.1. Облікову політику підприємства.

25.2. Інформацію, яка не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але є обов'язковою за відповідними положеннями (стандартами).

25.3. Інформацію, що містить додатковий аналіз статей звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та доречності.

Начальник Управління методології
бухгалтерського обліку

В. М. Пархоменко

Затверджено
Наказ

Міністерства фінансів України
31.03.99 № 87

Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
21 червня 1999 р. за № 396/3689

**Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2
“Баланс”**

(Із змінами, внесеними згідно з наказами Мінфіну

№ 131 від 14.06.2000,

№ 304 від 30.11.2000,

№ 989 від 25.11.2002,

№ 363 від 23.05.2003)

Загальні положення

1. Цим Положенням (стандартом) визначаються зміст і форма балансу та загальні вимоги до розкриття його статей.

2. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються до балансів підприємств, організацій та інших юридичних осіб (далі — підприємства) усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ).

3. Особливості складання консолідованого балансу визначаються окремим положенням (стандартом).

4. Терміни, що використовуються в цьому Положенні (стандарті), мають таке значення:

Активи — ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до надходження економічних вигод у майбутньому.

Власний капітал — частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Довгострокові зобов'язання — всі зобов'язання, які не є поточними зобов'язаннями.

Пов'язані сторони — особи, стосунки між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу або здійснювати суттєвий вплив на прийняття фінансових і оперативних рішень іншою стороною. (Абзац п'ятий пункту 4 із змінами, внесеними згідно з наказом Мінфіну № 304 від 30.11.2000.)

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

Еквіваленти грошових коштів — короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються в певні суми грошових коштів і характеризуються незначним ризиком зміни вартості.

Фінансові інвестиції — активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора.

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

Необоротні активи — всі активи, що не є оборотними.

Оборотні активи — грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

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

5. Метою складання балансу є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату.

6. У балансі відображаються активи, зобов'язання та власний капітал підприємства.

7. Згортання статей активів та зобов'язань є неприпустимим, крім випадків, передбачених відповідними положеннями (стандартами).

8. Підсумок активів балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань та власного капіталу.

9. Форма балансу є додатком до цього Положення (стандарту). Для малих підприємств може передбачатися скорочена форма балансу.

Визнання статей балансу

10. Актив відображається в балансі за умови, що оцінка його може бути достовірно визначена і очікується отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з його використанням.

11. Витрати на придбання та створення активу, які відповідно до пункту 10 цього Положення (стандарту) не можуть бути відображені в балансі, включаються до складу витрат звітного періоду у звіті про фінансові результати.

12. Зобов'язання відображається в балансі, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення.

13. Власний капітал відображається в балансі одночасно з відображенням активів або зобов'язань, які призводять до його зміни.

Зміст статей балансу

14. У статті “Нематеріальні активи” відображається вартість об'єктів, які віднесені до складу нематеріальних активів згідно з відповідними положеннями (стандартами). У цій статті наводяться окремо первісна та залишкова вартість нематеріальних активів, а також нарахована у встановленому порядку сума накопиченої амортизації. Залишкова вартість визначається як різниця між первісною вартістю і сумою накопиченої амортизації, яка наводиться в дужках. (Пункт 14 із змінами, внесеними згідно з наказами Мінфіну № 304 від 30.11.00, № 989 від 25.11.02.)

15. У статті “Незавершене будівництво” відображається вартість незавершених капітальних інвестицій у будівництво, створення, виготовлення, реконструкцію, модернізацію, придбання необоротних активів (включаючи необоротні матеріальні активи, призначені для заміни діючих, і устаткування для монтажу), що здійснюються підприємством, а також авансові платежі для фінансування капітального будівництва. (Пункт 15 у редакції наказу Мінфіну № 304 від 30.11.2000.)

16. У статті “Основні засоби” наводиться вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів згідно з відповідними положеннями (стандартами). У цій статті також наводиться вартість інших необоротних матеріальних активів.

У цій статті наводяться окремо первісна (переоцінена) вартість, сума зносу основних засобів (у дужках) та їх залишкова вартість. До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю основних засобів і сумою їх зносу на дату балансу. (Абзац другий пункту 16 із змінами, внесеними згідно з наказом Мінфіну № 304 від 30.11.2000.)

17. У статті “Довгострокові фінансові інвестиції” відображаються фінансові інвестиції на період більше одного року, а також усі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент. У цій статті виділяються фінансові інвестиції, які згідно з відповідними положеннями (стандартами) обліковуються методом участі в капіталі.

18. У статті “Довгострокова дебіторська заборгованість” показується заборгованість фізичних та юридичних осіб, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу.

19. У статті “Відстрочені податкові активи” відображається сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних періодах внаслідок тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінки.

20. У статті “Інші необоротні активи” наводяться суми необоротних активів, які не можуть бути включені до наведених вище статей розділу “Необоротні активи”, крім гудвілу і гудвілу негативного, що виникають при придбанні. (Пункт 20 із змінами, внесеними згідно з наказом Мінфіну № 989 від 25.11.02.)

21. У статті “Виробничі запаси” показується вартість запасів малоцінних та швидкозношуваних предметів сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для споживання в ході нормального операційного циклу. (Пункт 21 із змінами, внесеними згідно з наказом Мінфіну № 304 від 30.11.2000.)

22. У статті “Тварини на вирощуванні та відгодівлі” відображається вартість дорослих тварин на відгодівлі і в нагулі, птиці, звірів, кроликів, дорослих тварин, вибракуваних із основного стада для реалізації, та молодяку тварин.

23. У статті “Незавершене виробництво” показуються витрати на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги), а також вартість напівфабрикатів власного виробництва і валова заборгованість замовників за будівельними контрактами. (Пункт 23 із змінами, внесеними згідно з наказами Мінфіну № 304 від 30.11.2000, № 989 від 25.11.02.)

24. У статті “Готова продукція” показуються запаси виробів на складі, обробка яких закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками і відповідають технічним умовам та стандартам. Продукція, яка не відповідає наведеним вимогам (крім браку), і роботи, які не прийняті замовником, показуються у складі незавершеного виробництва.

25. У статті “Товари” показується без суми торгових націнок вартість товарів, які придбані підприємствами для наступного продажу. (Пункт 25 із змінами, внесеними згідно з наказом Мінфіну № 304 від 30.11.2000.)

26. У статті “Векселі одержані” показується заборгованість покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію (товари), інші активи, виконані роботи та надані послуги, яка забезпечена векселями. (Пункт 26 із змінами, внесеними згідно з наказом Мінфіну № 304 від 30.11.2000.)

27. У статті “Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги” відображається заборгованість покупців або замовників за надані їм продукцію, товари, роботи або послуги (крім заборгованості, яка забезпечена векселем). У підсумок балансу включається чиста реалізаційна вартість, яка визначається шляхом вирахування з дебіторської заборгованості резерву сумнівних боргів. Сума резерву сумнівних боргів наводиться у дужках. (Пункт 27 із змінами, внесеними згідно з наказом Мінфіну № 304 від 30.11.2000.)

28. У статті “Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом” показується дебіторська заборгованість фінансових і податкових органів, а також переплата за податками, зборами та іншими платежами до бюджету.

29. У статті “Дебіторська заборгованість за виданими авансами” показується сума авансів, наданих іншим підприємствам у рахунок наступних платежів.

30. У статті “Дебіторська заборгованість з нарахованих доходів” показується сума нарахованих дивідендів, процентів, роялті тощо, що підлягають надходженню.

31. У статті “Дебіторська заборгованість із внутрішніх розрахунків” показується заборгованість пов’язаних сторін та дебіторська заборгованість із внутрішньо-відомчих розрахунків.

32. У статті “Інша поточна дебіторська заборгованість” показується заборгованість дебіторів, яка не може бути включена до інших статей дебіторської заборгованості та яка відображається у складі оборотних активів.

32.1. Показники дебіторської заборгованості (крім дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги) у разі створення щодо неї резерву сумнівних боргів на-

водяться в балансі за чистою реалізаційною вартістю, яка визначається в порядку, наведеному в пункті 27 цього Положення (стандарту). (Положення доповнено пунктом 32.1 згідно з наказом Мініфіну № 363 від 23.05.03.)

33. У статті “Поточні фінансові інвестиції” відображають фінансові інвестиції на строк, що не перевищує один рік, які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент (крім інвестицій, які є еквівалентами грошових коштів).

34. У статті “Грошові кошти та їх еквіваленти” відображаються кошти в касі, на поточних та інших рахунках у банках, які можуть бути використані для поточних операцій, а також еквіваленти грошових коштів. У цій статті окремо наводяться кошти в національній та іноземній валютах. Кошти, які не можна використати для операцій протягом одного року починаючи з дати балансу або протягом операційного циклу внаслідок обмежень, слід виключати зі складу оборотних активів та відображати як необоротні активи.

35. У статті “Інші оборотні активи” відображаються суми оборотних активів, які не можуть бути включені до наведених вище статей розділу “Оборотні активи”. У цій статті наводиться, зокрема, сальдо субрахунків 331 “Грошові документи в національній валюті”, 332 “Грошові документи в іноземній валюті” і 643 “Податкові зобов’язання”. (Пункт 35 із змінами, внесеними згідно з наказом Мініфіну № 989 від 25.11.02.)

36. У складі витрат майбутніх періодів відображаються витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів.

37. У статті “Статутний капітал” наводиться зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства. Підприємства, для яких не передбачена фіксована сума статутного капіталу, відображають у цій статті суму фактичного внеску власників до статутного капіталу підприємства. (Пункт 37 із змінами, внесеними згідно з наказом Мініфіну № 304 від 30.11.2000.)

38. У статті “Пайовий капітал” наводиться сума пайових внесків членів спілок та інших підприємств, що передбачена установчими документами.

