

А.В. ЛИШИЛЕНКО

ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

УЧЕБНИК

Второе издание, переработанное и дополненное

Утвержден Министерством образования и науки Украины
как учебник
для студентов высших учебных заведений

**КИЕВ
ЦЕНТР УЧЕБНОЙ ЛИТЕРАТУРЫ
2008**

УДК 657.01(075.8)
ББК 65.052
Л 67

*Утвержден Министерством образования и науки Украины
(Письмо № 1/11-2754 от 15.06.2004 г.)*

Рецензенты:

Доктор экономических наук, профессор, академик УААН,
Заслуженный деятель науки и техники Украины
Саблук Петр Трофимович

Доктор экономических наук, профессор
Герасимович Анатолий Михайлович

Доктор экономических наук, профессор
Шевчук Владимир Александрович

Лишиленко А.В.

Л 67 Теория бухгалтерского учета: Учебник. — Киев: Изд-во
“Центр учебной литературы”, 2008. — 235 с.

ISBN 978-966-364-584-1

В учебнике в логической последовательности в разрезе тем раскрыты: общая характеристика и суть бухгалтерского учёта, предмет и метод бухгалтерского учёта, бухгалтерский баланс, система счетов бухгалтерского учёта и двойная запись, учёт кругооборота хозяйственных средств, документация и инвентаризация, основы организации бухгалтерского учёта и отчётности. Учтены требования действующего законодательства, применения нового Плана счетов, а также Положений (стандартов) бухгалтерского учёта.

Предназначен для студентов высших учебных заведений экономических специальностей всех уровней аккредитации, слушателей системы повышения квалификации, бухгалтеров-практиков, финансистов, экономистов, менеджеров, аудиторов, а также тех, кто самостоятельно изучает бухгалтерский учет.

УДК 657.01(075.8)
ББК 65.052

ISBN 978-966-364-584-1

© А.В.Лишиленко, 2008
© Центр учебной литературы, 2008

Предисловие

Развитие рыночных отношений в Украине стало движущей силой для более широкого использования бухгалтерской информации в управлении предприятиями с целью повышения эффективности их деятельности.

Учитывая это в последнее время бухгалтерский учёт претерпел значительных изменений и нововведений: принят Закон “О бухгалтерском учёте и финансовой отчетности в Украине”, утверждены соответствующие Положения (стандарты) бухгалтерского учёта, а также новый План счетов предприятий и организаций.

Изучение теории бухгалтерского учёта является важным элементом в процессе подготовки специалистов по учёту и аудиту, поскольку обеспечивает глубокое понимание осуществляемых хозяйственных процессов и их отображения в учёте с методической точки зрения. Это способствует познанию сути экономических явлений, а также взаимосвязи учёта с экономикой, финансами, экономическим анализом и другими экономическими науками.

Учебник написан с учётом изменений в нормативно-правовом обеспечении ведения учёта. В нём в логической последовательности в разрезе тем раскрыты: общая характеристика и суть бухгалтерского учёта, предмет и метод бухгалтерского учёта, бухгалтерский баланс, система счетов бухгалтерского учёта и двойная запись, учёт кругооборота хозяйственных средств, документация и инвентаризация, основы организации бухгалтерского учёта и отчётности.

Изложение предусмотренных содержанием тем осуществляется в доступной для восприятия читателем форме, поскольку наряду с теоретическим изложением в учебнике представлены примеры, которые улучшают усвоение материала. С целью улучшения пользования учебником основные понятия, термины и ключевые моменты в тексте выделены полужирным и жирным шрифтом.

Раздел 1

Общая характеристика и суть бухгалтерского учета

В разделе рассматриваются следующие вопросы:

- 1.1. Виды хозяйственного учета, их дифференциация и интеграция*
- 1.2. Функции бухгалтерского учета и требования к нему*
- 1.3. Измерители, которые применяются в учете*

1.1. Виды хозяйственного учета, их дифференциация и интеграция

Для обеспечения получения разносторонней информации, необходимой для осуществления управления как отдельным предприятием, отдельной отраслью или экономикой страны в целом, используют три взаимосвязанных вида учета:

- **оперативно-технический;**
- **бухгалтерский;**
- **статистический.**

Оперативно-технический учет представляет собой сбор текущей информации о ходе хозяйственной деятельности предприятия, а также контроль за осуществлением отдельных операций непосредственно в период их выполнения. Данные о ходе выполнения тех или иных работ в оперативно-техническом учете фиксируются как можно проще с тем, чтобы была возможность быстро передать собранную информацию руководству. Передача такого рода данных может осуществляться с помощью телефона, телеграфа, в письменной или устной форме. Следует отметить, что абсолютную точность данный вид учета не обеспечивает.