39. У статті “Додатковий вкладений капітал” акціонерні товариства показують суму, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість. Інші підприємства відображають у цій статті суму капіталу, який вкладено засновниками понад статутний капітал. (Пункт 39 із змінами, внесеними згідно з наказом Мініфіну № 304 від 30.11.2000.)

40. У статті “Інший додатковий капітал” відображаються сума дооцінки необоротних активів, вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб, та інші види додаткового капіталу. (Пункт 40 із змінами, внесеними згідно з наказом Мініфіну № 131 від 14.06.2000.)

41. У статті “Резервний капітал” наводиться сума резервів, створених, відповідно до чинного законодавства або установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.

42. У статті “Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)” відображається або сума нерозподіленого прибутку, або сума непокритого збитку. Сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу. (Пункт 42 із змінами, внесеними згідно з наказами Мініфіну № 304 від 30.11.2000, № 989 від 25.11.02.)

43. У статті “Неоплачений капітал” відображається сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу. Ця сума наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

44. У статті “Вилучений капітал” господарські товариства відображають фактичну собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників. Сума вилученого капіталу наводиться в дужках і підлягає вирахуванню при визначенні підсумку власного капіталу.

45. У складі забезпечень наступних витрат і платежів відображаються нараховані у звітному періоді майбутні витрати та платежі (витрати на оплату майбутніх відпусток, гарантійні зобов'язання тощо), величина яких на дату складання балансу може бути визначена тільки шляхом попередніх (прогнозних) оцінок, а також залишки коштів цільового фінансування і цільових надходжень, які отримані з бюджету та інших джерел.

45.1. Підприємства, які відповідно до законодавства є страховиками, у вписуваному рядку 415 наводять суму страхових резервів, у вписуваному рядку 416 наводять у дужках суму часток перестраховиків у страхових резервах, різниця між якими включається до підсумку розділу балансу. (Пункт 45 доповнено підпунктом 45.1 згідно з наказом Мініну № 304 від 30.11.2000.)

46. У статті “Довгострокові кредити банків” показується сума заборгованості підприємства банкам за отриманими від них позиками, яка не є поточним зобов'язанням.

47. У статті “Інші довгострокові фінансові зобов'язання” наводиться сума довгострокової заборгованості підприємства щодо зобов'язання із залучення позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки.

48. У статті “Відстрочені податкові зобов'язання” показується сума податків на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах внаслідок тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінки.

49. У статті “Інші довгострокові зобов'язання” показується сума довгострокових зобов'язань, які не можуть бути включені до інших статей розділу “Довгострокові зобов'язання”.

50. У статті “Короткострокові кредити банків” відображається сума поточних зобов'язань підприємства перед банками за отриманими від них позиками.

51. У статті “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями” показується сума довгострокових зобов'язань, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

52. У статті “Векселі видані” показується сума заборгованості, на яку підприємство видало векселі на забезпечення поставок (робіт, послуг) постачальників, підрядчиків та інших кредиторів.

53. У статті “Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги” показується сума заборгованості постачальникам і підрядчикам за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги (крім заборгованості, забезпеченої векселями).

54. У статті “Поточні зобов'язання за одержаними авансами” відображається сума авансів, одержаних від інших осіб у рахунок наступних поставок продукції, виконання робіт (послуг).

55. У статті “Поточні зобов'язання із розрахунків з бюджетом” показується заборгованість підприємства за всіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства.

56. У статті “Поточні зобов’язання з позабюджетних платежів” показується заборгованість за внесками до позабюджетних фондів, передбачених чинним законодавством.

57. У статті “Поточні зобов’язання зі страхування” відображається сума заборгованості за відрахуваннями до пенсійного фонду, на соціальне страхування, страхування майна підприємства та індивідуальне страхування його працівників.

57.1. У статті “Поточні зобов’язання за розрахунками з оплати праці” відображається заборгованість підприємства з оплати праці, включаючи депоновану заробітну плату. (Пункт 57 доповнено підпунктом 57.1 згідно з наказом Мінфіну № 304 від 30.11.2000.)

58. У статті “Поточні зобов’язання за розрахунками з учасниками” відображається заборгованість підприємства його учасникам (засновникам), пов’язана з розподілом прибутку (дивіденди тощо) і формуванням статутного капіталу.

59. У статті “Поточні зобов’язання із внутрішніх розрахунків” відображається заборгованість підприємства пов’язаним сторонам та кредиторська заборгованість з внутрішньовідомчих розрахунків.

60. У статті “Інші поточні зобов’язання” відображаються суми зобов’язань, які не можуть бути включені до інших статей, наведених у розділі “Поточні зобов’язання”. У цій статті наводиться, зокрема, сальдо субрахунку 644 “Податковий кредит” і сума валової заборгованості замовникам за будівельними контрактами. (Пункт 60 із змінами, внесеними згідно з наказом Мінфіну № 989 від 25.11.02.)

61. До складу доходів майбутніх періодів включаються доходи, отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до наступних звітних періодів.

Оцінка та розкриття статей балансу

62. Оцінка та подальше розкриття окремих статей балансу у примітках до звітності здійснюються згідно з відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Начальник Управління методології
бухгалтерського обліку

В. М. Пархоменко

МАУП

**Додаток до Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 2
(наказ Міністерства фінансів України
від 31.03.99 № 87)
(у редакції наказу Міністерства фінансів України
від 25.12.02 № 989)**

	Дата/рік, місяць, число	КОДИ
		01
Підприємство _____	за ЄДРПОУ _____	
Територія _____	за КОАТУУ _____	
Форма власності _____	за КФВ _____	
Орган державного управління _____	за СПОДУ _____	
Галузь _____	за ЗКГНГ _____	
Вид економічної діяльності _____	за КВЕД _____	
Одиниця виміру: тис. грн. _____	Контрольна сума _____	
Адреса _____		

БАЛАНС

на _____ 20__ р.

Форма № 1

Код за ДКУД 1801001

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи:			
залишкова вартість	010		
первісна вартість	011		
накопичена амортизація	012		
Незавершене будівництво	020		
Основні засоби:			
залишкова вартість	030		
первісна вартість	031		
знос	032		
Довгострокові фінансові інвестиції:			
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	040		
інші фінансові інвестиції	045		
Довгострокова дебіторська заборгованість	050		
Відстрочені податкові активи	060		

1	2	3	4
Інші необоротні активи	070		
Усього за розділом I	080		
II. Оборотні активи			
Запаси:			
виробничі запаси	100		
тварини на вирощуванні та відгодівлі	110		
незавершене виробництво	120		
готова продукція	130		
товари	140		
Векселі одержані	150		
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:			
чисто реалізаційна вартість	160		
первісна вартість	161		
резерв сумнівних боргів	162		
Дебіторська заборгованість за розрахунками:			
з бюджетом	170		
за виданими авансами	180		
з нарахованих доходів	190		
із внутрішніх розрахунків	200		
Інша поточна дебіторська заборгованість	210		
Поточні фінансові інвестиції	220		
Грошові кошти та їх еквіваленти:			
у національній валюті	230		
в іноземній валюті	240		
інші оборотні активи	250		
Усього за розділом II	260		
III. Витрати майбутніх періодів	270		
Баланс	280		
Пасив	Код рядка	На початок звітної періоду	На кінець звітної періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Статутний капітал	300		
Пайовий капітал	310		
Додатковий вкладений капітал	320		
Інший додатковий капітал	330		
Резервний капітал	340		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350		

1	2	3	4
Неоплачений капітал	360	()	()
Вилучений капітал	370	()	()
Усього за розділом I	380		
II. Забезпечення наступних витрат і платежів			
Забезпечення виплат персоналу	400		
Інші забезпечення	410		
Цільове фінансування	420		
Усього за розділом II	430		
III. Довгострокові зобов'язання			
Довгострокові кредити банків	440		
Інші довгострокові фінансові зобов'язання	450		
Відстрочені податкові зобов'язання	460		
Інші довгострокові зобов'язання	470		
Усього за розділом III	480		
IV. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	500		
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510		
Векселі видані	520		
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530		
Поточні зобов'язання за розрахунками:			
з одержаних авансів	540		
з бюджетом	550		
з позабюджетних платежів	560		
зі страхування	570		
з оплати праці	580		
з учасниками	590		
із внутрішніх розрахунків	600		
Інші поточні зобов'язання	610		
Усього за розділом IV	620		
V. Доходи майбутніх періодів	630		
Баланс	640		

Керівник _____

Головний бухгалтер _____

Затверджено
Наказ
Міністерства фінансів України
31.03.99 № 87

Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
21 червня 1999 р. за № 397/3690

**Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3
“Звіт про фінансові результати”**

(із змінами, внесеними згідно з наказами Мінфіну

№ 37 від 24.02.2000,

№ 131 від 14.06.2000,

№ 304 від 30.11.2000,

№ 583 від 18.12.2001,

№ 989 від 25.11.2002,

№ 363 від 23.05.2003)

Загальні положення

1. Цим Положенням (стандартом) визначаються зміст і форма Звіту про фінансові результати, а також загальні вимоги до розкриття його статей.

2. Норми цього Положення (стандарту) стосуються звітів про фінансові результати підприємств, організацій та інших юридичних осіб (далі — підприємства) усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ).

3. Особливості складання консолідованого звіту про фінансові результати визначаються окремим Положенням (стандартом).

4. Терміни, що використовуються в цьому Положенні (стандарті), мають таке значення:

Витрати — зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Власний капітал — частина в активах підприємства, що залишається після врахування його зобов'язань.

Доходи — збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Збиток — перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Звичайна діяльність — будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення.

Метод участі в капіталі — метод обліку інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

Надзвичайна подія — подія або операція, яка відрізняється від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вона повторюватиметься періодично або в кожному наступному звітному періоді.

Операційна діяльність — основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Основна діяльність — операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

Прибуток — сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.

Асоційоване підприємство — підприємство, на яке інвестор має суттєвий вплив і яке не є дочірнім або спільним підприємством інвестора. (Абзац дванадцятий пункту 4 в редакції наказу Мінфіну № 363 від 23.05.03.)

5. Метою складання звіту про фінансові результати є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період.

6. Форма Звіту про фінансові результати є додатком до цього Положення (стандарту).

Для малих підприємств може передбачатися скорочена форма звіту про фінансові результати.

Визнання доходів і витрат

7. За умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена, дохід у Звіті про фінансові результати відображається в момент надходження активу або погашення зобов'язання, які приводять до збільшення власного капіталу підприємства (крім зростання капіталу за рахунок внесків учасників).

8. За умови, що оцінка витрат може бути достовірно визначена, витрати відображаються у Звіті про фінансові результати в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

9. Якщо актив забезпечує економічні вигоди протягом кількох звітних періодів, то витрати відображаються у Звіті про фінансові результати на основі систематичного та раціонального їх розподілу (наприклад, у вигляді амортизації) протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди.

10. Витрати слід негайно відображати у звіті про фінансові результати, якщо економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати такому стану, за якого вони визнаються активами підприємства.

11. Згортання доходів і витрат не дозволяється, крім випадків, передбачених відповідними положеннями (стандартами). Показники про непрямі податки, вирахування з доходу, собівартість, витрати і збитки наводяться у дужках. (Пункт 11 із змінами, внесеними згідно з наказом Мінфіну № 304 від 30.11.2000.)

Визначення прибутку (збитку) за звітний період

12. Доходи і витрати, які відповідають критеріям, викладеним вище, наводяться у Звіті про фінансові результати з метою визначення чистого прибутку або збитку звітного періоду (крім випадків, коли відповідні положення (стандарту) передбачають винятки з цього правила).

13. У статті “Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)” відображається загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг, тобто без вирахування наданих знижок, повернення проданих товарів та непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору тощо). Органі-

зації, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, у цій статті відображають вартість, за якою реалізовано цінні папери, та суму винагороди за виконання інших операцій, пов'язаних з розміщенням, купівлею і продажем цінних паперів. (Пункт 13 із змінами, внесеними згідно з наказами Мініфіну № 131 від 14.06.2000, № 304 від 30.11.2000.)

14. У статті “Податок на додану вартість” відображається сума податку на додану вартість, яка включена до складу доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

15. У статті “Акцизний збір” підприємства — платники акцизного збору відображають суму, яка врахована у складі доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

16. Підприємства, які сплачують інші збори або податки з обороту, показують їх суму у вільному рядку звіту про фінансові результати. Підприємства, які відповідно до законодавства є страховиками, у цьому рядку наводять виплати страхових сум та страхових відшкодувань. (Пункт 16 із змінами, внесеними згідно з наказом Мініфіну № 304 від 30.11.2000.)

17. У статті “Інші вирахування з доходу” відображаються надані знижки, повернення товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без непрямих податків. Зокрема, у цій статті відображають одержані підприємством від інших осіб суми доходів, що за договорами належать комітентам, принципалам тощо. (Пункт 17 із змінами, внесеними згідно з наказами Мініфіну № 131 від 14.06.2000, № 304 від 30.11.2000, № 583 від 18.12.01.)

18. Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відповідних податків, зборів, знижок тощо.

19. У статті “Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)” показується виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) або собівартість реалізованих товарів. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) визначається згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”, 16 “Витрати”. У цій статті організації, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, відображають балансову вартість реалізованих цінних паперів. (Пункт 19 із змінами, внесеними згідно з наказами Мініфіну № 37 від 24.02.2000, № 304 від 30.11.2000.)

20. Валовий прибуток (збиток) розраховується як різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

21. У статті “Інші операційні доходи” відображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій) тощо.

22. У статті “Адміністративні витрати” відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства.

23. У статті “Витрати на збут” відображаються витрати підприємства, пов'язані з реалізацією продукції (товарів) — витрати на утримання підрозділів, що займаються збутом продукції (товарів), рекламу, доставку продукції споживачам тощо.

24. У статті “Інші операційні витрати” відображаються собівартість реалізованих виробничих запасів; відрахування на створення резерву сумнівних боргів і суми списаної безнадійної дебіторської заборгованості відповідно до пункту 11 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10 “Дебіторська заборгованість”, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 8 жовтня 1999 р. № 237 і зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 25 жовтня 1999 р. за № 725/4018; втрати від знецінення запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані економічні санкції; відрахування для забезпечення наступних операційних витрат, а також усі інші витрати, що виникають у процесі операційної діяльності підприємства (крім витрат, що включаються до собівартості продукції, товарів, робіт, послуг). (Пункт 24 із змінами, внесеними згідно з наказом Мінфіну № 989 від 25.11.02.)

25. Прибуток (збиток) від операційної діяльності визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

26. У статті “Дохід від участі в капіталі” відображається дохід, отриманий від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі.

27. У статті “Інші фінансові доходи” показуються дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі).

28. У статті “Інші доходи” показуються дохід від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів і майнових комплексів; дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов’язані з операційною діяльністю підприємства.

29. У статті “Фінансові витрати” показуються витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов’язані із залученням позикового капіталу.

30. У статті “Втрати від участі в капіталі” відображається збиток, спричинений інвестиціями в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких провадиться методом участі в капіталі.

31. У статті “Інші витрати” відображаються собівартість реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів; втрати від неопераційних курсових різниць; втрати від уцінки фінансових інвестицій та необоротних активів; інші витрати, які виникають у процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов’язані з операційною діяльністю підприємства.

32. Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків). (Пункт 32 із змінами, внесеними згідно з наказом Мінфіну № 131 від 14.06.2000.)

33. У статті “Податки на прибуток” показується сума податків на прибуток від звичайної діяльності, визначена згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток”.

34. Прибуток від звичайної діяльності визначається як різниця між прибутком від звичайної діяльності до оподаткування та сумою податків з прибутку. Збиток від звичайної діяльності дорівнює збитку від звичайної діяльності до оподаткування та сумі податків на прибуток.

35. У статтях “Надзвичайні доходи” і “Надзвичайні витрати” відображаються відповідно невідшкодовані втрати від надзвичайних подій (стихійного лиха, по-

жеж, техногенних аварій тощо), включаючи затрати на запобігання виникненню втрат від стихійного лиха та техногенних аварій, які визначені за вирахуванням суми страхового відшкодування та покриття втрат від надзвичайних ситуацій за рахунок інших джерел; доходи і втрати від інших подій та операцій, які відповідають визначенню надзвичайних подій, наведеному в цьому Положенні (стандарті). Втрати від надзвичайних подій відображаються за вирахуванням суми, на яку зменшується податок на прибуток від звичайної діяльності внаслідок цих втрат. Зміст і вартісна оцінка доходів або витрат від кожної надзвичайної події слід окремо розкривати у примітках до фінансових звітів. (Пункт 35 із змінами, внесеними згідно з наказом Мініфіну № 131 від 14.06.2000.)

36. У статті “Податки з надзвичайного прибутку” відображається сума податків, що підлягає сплаті з прибутку від надзвичайних подій.

37. Чистий прибуток (збиток) розраховується як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від звичайної діяльності та надзвичайного прибутку, надзвичайного збитку та податків з надзвичайного прибутку.

Елементи операційних витрат

38. У розділі II Звіту про фінансові результати наводяться відповідні елементи операційних витрат (на виробництво і збут, управління та інші операційні витрати), яких зазнало підприємство у процесі своєї діяльності протягом звітного періоду за вирахуванням внутрішнього обороту, тобто за вирахуванням тих витрат, які становлять собівартість продукції (робіт, послуг), що вироблена і спожита самим підприємством. Собівартість реалізованих товарів, запасів, іноземної валюти в цьому розділі не наводиться. (Пункт 38 із змінами, внесеними згідно з наказами Мініфіну № 304 від 30.11.2000, № 989 від 25.11.02.)

Розрахунок показників прибутковості акцій

39. Розділ III Звіту про фінансові результати заповнюють акціонерні товариства, прості акції або потенційні прості акції яких відкрито продаються та купуються на фондових біржах, включаючи товариства, які перебувають у процесі випуску таких акцій. У проміжній (квартальній) фінансовій звітності наводяться показники, передбачені пунктами 42 і 43 цього Положення (стандарту). (Пункт 39 із змінами, внесеними згідно з наказом Мініфіну № 989 від 25.11.02.)

40. У статті “Середньорічна кількість простих акцій” наводиться середньозважена кількість простих акцій, які перебували в обігу протягом звітного періоду.

41. У статті “Скоригована середньорічна кількість простих акцій” наводиться середньорічна кількість простих акцій в обігу, скоригована на середньорічну кількість потенційних простих акцій. (Пункт 41 в редакції наказу Мініфіну № 989 від 25.11.02.)

42. У статті “Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію” наводиться показник, що розраховується діленням різниці між сумою чистого прибутку (збитку) і сумою дивідендів на привілейовані акції на середньорічну кількість простих акцій в обігу. (Пункт 42 в редакції наказу Мініфіну № 989 від 25.11.02.)

43. У статті “Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію” відображається показник, що розраховується діленням скоригованого чистого прибутку (збитку) на скориговану середньорічну кількість простих акцій в обігу. (Пункт 43 в редакції наказу Мініфіну № 989 від 25.11.02.)

44. Розрахунок середньорічної кількості акцій, чистого прибутку, (збитку) на одну просту акцію, та їх коригування здійснюється згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 24 “Прибуток на акцію”. (Пункт 44 із змінами, внесеними згідно з наказом Міністерства фінансів України № 989 від 25.11.02.)

45. У статті “Дивіденди на одну просту акцію” відображається показник, який розраховується шляхом ділення суми оголошених дивідендів на кількість простих акцій, за якими сплачуються дивіденди.

Начальник Управління методології
бухгалтерського обліку

В. М. Пархоменко

Додаток
до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 3

		Дата/рік, місяць, число	КОДИ	
Підприємство		за ЄДРПОУ		01
Територія		за КОАТУУ		
Орган державного управління		за СПОДУ		
Галузь		за ЗКГНГ		
Вид економічної діяльності		за КВЕД		
Одиниця виміру: тис. грн.		Контрольна сума		

Звіт про фінансові результати
за _____ 200__ р.