Бухгалтерский учет является основным видом учета. Особенностью его есть обобщенное отображение всех имеющихся на предприятии хозяйственных средств и источников их обра-

зования, а также осуществляемых хозяйственных операций. Отличительной особенностью бухгалтерского учета есть строго документальное отображение (с помощью бухгалтерских документов) хозяйственных средств и хозяйственных процессов, что, в свою очередь, придает учетным данным юридическую силу. Следует отметить, что для анализа затрат предприятия, а также планирования его развития в будущем необходимо непосредственно использовать информацию бухгалтерского учета.

Статистический учет осуществляется с целью изучения массовых общественных явлений и процессов. С помощью статистического учета изучается динамика заработной платы, производительности труда, рентабельности производства как в отдельных отраслях экономики, так и страны в целом. Данные статистического учета широко используются государственными органами как законодательной, так и исполнительной власти с целью осуществления перспективного планирования и прогнозирования социально-экономического развития страны. Исходя из этого, следует заметить, что оперативный и бухгалтерский учет подчинены задачам государственной статистики.

Таким образом, оперативный, бухгалтерский и статистический виды учета тесно взаимосвязаны между собой и дополняют друг друга, а в комплексе составляют единую систему народно-хозяйственного учета.

1.2. Функции бухгалтерского учета и требования к нему

Деятельность каждого субъекта хозяйствования базируется на постоянном повышении уровня использования материальных и денежных ресурсов, а также трудового потенциала предприятия.

Исходя из требований руководства относительно реализации поставленных задач, выделяются следующие функции бухгалтерского учета:

- 1) контрольная;**
- 2) информационная.**

Контрольная функция бухгалтерского учета связана с обеспечением выполнения плановых задач и достижения запланированных показателей деятельности предприятия путем их сравнения.

Информационная функция бухгалтерского учета состоит в обеспечении руководства как структурных подразделений, так и предприятия в целом информацией, необходимой для осуществления контроля, планирования и принятия оперативных управленческих решений.

Для успешной реализации функций бухгалтерского учета к нему выдвигаются следующие требования:

- *сопоставимость показателей учета и показателей плана;*
- *своевременность учета;*
- *точность и объективность;*
- *полнота и аналитичность учетных данных;*
- *ясность и доступность;*
- *экономичность учета.*

Требование к бухгалтерскому учету относительно **сопоставимости показателей учета и показателей плана** состоит в том, что собранная и обобщенная информация должна обеспечивать возможность контроля выполнения плановых задач как в целом по предприятию, так и в разрезе его структурных подразделений. Вместе с тем система показателей учета строится соответственно показателей, предусмотренных в плане.

Обеспечение принятия оперативных управленческих решений невозможно без четко организованной системы сбора и обработки учетных данных, которые, в свою очередь, выдвигают такое требование к бухгалтерскому учету, как **своевременность учета.**

Требование к бухгалтерскому учету о **точности и объективности** определяется необходимостью предоставления правдивой информации как для внутренних (менеджеры, акционеры и пр.), так и для внешних ее потребителей (налоговые органы, органы государственной статистики и пр.). Следует отметить, что за утаивание доходов, а также предоставления недостоверной отчетности законодательством Украины предусмотрено применение к нарушителям соответствующих взысканий.

Информация, которая поступает из первичных подразделений в бухгалтерию предприятия, а также от бухгалтера к менедже-

ру, должна отвечать принципу **полноты и аналитичности**, то есть быть детализированной в такой мере, чтобы на ее основе можно было провести надлежащий анализ и принять необходимые решения. Чрезмерная детализация учетной информации может приводить к осложнению проведения анализа и, как следствие, к потере оперативности при принятии тех или иных решений.

Требование к бухгалтерскому учету о **ясности и доступности** учетной информации для широких масс обеспечивается публикацией в печати таких отчетных данных и показателей деятельности хозяйствующего субъекта, которые, в свою очередь, дают возможность проанализировать результаты его деятельности даже лицам, которые не имеют специального экономического образования.