Форма № 2 Код за ДКУД **1801003**

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010		
Податок на додану вартість	015		
Акцизний збір	020		
	025		
Інші вирахування з доходу	030		
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	035		
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	040		

1	2	3	4
Валовий:			
прибуток	050		
збиток	055		
Інші операційні доходи	060		
Адміністративні витрати	070		
Витрати на збут	080		
Інші операційні витрати	090		
Фінансові результати від операційної діяльності:			
прибуток	100		
збиток	105		
Дохід від участі в капіталі	110		
Інші фінансові доходи	120		
Інші доходи	130		
Фінансові витрати	140		
Витрати від участі в капіталі	150		
Інші витрати	160		
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування:			
прибуток	170		
збиток	175		
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180		
Фінансові результати від звичайної діяльності:			
прибуток	190		
збиток	195		
Надзвичайні:			
доходи	200		
витрати	205		
Податки з надзвичайного прибутку	210		
Чистий:			
прибуток	220		
збиток	225		

II. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Найменування показника	Код рядка	На звітний період	На попередній період
1	2	3	4
Матеріальні затрати	230		
Витрати на оплату праці	240		
Відрахування на соціальні заходи	250		

1	2	3	4
Амортизація	260		
Інші операційні витрати	270		
Разом	280		

III. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	На звітний період	На попередній період
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	300		
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	310		
Чистий прибуток, що припадає на одну просту акцію	320		
Скоригований чистий прибуток, що припадає на одну просту акцію	330		
Дивіденди на одну просту акцію	340		

Керівник _____

Головний бухгалтер _____

Затверджено
Наказ
Міністерства фінансів України
31.03.99 № 87

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 “Звіт про рух грошових коштів”

(із змінами, внесеними згідно з наказами Мінфіну
№ 15 від 28.01.2000,
№ 304 від 30.11.2000,
№ 989 від 25.11.2002)

Загальні положення

1. Цим Положенням (стандартом) визначаються зміст і форма звіту про рух грошових коштів та загальні вимоги до розкриття його статей.
2. Норми цього Положення (стандарту) стосуються звітів про рух грошових коштів підприємств, організацій та інших юридичних осіб (далі — підприємства) усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ).
3. Особливості складання консолідованого звіту про рух грошових коштів визначаються окремим Положенням (стандартом).
4. Терміни, що використовуються в цьому Положенні (стандарті), мають таке значення:

Грошові кошти — готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання.

Група — материнське (холдингове) підприємство та його дочірні підприємства.

Еквіваленти грошових коштів — короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються в певні суми грошових коштів і характеризуються незначним ризиком зміни їх вартості.

Негрошові операції — операції, які не потребують використання грошових коштів та їх еквівалентів.

Інвестиційна діяльність — придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою еквівалентів грошових коштів.

Операційна діяльність — основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Рух грошових коштів — надходження і вибуття грошових коштів та їхніх еквівалентів.

Фінансова діяльність — діяльність, яка приводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства.

5. Метою складання звіту про рух грошових коштів є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни, що відбулися у грошових коштах підприємства та їх еквівалентах (далі — грошові кошти) за звітний період.

6. У звіті про рух грошових коштів наводяться дані про рух грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

7. Якщо рух грошових коштів у результаті однієї операції включає суми, які належать до різних видів діяльності, то ці суми слід наводити окремо у складі відповідних видів діяльності.

8. Внутрішні зміни у складі грошових коштів до звіту про рух грошових коштів не включаються.

9. Підприємство розгорнуто наводить суми надходжень та видатків, що виникають у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

10. Негрошові операції (отримання активів шляхом фінансової оренди; бартерні операції; придбання активів шляхом емісії акцій тощо) не включаються до звіту про рух грошових коштів.

11. Звіт про рух грошових коштів складається за формою, наведеною в додатку до цього Положення (стандарту).

Рух грошових коштів у результаті операційної діяльності

12. Рух грошових коштів у результаті операційної діяльності визначається шляхом коригування прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування на суми:

- змін запасів, дебіторської та кредиторської заборгованості, пов'язаної з операційною діяльністю, протягом звітного періоду;
- наведені в негрошових статтях;
- наведені у статтях, які пов'язані з рухом грошових коштів у результаті інвестиційної та фінансової діяльності.

13. У статті “Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування” відображається прибуток або збиток від звичайної діяльності до оподаткування за звітний період, наведений у звіті про фінансові результати.

14. У статті “Амортизація необоротних активів” відображаються амортизаційні відрахування з матеріальних і нематеріальних необоротних активів, нараховані протягом звітного періоду.

15. У статті “Збільшення (зменшення) забезпечень” відображається зміна (у графі “Надходження” — збільшення, у графі “Видаток” — зменшення) у складі забезпечень наступних витрат і платежів, які не пов’язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю.

16. У статті “Збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць” у графі “Надходження” відображаються збитки, у графі “Видаток” — прибутки від курсових різниць внаслідок перерахунку статті балансу “Грошові кошти та їх еквіваленти в іноземній валюті”. (Пункт 16 із змінами, внесеними згідно з наказом Мінфіну № 304 від 30.11.2000.)

17. У статті “Збиток (прибуток) від неопераційної діяльності” у графі “Надходження” відображається збиток, у графі “Видаток” — прибуток від володіння (дивіденди, відсотки тощо) та реалізації фінансових інвестицій, а також від продажу основних засобів, нематеріальних активів, інших довгострокових активів, від обміну оборотних активів на необоротні активи і фінансові інвестиції, від неопераційних курсових різниць, інші прибутки і збитки від інвестиційної та фінансової діяльності (без урахування витрат на сплату відсотків). (Пункт 17 із змінами, внесеними згідно з наказами Мінфіну № 304 від 30.11.2000, № 989 від 25.11.02.)

18. У статті “Витрати на сплату відсотків” відображаються витрати, наведені у статті “Фінансові витрати” Звіту про фінансові результати. (Пункт 18 в редакції наказу Мінфіну № 989 від 25.11.02.)

19. У статті “Прибуток (збиток) від операційної діяльності до зміни в чистих оборотних активах” відображається різниця між сумами грошових надходжень та сумами грошових видатків, відображених відповідно до п. 13–18 цього Положення (стандарту).

20. У статті “Зменшення (збільшення) оборотних активів” у графі “Надходження” відображається зменшення, у графі “Видаток” — збільшення статей оборотних активів (крім статей “Грошові кошти та їх еквіваленти”, “Поточні фінансові інвестиції” та інших статей неопераційних оборотних активів), що відбулись протягом звітного періоду. При цьому не враховуються зміни у складі оборотних активів, які є наслідком негрошових операцій інвестиційної діяльності (обмін на необоротні активи, фінансові інвестиції тощо) та фінансової діяльності (виплата дивідендів або погашення зобов’язань з фінансової оренди виробничими запасами, продукцією, товарами тощо, негрошові внески до статутного капіталу тощо) або виправлення помилок минулих років. Окрім того, не враховується зміна дебіторської заборгованості поточного податку на прибуток і зменшення дебіторської заборгованості за іншими платежами до бюджету внаслідок зарахування кредиторської заборгованості за поточним податком на прибуток. (Пункт 20 із змінами, внесеними згідно з наказами Мінфіну № 304 від 30.11.2000, № 989 від 25.11.02.)

21. У статті “Зменшення (збільшення) витрат майбутніх періодів” у графі “Надходження” відображається зменшення, у графі “Видаток” — збільшення у складі витрат майбутніх періодів, що відбулись протягом звітного періоду.

22. У статті “Збільшення (зменшення) поточних зобов’язань” у графі “Надходження” відображається збільшення, у графі “Видаток” — зменшення у статтях розділу балансу “Поточні зобов’язання” (крім статей “Короткострокові кредити банків”, “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов’язаннями”, “Поточні

зобов'язання за розрахунками з учасниками”, сум зобов'язань за відсотками та інших зобов'язань, не пов'язаних з операційною діяльністю).

При цьому не враховуються зміни у складі поточних зобов'язань, які є наслідком негрошових операцій інвестиційної діяльності та фінансової діяльності (погашення поточного зобов'язання шляхом передачі необоротних активів і фінансових інвестицій, зарахування внесків до капіталу тощо) або виправлення помилок минулих років. При визначенні суми збільшення (зменшення) поточних зобов'язань не враховується зміна суми зобов'язання з поточного податку на прибуток і зменшення зобов'язань за іншими платежами до бюджету внаслідок зарахування дебіторської заборгованості за поточним податком на прибуток. (Пункт 22 в редакції наказу Мінфіну № 15 від 28.01.2000; із змінами, внесеними згідно з наказами Мінфіну № 304 від 30.11.2000, № 989 від 25.11.02.)

23. У статті “Збільшення (зменшення) доходів майбутніх періодів” у графі “Надходження” відображається збільшення, у графі “Видаток” — зменшення у складі доходів майбутніх періодів протягом звітного періоду.

24. У статті “Грошові кошти від операційної діяльності” відображається різниця між сумами надходжень та видатків, відображених відповідно до п. 19–23 цього Положення (стандарту).

25. У статті “Сплачені відсотки” відображаються суми грошових коштів, використаних на сплату відсотків за користування позиковим капіталом. (Пункт 25 із змінами, внесеними згідно з наказом Мінфіну № 989 від 25.11.02.)

26. У статті “Сплачені податки на прибуток” показується використання грошових коштів для сплати податків на прибуток за умови, що вони конкретно не ототожнюються з фінансовою або інвестиційною діяльністю.

27. У статті “Чистий рух коштів до надзвичайних подій” показується надходження або видаток коштів, відображених у статті “Грошові кошти від операційної діяльності”, з урахуванням видатку коштів, відображених відповідно до п. 25, 26 цього Положення (стандарту).