Организация сбора и обработки учетной информации на предприятии должна отвечать принципу **экономичности**. Данное требование обеспечивается путем рациональной организации учета, использованием прогрессивных форм ведения учета, применением электронно-вычислительной техники.

1.3. Измерители, которые применяются в учете

Для отображения количественных и качественных изменений, которые происходят с хозяйственными средствами предприятия и источниками их образования, в бухгалтерском учете используют следующие виды измерителей:

- **натуральные;**
- **трудовые;**
- **денежные.**

Натуральные измерители — это измерители, с помощью которых учитывается количество имеющихся на предприятии материальных ценностей и выполненных работ в их натуральном выражении.

В учете используются следующие натуральные измерители: **веса** (граммы, килограммы, центнеры, тонны), **меры длины** (сантиметры, метры, километры), **объема** (литры, кубические метры), **площади** (квадратные метры, гектары), **количества** (штук). Применения тех или иных измерителей зависит от физических свойств средств и предметов труда, а также произведенной продукции на предприятии.

Использование натуральных измерителей дает возможность отобразить не только количество объектов, но и их качественные характеристики (марка, сорт и т.п.).

Натуральные измерители широко применяются в аналитическом учете материальных ценностей, тем не менее они не могут выполнять функцию обобщения, поскольку невозможно подсчитать общее количество производственных запасов или готовой продукции, отдельные виды которых наряду с явным отличием имеют также разные единицы измерения.

Учитывая усиление роли межгосударственных связей и внешней торговли, сейчас много стран направляют свои усилия на внедрение у себя учетных измерителей тех стран, которые являются экономическими лидерами. Результатом этого, на наш взгляд, в ближайшее время станет унификация учетных измерителей во всех странах мира.

Трудовые измерители используются для определения количества затрат рабочего времени на выполнение тех или иных работ или производства продукции (минуты, часы, дни). Данные измерители используются при начислении оплаты труда работникам предприятия, для определения производительности труда и трудоемкости продукции, для расчета средневзвешенной численности работников.

Следует отметить, что так как и натуральные, трудовые измерители также не могут выполнять функцию обобщения.

Для обобщенного отображения наличия и движения хозяйственных средств и источников их образования, а также изменений, которые происходят при осуществлении хозяйственных процессов, используется **денежный измеритель**, который представлен национальной валютой Украины. Данный измеритель есть обобщающим по отношению как к натуральному, так и к трудовому измерителю.

Денежный измеритель используется при определении себестоимости продукции, производительности труда, финансовых результатов и рентабельности деятельности предприятия. Данный измеритель наряду с учетом широко используется в планировании и анализе деятельности предприятия.

Таким образом, использование в учете всех трех измерителей обеспечивает полное и всестороннее отображение предмета бухгалтерского учета.

Раздел 2

Предмет и метод бухгалтерского учета

В разделе рассматриваются следующие вопросы:

2.1. *Предмет бухгалтерского учета*

2.2. *Метод бухгалтерского учета*

2.1. Предмет бухгалтерского учета

Каждое предприятие, организация, учреждение как производственной, так и непроизводственной сферы созданы с целью реализации задач, которые определены в их учредительных документах.

Для реализации поставленных задач субъект хозяйствования имеет в своем распоряжении как средства труда (здания, сооружения, оборудование и т.п.), так и предметы труда (сырье, материалы, топливо и т.п.). Средства труда и предметы труда с целью контроля за их наличием и движением находят свое отображение в бухгалтерском учете. **Итак, хозяйственные средства, которыми владеет предприятие, и есть объектом бухгалтерского учета и составляют содержание его предмета.**

С помощью учета получают количественные показатели о наличии и движении материальных ценностей, денег, трудовых ресурсов и др., а также получают качественные показатели результативности осуществления хозяйственных процессов.

В свою очередь, все хозяйственные средства предприятия имеют разные источники их образования. Одни хозяйственные средства были внесены в свое время учредителями при создании предприятия, другие — приобретены за счет собственных средств или займов банков и других финансово-кредитных учреждений. Учет взносов учредителей, долговых обязательств перед кредиторами и пр. тоже находят свое отображение в бухгалтерском учете. **Исходя из этого, источники образования хозяйственных средств тоже есть одним из элементов предмета бухгалтерского учета.**

Деятельность предприятия связана с выполнением ряда хозяйственных операций. Первые направлены на обеспечение предприятия сырьем, материалами и пр. Вторые операции связаны с производством продукции, выполнением работ и предо-

ставлением услуг. Третьи операции обеспечивают реализацию на рынке готовой продукции, работ и услуг предприятия.