28. У статті “Рух коштів від надзвичайних подій” відображаються відповідно надходження або видаток коштів, пов'язані з надзвичайними подіями у процесі операційної діяльності.

29. У статті “Чистий рух коштів від операційної діяльності” відображається результат руху коштів від операційної діяльності з урахуванням руху коштів від надзвичайних подій.

Рух грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності

30. Рух грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності визначається на основі аналізу змін у статтях розділу балансу “Необоротні активи” та статті “Поточні фінансові інвестиції”.

31. У статті “Реалізація фінансових інвестицій” відображають суми грошових надходжень від продажу акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток у капіталі інших підприємств (інші, ніж надходження за такими інструментами, що визнаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей).

32. У статті “Реалізація необоротних активів” відображається надходження грошових коштів від продажу основних засобів, нематеріальних активів, а також інших довгострокових необоротних активів (крім фінансових інвестицій).

33. У статті “Реалізація майнових комплексів” показується надходження грошових коштів від продажу дочірніх підприємств та інших господарських одиниць (за вирахуванням грошових коштів, які були реалізовані у складі майнового комплексу).

34. У статті “Отримані відсотки” відображаються надходження грошових коштів у вигляді відсотків за позики, надані іншим сторонам (інші, ніж позики, здійснені фінансовою установою), за фінансовими інвестиціями в боргові цінні папери, за використання переданих у фінансову оренду необоротних активів тощо. (Пункт 34 із змінами, внесеними згідно з наказами Мініфіну № 304 від 30.11.2000, № 989 від 25.11.02.)

35. У статті “Отримані дивіденди” відображаються суми грошових надходжень у вигляді дивідендів як результат придбання акцій або часток у капіталі інших підприємств (крім виплат за такими інструментами, які визнаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей). (Пункт 35 із змінами, внесеними згідно з наказом Мініфіну № 304 від 30.11.2000.)

36. У статті “Інші надходження” показуються надходження грошових коштів від повернення авансів (крім авансів, пов’язаних з операційною діяльністю) та позик, наданих іншим сторонам (інші надходження, ніж аванси та позики фінансової установи), надходження грошових коштів від ф’ючерсних контрактів, форвардних контрактів, опціонів тощо (за винятком тих контрактів, які укладаються для основної діяльності підприємства, або коли надходження класифікуються як фінансова діяльність), та інші надходження, які не передбачені у вищезазначених статтях.

37. У статті “Придбання фінансових інвестицій” відображаються виплати грошових коштів для придбання акцій або боргових зобов’язань інших підприємств, а також часток участі у спільних підприємствах (інші, ніж виплати за такими інструментами, що визнаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей).

38. У статті “Придбання необоротних активів” показуються виплати грошових коштів для придбання основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів (крім фінансових інвестицій).

39. У статті “Придбання майнових комплексів” відображаються грошові кошти, сплачені за придбані дочірні підприємства та інші господарські одиниці (за вирахуванням грошових коштів, придбаних у складі майнового комплексу).

40. У статті “Інші платежі” показуються аванси (крім пов’язаних з операційною діяльністю) і позики грошовими коштами, надані іншим сторонам (крім авансів і позик фінансових установ); виплати грошових коштів за ф’ючерсними контрактами, форвардними контрактами, опціонами тощо (за виключенням випадків, коли такі контракти укладаються для операційної діяльності підприємства або виплати класифікуються як фінансова діяльність); інші платежі, що не передбачені у вищезазначених статтях.

41. У статті “Чистий рух коштів до надзвичайних подій” показується різниця між сумами грошових надходжень та видатків, відображених відповідно до п. 31–40 цього Положення (стандарту).

42. У статті “Рух коштів від надзвичайних подій” відображаються відповідно надходження або видаток коштів, пов’язані з надзвичайними подіями у процесі інвестиційної діяльності.

43. У статті “Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності” відображається результат руху коштів від інвестиційної діяльності з урахуванням руху коштів від надзвичайних подій.

Рух грошових коштів у результаті фінансової діяльності

44. Рух грошових коштів у результаті фінансової діяльності визначається на основі змін у статтях балансу за розділом “Власний капітал” та статтях, пов’язаних з фінансовою діяльністю, у розділах балансу “Забезпечення наступних витрат і платежів”, “Довгострокові зобов’язання” і “Поточні зобов’язання” (“Короткострокові кредити банків” і “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов’язаннями”, “Поточні зобов’язання за розрахунками з учасниками” тощо).

45. У статті “Надходження власного капіталу” відображаються надходження грошових коштів від розміщення акцій та інших операцій, що приводять до збільшення власного капіталу.

46. У статті “Отримані позики” відображаються надходження грошових коштів у результаті утворення боргових зобов’язань (позик, векселів, облігацій, а також інших видів короткострокових і довгострокових зобов’язань, не пов’язаних з операційною діяльністю).

47. У статті “Інші надходження” показуються інші надходження грошових коштів, пов’язані з фінансовою діяльністю.

48. У статті “Погашення позик” відображаються виплати грошових коштів для погашення отриманих позик.

49. У статті “Сплачені дивіденди” показуються суми дивідендів, сплачені грошовими коштами.

50. У статті “Інші платежі” показується використання грошових коштів для куплення раніше випущених акцій підприємства, виплати грошових коштів орендодавцю для погашення заборгованості за фінансовою орендою та за іншими платежами, пов’язаними з фінансовою діяльністю.

51. У статті “Чистий рух коштів до надзвичайних подій” показується різниця між сумою грошових надходжень та видатків, відображених відповідно до п. 45–50 цього Положення (стандарту).

52. У статті “Рух коштів від надзвичайних подій” відображаються відповідно надходження або видаток коштів, пов’язані з надзвичайними подіями в процесі фінансової діяльності.

53. У статті “Чистий рух коштів від фінансової діяльності” відображається результат руху коштів від фінансової діяльності з урахуванням руху коштів від надзвичайних подій.

Зміна величини грошових коштів за звітний період

54. У статті “Чистий рух коштів за звітний період” показується різниця між сумою грошових надходжень та видатків, відображених у статтях “Чистий рух коштів від операційної діяльності”, “Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності” та “Чистий рух коштів від фінансової діяльності”.

55. У статті “Залишок коштів на початок року” показується залишок грошових коштів на початок року, наведений у балансі.

56. У статті “Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів” у графі “Надходження” відображається збільшення, у графі “Видаток” — зменшення залишку гро-

шових коштів в іноземній валюті внаслідок коливань валютного курсу протягом звітного періоду. (Пункт 56 із змінами, внесеними згідно з наказом Мінфіну № 304 від 30.11.2000.)

57. У статті “Залишок коштів на кінець року” наводиться різниця між сумою грошових надходжень та видатків, відображених у статтях “Залишок коштів на початок року”, “Чистий рух коштів за звітний період” та “Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів”. Розрахований таким чином показник повинен дорівнювати наведеному в балансі залишку грошових коштів та грошових еквівалентів на кінець звітного періоду.

Розкриття інформації про рух грошових коштів

58. У примітках до фінансової звітності наводиться (розкривається) інформація про:

- а) склад грошових коштів;
- б) склад статей “Інші надходження”, “Інші платежі” та інших статей, які об’єднують декілька видів грошових потоків;
- в) негрошові операції інвестиційної та фінансової діяльності;
- г) наявність значного сальдо грошових коштів, які є в наявності у підприємства і які недоступні для використання групою, до якої належить підприємство.

59. У випадку придбання або продажу майнових комплексів протягом звітного періоду наводиться (розкривається) інформація про:

- а) загальну вартість придбання або реалізації майнового комплексу;
- б) частину загальної вартості майнового комплексу, яка відповідно була сплачена або отримана у формі грошових коштів;
- в) суму грошових коштів у складі активів майнових комплексів, що були придбані чи реалізовані;
- г) суму активів (крім грошових коштів) і зобов’язань придбаного або реалізованого майнового комплексу в розрізі окремих статей.

Начальник Управління методології
бухгалтерського обліку

В. М. Пархоменко

Додаток до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 4

(наказ Міністерства фінансів України
від 31.03.99 № 87)

КОДИ

Дата (рік, місяць, число)			01
Підприємство	за ЄДРПОУ		
Територія	за КОАТУУ		
Орган державного управління	за СПОДУ		
Галузь	за ЗКГНГ		
Вид економічної діяльності	за КВЕД		
Одиниця виміру: тис. грн.	Контрольна сума		

Звіт про рух грошових коштів
за _____ 20__ р.

Форма № 3

Код за ДКУД 1801004

Стаття	Код	За звітний період		За попередній період	
		Надходження	Видаток	Надходження	Видаток
1	2	3	4	5	6
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності					
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	010				
Коригування на:					
амортизацію необоротних активів	020		X		X
збільшення (зменшення) забезпечень	030				
збиток (прибуток) від нерезалізованих курсових різниць	040				
збиток (прибуток) від неопераційної діяльності	050				
Витрати на сплату відсотків	060		X		X
Прибуток (збиток) від операційної діяльності до зміни в чистих оборотних активах	070				
Зменшення (збільшення):					
оборотних активів	080				
витрат майбутніх періодів	090				
Збільшення (зменшення):					
поточних зобов'язань	100				
доходів майбутніх періодів	110				
Грошові кошти від операційної діяльності	120				
Сплачені:					
відсотки	130	X		X	
податки на прибуток	140	X		X	
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	150				
Рух коштів від надзвичайних подій	160				
Чистий рух коштів від операційної діяльності	170				
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності					
Реалізація:					
фінансових інвестицій	180		X		X
необоротних активів	190		X		X
майнових комплексів	200				

1	2	3	4	5	6
Отримані: відсотки	210		X		X
дивіденди	220		X		X
Інші надходження	230		X		X
Придбання: фінансових інвестицій	240	X		X	
необоротних активів	250	X		X	
майнових комплексів	260	X		X	
Інші платежі	270	X		X	
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	280				
Рух коштів від надзвичайних подій	290				
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	300				
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності					
Надходження власного капіталу	310		X		X
Отримані позики	320		X		X
Інші надходження	330		X		X
Погашення позик	340	X		X	
Сплачені дивіденди	350	X		X	
Інші платежі	360	X		X	
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	370				
Рух коштів від надзвичайних подій	380				
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	390				
Чистий рух коштів за звітний період	400				
Залишок коштів на початок року	410		X		X
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	420				
Залишок коштів на кінець року	430		X		X

Керівник _____

Головний бухгалтер _____

Затверджено
Наказ
Міністерства фінансів України
від 31.03.99 р. № 87

Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
21 червня 1999 р. за № 399/3692

**Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5
“Звіт про власний капітал”**

(із змінами, внесеними згідно з наказами Мінфіну
№ 304 від 30.11.2000,
№ 363 від 23.05.2003)

Загальні положення

1. Цим Положенням (стандартом) визначаються зміст і форма звіту про власний капітал і загальні вимоги до розкриття його статей.
2. Норми цього Положення (стандарту) стосуються підприємств, організацій та інших юридичних осіб (далі — підприємства) усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ).
3. Особливості складання консолідованого звіту про власний капітал визначаються окремим положенням (стандартом).
4. Метою складання звіту про власний капітал є розкриття інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.
5. Звіт про власний капітал складається за формою, наведеною в додатку до цього Положення (стандарту).
6. Для забезпечення порівняльного аналізу інформації підприємства повинні додавати до річного звіту звіт про власний капітал за попередній рік.

Зміст статей звіту про власний капітал

7. У статтях “Залишок на початок року” та “Залишок на кінець року” показують суми власного капіталу на початок (нескоригований залишок) і кінець року. (Пункт 7 із змінами, внесеними згідно з наказом Мінфіну № 363 від 23.05.03.)
8. У статтях “Зміна облікової політики”, “Виправлення помилок” та “Інші зміни” відображаються суми коригувань, передбачених Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”.
9. У статті “Скоригований залишок” показується залишок власного капіталу на початок звітного року після внесення відповідних коригувань.
10. У статтях розділу “Переоцінка активів” наводяться дані, які відображають збільшення або зменшення власного капіталу в результаті переоцінки основних засобів та інших активів у порядку, передбаченому відповідними положеннями (стандартами).
11. У статті “Чистий прибуток (збиток) за звітний період” показується сума чистого прибутку (збитку) зі звіту про фінансові результати.
12. У статтях розділу “Розподіл прибутку” наводяться сума нарахованих дивідендів, дані про інший розподіл прибутку між учасниками (власниками) підприємства або спрямування прибутку до статутного капіталу, резервного капіталу

тощо. (Пункт 12 із змінами, внесеними згідно з наказом Міністерства фінансів України № 304 від 30.11.2000.)

13. У статтях розділу “Внески учасників” наводяться дані про збільшення статутного капіталу підприємства та зміни неоплаченого капіталу в результаті збільшення або зменшення дебіторської заборгованості учасників за внесками до статутного капіталу підприємства.

14. У статтях розділу “Вилучення капіталу” наводяться дані про зменшення власного капіталу підприємства внаслідок виходу учасника, викупу чи анулювання викуплених акцій акціонерним товариством, зменшення номінальної вартості акцій або з інших причин.

15. У статтях розділу “Інші зміни в капіталі” наводяться дані про всі інші зміни у власному капіталі підприємства, що не були включені до вищезазначених статей, зокрема, списання невідшкодованих збитків, безкоштовно отримані активи та інші зміни.

16. У статті “Разом змін в капіталі” наводиться підсумок змін у складі власного капіталу за звітний період, що визначається як сума всіх змін, відображених у рядках 060–280. Залишок власного капіталу на кінець року визначається виходячи з його скоригованого залишку на початок року (рядок 050) і підсумку змін у капіталі (рядок 290). (Пункт 16 у редакції наказу Міністерства фінансів України № 304 від 30.11.2000.)

17. Дані в графах 3–11 наводяться в дужках, якщо такі показники призводять до зменшення залишку відповідного елемента власного капіталу. (Пункт 17 в редакції наказу Міністерства фінансів України № 304 від 30.11.2000.)

Розкриття інформації у примітках до фінансових звітів

18. Усі підприємства розкривають у примітках до фінансових звітів призначення та умови використання кожного елемента власного капіталу (крім статутного капіталу).

19. Акціонерні товариства наводять у примітках до фінансових звітів інформацію про:

19.1. Загальну кількість та номінальну вартість акцій, на які передбачається здійснити передплату.

19.2. Загальну кількість та номінальну вартість акцій, на які здійснена передплата, у порівнянні з передбаченими величинами.

19.3. Загальну суму коштів, одержаних у ході передплати на акції, у такому розрізі:

19.3.1. Всі грошові кошти, внесені як плата за акції, із зазначенням кількості акцій.

19.3.2. Вартісна оцінка майна, внесеного як плата за акції, із зазначенням кількості акцій.

19.3.3. Загальну суму іноземної валюти, внесеної як плата за акції, із зазначенням кількості акцій та курсу, за яким валюту зараховано в обліку.

19.4. Акції у складі статутного капіталу за окремими типами і категоріями:

19.4.1. Кількість випущених акцій із зазначенням неоплаченої частини статутного капіталу.

19.4.2. Номінальна вартість акцій.

19.4.3. Зміни протягом звітного періоду в кількості акцій, що перебувають в обігу.

19.4.4. Права, привілеї та обмеження, пов'язані з акціями, у тому числі обмеження щодо розподілу дивідендів та повернення капіталу.

19.4.5. Акції, що належать самому товариству, його дочірнім і асоційованим підприємствам.

19.4.6. Перелік засновників і кількість акцій, якими вони володіють.

19.4.7. Кількість акцій, які перебувають у власності членів виконавчого органу, та перелік осіб, частки яких у статутному фонді перевищують 5 %.

19.4.8. Акції, зарезервовані для випуску згідно з опціонами та іншими контрактами, зі вказівкою їх термінів і сум.

19.5. Накопичену суму дивідендів, не сплачених за привілейованими акціями.

19.6. Суму, включену (або не включену) до складу зобов'язань, коли дивіденди були передбачені, але формально не затверджені.

20. Всі інші підприємства наводять у примітках до фінансових звітів інформацію про:

20.1. Розподіл часток статутного капіталу між власниками.

20.2. Права, привілеї або обмеження щодо цих часток.

20.3. Зміни у складі часток власників у статутному капіталі.

Начальник Управління методології
бухгалтерського обліку

В. М. Пархоменко

Додаток до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 5 див. у "Звітність", "Звітність за II квартал 2003 року", "Звіт про власний капітал (дод. до П(С)БО 5)"

Додаток
до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 5
(наказ Міністерства фінансів України
від 31.03.99 № 87)

КОДИ

Дата (рік, місяць, число)		КОДИ	
			01
Підприємство	за ЄДРПОУ		
Територія	за КОАТУУ		
Орган державного управління	за СПОДУ		
Галузь	за ЗКГНГ		
Вид економічної діяльності	за КВЕД		
Одиниця виміру: тис. грн.	Контрольна сума		

Звіт про власний капітал

за _____ 20__ р.

Форма № 4

Код за ДКУД 1801005

Стаття	Код	Статутний капітал	Пайовий капітал	Додатковий вкладений капітал	Інший додатковий капітал	Резервний капітал	Нерозподілений прибуток	Неоплачений капітал	Вилучений капітал	Разом
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Залишок на початок року	010									
Коригування:										
Зміна облікової політики	020									
Виправлення помилок	030									
Інші зміни	040									
Скоригований залишок на початок року	050									
Переоцінка активів:										
Дооцінка основних засобів	060									
Уцінка основних засобів	070									
Дооцінка незавершеного будівництва	080									
Уцінка незавершеного будівництва	090									
Дооцінка нематеріальних активів	100									
Уцінка нематеріальних активів	110									
	120									
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	130									
Розподіл прибутку:										
Виплати власникам (дивіденди)	140									
Спрямування прибутку до статутного капіталу	150									
Відрахування до резервного капіталу	160									
	170									
Внески учасників:										
Внески до капіталу	180									
Погашення заборгованості з капіталу	190									
	200									

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Вилучення капіталу:										
Викуп акцій (часток)	210									
Перепродаж викуплених акцій (часток)	220									
Анулювання викуплених акцій (часток)	230									
Вилучення частки в капіталі	240									
Зменшення номінальної вартості	250									
Інші зміни в капіталі:										
Списання невідшкодованих збитків	260									
Безкоштовно отримані активи	270									
	280									
Разом змін в капіталі	290									
Залишок на кінець року	300									

Керівник _____

Головний бухгалтер _____

Затверджено
наказ Міністерства фінансів України
від 29.11.2000 № 302
(у редакції наказу Міністерства фінансів України
від 28.10.03 № 602)

КОДИ

Дата (рік, місяць, число)			01
Підприємство	за ЄДРПОУ		
Територія	за КОАТУУ		
Орган державного управління	за СПОДУ		
Галузь	за ЗКГНГ		
Вид економічної діяльності	за КВЕД		
Одиниця виміру: тис. грн.	Контрольна сума		

Примітки до річної фінансової звітності
за 20 __ Р.

Форма № 5

Код за ДКУД

1801008

I. НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ

Код рядка	Групи нематеріальних активів	Залишок на початок року		Надійшло за рік	Переоцінка (дооцінка +, уцінка -)		Вибуло за рік		Нараховано амортизації за рік	Втрати від зменшення корисності за рік	Інші зміни за рік		Залишок на кінець року	
		Первісна (переоцінена) вартість	Накопичена амортизація		Первісна (переоцінена) вартість	Накопичена амортизація	Первісна (переоцінена) вартість	Накопичена амортизація			Первісна (переоцінена) вартість	Накопичена амортизація	Первісна (переоцінена) вартість	Накопичена амортизація
2	1	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
010	Права користування природними ресурсами													
020	Права користування майном													
030	Права на знаки для товарів і послуг													
040	Права на об'єкти промислової власності													
050	Авторські та суміжні з ними права													
060														
070	Інші нематеріальні активи													
080	Разом													

II. ОСНОВНІ ЗАСОБИ

Групи основних засобів	Код рядка	Залишок на початок року		Налішило за рік		Переоцінка (дооцінка +, уцінка –)		Вибуло за рік		Втрачено амортизації за рік		Інші зміни за рік		Залишок на кінець року		У тому числі						
		Первісна (переоцінена) вартість	Знос	Первісна (переоцінена) вартість	Знос	Первісної (переоціненої) вартості	Зносу	Первісна (переоцінена) вартість	Знос	Нараховано амортизації за рік	Втраати від зменшення корисності за рік	Первісна (переоцінена) вартість	Знос	Первісна (переоцінена) вартість	Знос	Первісна (переоцінена) вартість	Знос	Одержані за фінансовою орендою	Передані в оперативну оренду	Знос		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19				
Земельні ділянки	100																					
Капітальні витрати на поліпшення земель	110																					
Будинки, споруди та передавальні пристрої	120																					
Машини та обладнання	130																					
Транспортні засоби	140																					
Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	150																					
Робоча і продуктивна худоба	160																					
Багаторічні насадження	170																					
Інші основні засоби	180																					
Біблотечні фонди	190																					
Малощіні необоротні матеріальні активи	200																					

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
Тимчасові (нетитульні) споруди	210																	
Природні ресурси	220																	
Інвентарна тара	230																	
Предмети прокату	240																	
Інші необоротні матеріальні активи	250																	
Разом	260																	

Із рядка 080 графа 14 вартість нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності

вартість оформлених у заставу нематеріальних активів

вартість створених підприємством нематеріальних активів

Із рядка 080 графа 5 вартість нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань

Із рядка 080 графа 15 накопичена амортизація нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності

Із рядка 260 графа 14 вартість основних засобів, щодо яких існують передбачені чинним законодавством обмеження права власності

вартість оформлених у заставу основних засобів

залишкова вартість основних засобів, що тимчасово

не використовуються (консервація, реконструкція тощо)

залишкова вартість основних засобів, вилучених з експлуатації для продажу

первісна (переоцінена) вартість повністю амортизованих основних засобів

(081)

(082)

(083)

(084)

(085)

(261)

(262)

(263)

(264)

(265)

Із рядка 260 вартість основних засобів, придбаних
 графа 5 за рахунок цільового фінансування (266) _____
 вартість основних засобів, що взяті
 в операційну оренду (267) _____

Із рядка 260 знос основних засобів, щодо яких існують
 графа 15 обмеження права власності (268) _____

III. КАПІТАЛЬНІ ІНВЕСТИЦІЇ

Найменування показника	Код рядка	За рік	На кінець року
1	2	3	4
Капітальне будівництво	280		
Придбання (виготовлення) основних засобів	290		
Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів	300		
Придбання (створення) нематеріальних активів	310		
Формування основного стада	320		
Інші	330		
Разом	340		

IV. ФІНАНСОВІ ІНВЕСТИЦІЇ

Найменування показника	Код	За рік	На кінець року	
			довгострокові	поточні
1	2	3	4	5
А. Фінансові інвестиції за методом участі в капіталі в:				
асоційовані підприємства	350			
дочірні підприємства	360			
спільну діяльність	370			
Б. Інші фінансові інвестиції в:				
частки і паї у статутному капіталі інших підприємств	380			
акції	390			
облігації	400			
інші	410			
Разом (розд. А + розд. Б)	420			

Із рядка 045 Інші довгострокові фінансові інвестиції
 гр. 4 Балансу відображені:

за собівартістю (421) _____
 за справедливою вартістю (422) _____
 за амортизованою собівартістю (423) _____

Із рядка 220 Поточні фінансові інвестиції

гр. 4 Балансу відображені:

за собівартістю (424) _____

за справедливою вартістю (425) _____

за амортизованою собівартістю (426) _____

V. ДОХОДИ І ВИТРАТИ

Найменування показника	Код рядка	Доходи	Витрати
1	2	3	4
А. Інші операційні доходи і витрати			
Операційна оренда активів	440		
Операційна курсова різниця	450		
Реалізація інших оборотних активів	460		
Штрафи, пені, неустойки	470		
Утримання об'єктів житлово-комунального і соціально-культурного призначення	480		
Інші операційні доходи і витрати	490		
У тому числі:			
відрахування до резерву сумнівних боргів	491	X	
непродуктивні витрати і втрати	492	X	
Б. Доходи і втрати від участі в капіталі за інвестиціями в:			
асоційовані підприємства	500		
дочірні підприємства	510		
спільну діяльність	520		
В. Інші фінансові доходи і витрати			
Дивіденди	530		X
Проценти	540	X	
Фінансова оренда активів	550		
Інші фінансові доходи і витрати	560		
Г. Інші доходи і витрати			
Реалізація фінансових інвестицій	570		
Реалізація необоротних активів	580		
Реалізація майнових комплексів	590		
Неопераційна курсова різниця	600		
Безоплатно одержані активи	610		X
Списання необоротних активів	620	X	
Інші доходи і витрати	630		

Товарообмінні (бартерні) операції з продукцією (товарами, роботами, послугами)

(631) _____

Частка доходу від реалізації продукції
(товарів, робіт, послуг) за товарообмінними
(бартерними) контрактами з пов'язаними сторонами (632) _____

VI. ГРОШОВІ КОШТИ

Найменування показника	Код рядка	На кінець року
1	2	3
Каса	640	
Поточний рахунок у банку	650	
Інші рахунки в банку (акредитиви, чекові книжки)	660	
Грошові кошти в дорозі	670	
Еквіваленти грошових коштів	680	
Разом	690	

Із рядка 070 гр. 4 Балансу
Грошові кошти, використання яких обмежено (691) _____

VII. ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

Види забезпечень і резервів	Код рядка	Залишок на початок року	Збільшення за звітний рік		Використано у звітному році	Сторновано невикористану суму у звітному році	Сума очікуваного відшкодування витрат іншою стороною, що врахована при оцінці забезпечення	Залишок на кінець року
			нараховано (створення)	додаткові відрахування				
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Забезпечення на виплату відпусток працівникам	710							
Забезпечення наступних витрат на додаткове пенсійне забезпечення	720							
Забезпечення наступних витрат на виконання гарантійних зобов'язань	730							
Забезпечення наступних витрат на реструктуризацію	740							
Забезпечення наступних витрат на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів	750							
	760							
	770							
Резерв сумнівних боргів	775							
Разом	780							

VIII. ЗАПАСИ

Найменування показника	Код рядка	Балансова вартість на кінець року	Переоцінка на рік	
			Збільшення чистої вартості реалізації	Уцінка
1	2	3	4	5
Сировина і матеріали	800			
Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби	810			
Паливо	820			
Тара і тарні матеріали	830			
Будівельні матеріали	840			
Запасні частини	850			
Матеріали сільськогосподарського призначення	860			
Тварини на вирощуванні та відгодівлі	870			
Малоцінні та швидкозношувані предмети	880			
Незавершене виробництво	890			
Готова продукція	900			
Товари	910			
Разом	920			

Із рядка 920 гр. 3

Балансова вартість запасів:

відображених за чистою вартістю реалізації (921) _____
 переданих у переробку (922) _____
 оформлених у заставу (923) _____
 переданих на комісію (924) _____

Активи на відповідальному зберіганні — рахунок 02 (925) _____

* Визначається за п. 28 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”

IX. ДЕБІТОРСЬКА ЗАБОРГОВАНІСТЬ

Найменування показника	Код рядка	Всього на кінець року	У тому числі за строками непогашення		
			До 3 місяців	Від 3 до 6 місяців	Від 6 до 12 місяців
1	2	3	4	5	
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	940				
Інша поточна дебіторська заборгованість	950				

Списано у звітному році безнадійної дебіторської заборгованості

(951) _____

Із рядків 940 і 950 графа 3 заборгованість з пов'язаними сторонами

(952) _____

Х. НЕСТАЧІ І ВТРАТИ ВІД ПСУВАННЯ ЦІННОСТЕЙ

Найменування показника	Код рядка	Сума
1	2	3
Виявлено (списано) за рік нестачі і втрат	960	
Визнано заборгованістю винних осіб у звітному році	970	
Сума нестачі і втрат, остаточне рішення щодо винуватців за якими на кінець року не прийнято (позабалансовий рахунок 072)	980	

Керівник _____

Головний бухгалтер _____

ХІ. БУДІВЕЛЬНІ КОНТРАКТИ

Найменування показника	Код рядка	Сума
1	2	3
Виявлено (списано) за рік нестачі і втрат	960	
Дохід за будівельними контрактами за звітний рік	1110	
Заборгованість на кінець звітного року:		
валова замовників	1120	
валова замовникам	1130	
з авансів отриманих	1140	
Сума затриманих коштів на кінець року	1150	
Вартість виконаних субпідрядниками робіт за незавершеними будівельними контрактами	1160	

ХІІ. ПОДАТОК НА ПРИБУТОК

Найменування показника	Код рядка	Сума
1	2	3
Поточний податок на прибуток	1210	
Відстрочені податкові активи: на початок звітного року	1220	
на кінець звітного року	1225	
Відстрочені податкові зобов'язання: на початок звітного року	1230	
на кінець звітного року	1235	

1	2	3
Включено до Звіту про фінансові результати — усього	1240	
У тому числі: поточний податок на прибуток	1241	
зменшення (збільшення) відстрочених податкових активів	1242	
збільшення (зменшення) відстрочених податкових зобов'язань	1243	
Відображено у складі власного капіталу — усього	1250	
У тому числі: поточний податок на прибуток	1251	
зменшення (збільшення) відстрочених податкових активів	1252	
збільшення (зменшення) відстрочених податкових зобов'язань	1253	

ХІІІ. ВИКОРИСТАННЯ АМОРТИЗАЦІЙНИХ ВІДРАХУВАНЬ

Найменування показника	Код рядка	Сума
1	2	3
Нараховано за звітний рік	1300	
Використано за рік — усього	1310	
У тому числі: на будівництво об'єктів	1311	
придбання (виготовлення) та поліпшення основних засобів	1312	
з них машини та обладнання	1313	
придбання (створення) нематеріальних активів	1314	
погашення отриманих на капітальні інвестиції позик	1315	
	1316	
	1317	

Керівник _____

Головний бухгалтер _____

МАУП

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ТА РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 № 996-XIV.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”: Затв. наказом МФУ № 87 від 31.03.99.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 “Баланс”: Затв. наказом МФУ № 87 від 31.03.99.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”: Затв. наказом МФУ № 87 від 31.03.99.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 “Звіт про рух грошових коштів”: Затв. наказом МФУ № 87 від 31.03.99.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5 “Звіт про власний капітал”: Затв. наказом МФУ № 87 від 31.03.99.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”: Затв. наказом МФУ № 137 від 28.05.99.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”: Затв. наказом МФУ № 92 від 27.04.2000.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”: Затв. наказом МФУ № 242 від 18.10.99.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”: Затв. наказом МФУ № 246 від 20.10.99.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 “Дебіторська заборгованість”: Затв. наказом МФУ № 237 від 08.10.99.
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 “Зобов’язання”: Затв. наказом МФУ № 20 від 31.01.2000.
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 “Фінансові інвестиції”: Затв. наказом МФУ № 91 від 26.04.2000.
14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 “Оренда”: Затв. наказом МФУ № 181 від 28.07.2000 р.
15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід”: Затв. наказом МФУ № 290 від 29.11.99.
16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”: Затв. наказом МФУ № 318 від 31.12.99.
17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток”: Затв. наказом МФУ № 353 від 28.12.2000.
18. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 “Будівельні контракти”: Затв. наказом МФУ № 87 від 18.05.01.

19. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 19 “Об’єднання підприємств”: Затв. наказом МФУ № 163 від 07.07.99.
20. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 20 “Консолідована фінансова звітність”: Затв. наказом МФУ № 176 від 30.07.99.
21. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 21 “Вплив змін валютних курсів”: Затв. наказом МФУ № 193 від 10.08.2000.
22. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва”: Затв. наказом МФУ № 39 від 25.02.2000.
23. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 26 “Виплати працівникам”: Затв. наказом МФУ № 601 від 28.10.03.
24. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 27 “Діяльність, що припиняється”: Затв. наказом МФУ № 617 від 07.11.03.
25. *Кужельний М. В., Лінник В. Г.* Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. — К.: Вид-во КНЕУ, 2001.
26. *Пушкар М. С.* Фінансовий облік: Підручник. — Тернопіль: Карт-бланш, 2002.
27. *Сопко В. В.* Бухгалтерський облік: Навч. посіб. — 3-тє вид., перероб. і доп. — К.: Вид-во КНЕУ, 2000.
28. *Сопко В. В., Сопко О. В.* Бухгалтерський облік: Навч. посіб. — К.: Вид-во НАУ, 2003.
29. *Ткаченко Н. М.* Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: Підручник. — 6-тє вид. — К.: А. С. К., 2001.
30. *Чебанова Н. В., Василенко Ю. А.* Бухгалтерський фінансовий облік. — К.: Академія, 2002.



МАУП

ЗМІСТ

<i>ВСТУП</i>	3
ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	
<i>Тема 1. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ</i>	5
1.1. Мета і сутність бухгалтерського обліку	5
1.2. Регулювання бухгалтерського обліку	6
1.3. Поняття про господарський процес	7
1.4. Класифікація господарських засобів і джерел їх утворення	7
<i>Тема 2. ПРЕДМЕТ І МЕТОД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ</i>	13
2.1. Види господарського обліку	13
2.2. Метод бухгалтерського обліку	13
<i>Тема 3. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС</i>	19
3.1. Бухгалтерський Баланс, його побудова і зміст	19
3.2. Типи господарських операцій і їх зв'язок з Балансом	22
<i>Тема 4. РАХУНКИ І ПОДВІЙНИЙ ЗАПИС</i>	26
4.1. Зміст і побудова рахунків	26
4.2. Подвійний запис операцій на рахунках, його сутність і контрольне значення	30
4.3. Синтетичні та аналітичні рахунки в бухгалтерському обліку	34
4.4. План рахунків бухгалтерського обліку	36
4.5. Класифікація рахунків і її призначення	47
4.6. Узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку	56
<i>Тема 5. ОСНОВИ ТЕХНІКИ І ФОРМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ</i>	61
5.1. Облікові реєстри. Порядок здійснення облікових записів	61
5.2. Форми бухгалтерського обліку	62

5.3. Меморіально-ордерна форма бухгалтерського обліку	63
5.4. Журнал — Головна форма бухгалтерського обліку	65
5.5. Журнальна форма бухгалтерського обліку	67
5.6. Виправлення помилок у регістрах бухгалтерського обліку	72

ОСНОВИ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО (УПРАВЛІНСЬКОГО) ОБЛІКУ

Тема 6. СУТНІСТЬ, ЦІЛІ ТА ЗМІСТ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО (УПРАВЛІНСЬКОГО) ОБЛІКУ	75
6.1. Сутність управлінського обліку і можливість його впровадження на підприємствах України	75
6.2. Предмет, метод і функції внутрішньогосподарського (управлінського) обліку	76
6.3. Схожість і відмінності фінансового та управлінського обліку	77
6.4. Етапи становлення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку	78
6.5. Системи записів господарських операцій на розрахунках управлінського та фінансового обліку	79
Тема 7. СКЛАД ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА, ЇХ ГРУПУВАННЯ І КЛАСИФІКАЦІЯ	84
7.1. Особливості й напрями класифікації витрат	84
7.2. Класифікація витрат з метою визначення їх складу	85
7.3. Класифікація витрат з метою оцінки запасів та визначення фінансових результатів	87
7.4. Класифікація витрат з метою прийняття управлінських рішень	88
7.5. Класифікація витрат з метою їх контролю	89
7.6. Поняття та види центрів відповідальності	89
Тема 8. МЕТОДИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ	92
8.1. Поняття про об'єкт, метод і систему обліку витрат	92
8.2. Особливості нормативного методу обліку витрат	93
8.3. Особливості та сфера застосування попередільного методу обліку витрат	96
8.4. Особливості позамовного методу обліку витрат	97
8.5. Взаємозв'язок нормативного методу із позамовним та попередільним методами обліку витрат	98
8.6. Особливості обліку та інвентаризації незавершеного виробництва	98

8.7. Методика зведеного обліку витрат при напівфабрикатному та безнапівфабрикатному його варіантах	99
8.8. Відображення зведеного обліку витрат у бухгалтерських регістрах та на рахунках бухгалтерського обліку	100
Тема 9. ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ З МЕТОЮ УПРАВЛІННЯ	104
9.1. Облік матеріальних витрат	104
9.2. Облік основної та додаткової заробітної плати	106
9.3. Облік витрат на соціальні заходи	108
9.4. Облік витрат, пов'язаних з підготовкою та освоєнням виробництва продукції	108
9.5. Облік відшкодування зносу спеціальних інструментів та пристроїв цільового призначення	109
9.6. Облік загальновиробничих витрат	109
9.7. Облік браку продукції	111
9.8. Облік супутньої продукції	112
9.9. Облік інших виробничих витрат	112
9.10. Облік витрат допоміжних виробництв	113
Тема 10. УПРАВЛІНСЬКИЙ АСПЕКТ КАЛЬКУЛЮВАННЯ ФАКТИЧНОЇ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ	116
10.1. Сутність калькулювання собівартості продукції	116
10.2. Системи калькулювання собівартості продукції	118
10.3. Методи калькулювання собівартості продукції	119
Тема 11. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ В УКРАЇНІ НА ОСНОВІ ВИКОРИСТАННЯ ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ	123
11.1. Підходи до методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції	123
11.2. Методи обліку повних витрат	124
11.3. Методи обліку змінних витрат	128
11.4. Аналіз витрат і доходів у системі “директ-костинг”	131
<i>Додатки</i>	134
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ТА РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	178

Educational edition based on the principles of Ukrainian existing legislation and national accounting standards. Based on these principles theoretical, methodological and methodical issues of accounting bases and also management accounts are produced.

The educational edition is intended for students of economic specialities in the High Educational Institutions and also for teachers.

Навчальне видання

Базась Микола Федорович
Базась Євдокія Федорівна
Матюха Микола Миколайович

ОСНОВИ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО (ФІНАНСОВОГО)
ТА ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО
(УПРАВЛІНСЬКОГО) ОБЛІКУ

Educational Edition

Bazas', Mykola F.
Bazas', Yevdokiya F.
Matyukha, Mykola M.

BASES
OF ACCOUNTING FISCAL
AND INTERNAL ECONOMIC
(MANAGEMENT)

Відповідальний редактор *С. М. Толкачова*
Редактор *І. В. Хронюк*
Коректор *Т. К. Валицька*
Комп'ютерне верстання *Н. М. Музиченко*
Оформлення обкладинки *М. В. Куліков*

Підп. до друку 20.05.05. Формат 70×100¹/₁₆. Папір офсетний. Друк офсетний.
Ум. друк. арк. 14,83. Обл.-вид. арк. 16,43. Тираж 3000 пр. (1-й завод) Зам. № 6-294

Міжрегіональна Академія управління персоналом (МАУП)
03039 Київ-39, вул. Фрометівська, 2, МАУП

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру
суб'єктів видавничої справи ДК № 8 від 23.02.2000

ВАТ "Білоцерківська книжкова фабрика"
09117 Біла Церква-17, вул. Леся Курбаса, 4