Указанные хозяйственные операции отображают процесс оборота хозяйственных средств предприятия. **Итак, можно утверждать, что оборот хозяйственных средств есть также одним из элементов предмета бухгалтерского учета.**

Подытоживая изложенное, отметим, что содержание предмета бухгалтерского учета раскрывают его многочисленные объекты. Все объекты бухгалтерского учета можно объединить в три большие группы:

I. Хозяйственные средства, которые обеспечивают полезное сотрудничество людей в процессе хозяйственной деятельности предприятия.

II. Источники образования хозяйственных средств, которые дают ответ на вопрос, за счет чего сформированы хозяйственные средства.

III. Хозяйственные процессы и их результаты, которые выражают в совокупности целесообразность и направление деятельности предприятия.

К первой группе объектов бухгалтерского учета относятся **хозяйственные средства**. В зависимости от видов и размещения они делятся на:

- 1) средства сферы производства;
- 2) средства сферы обращения;
- 3) средства непроизводственной сферы;
- 4) изъятые средства;
- 5) нематериальные средства.

Средства сферы производства характеризуются тем, что они принимают непосредственное участие в производстве продукции, выполнении работ или предоставлении услуг.

Средства сферы производства в зависимости от их назначения и выполняемых ими функций в процессе производства делят на средства труда и предметы труда.

Средства труда — это вещи, с помощью которых рабочая сила влияет на предметы труда с целью получения продукта труда. К средствам труда относятся земельные участки, здания и сооружения, машины и оборудование, транспортные средства и пр., которые создают необходимые условия для осуществления всех хозяйственных процессов.

Характерной особенностью средств труда есть то, что они принимают участие в процессе производства продолжительное время и потому не сразу, а постепенно (в виде амортизационных отчислений) переносят свою стоимость на себестоимость создаваемой на предприятии продукции.

Средства труда, за исключением малоценных и быстроизнашивающихся предметов, называются основными средствами.

Предметы труда представлены сырьем, полуфабрикатами, материалами, топливом, строительными материалами, незавершенным производством и пр. Характерным для них есть одноразовое и полное потребление в производственном цикле, которое сопровождается перенесением всей их стоимости на себестоимость создаваемой продукции.

Отдельно следует уделить внимание незавершенному производству, которое входит в состав предметов труда. Незавершенное производство представляет собой определенную сумму затрат на производство продукции, в частности средств труда (амортизация), предметов труда (сырье и т.п.), труда (зарботной платы), изготовление которой на конец отчетного периода еще не завершено.

Наличие и объемы незавершенного производства зависят от продолжительности производственного цикла и организации производства. Следует отметить, что на предприятиях добывающей промышленности незавершенное производство вообще отсутствует, а на предприятиях с непрерывным циклом производства (машиностроительные, деревообрабатывающие, сельскохозяйственные) удельный вес незавершенного производства в общей сумме затрат по предприятию довольно значителен.

Следует отметить, что особое место в структуре средств сферы производства занимают земли сельскохозяйственного назначения, которые выступают и средством, и предметом труда одновременно.

Средства сферы обращения в зависимости от их функциональной роли в процессе воспроизводства делятся на: **предметы обращения, денежные средства, средства в расчетах, средства, которые обслуживают сферу обращения.**

Предметы обращения — это готовая продукция или товары на складе, которые предназначены для реализации.

Денежные средства выступают эквивалентом как при покупке у поставщиков производственных запасов и т.п., так и при реализации готовой продукции покупателям. Они представлены

деньгами, которые находятся в кассе предприятия, на расчетном счете, а также других счетах в банке.

Средства в расчетах — это задолженность как юридических, так и физических лиц перед субъектом хозяйствования (например, задолженность покупателей за отгруженные им товары или продукцию предприятия, задолженность поставщиков по факту осуществленной в их адрес предоплаты, задолженность подотчетных лиц и т.п.). Юридические и физические лица, которые задолжали конкретному предприятию, называются его ***дебиторами***, а самая задолженность — ***дебиторской***.

К средствам, которые обслуживают сферу обращения, принадлежат здания, оснащение и инвентарь фирменных магазинов, торгово-складских помещений, киосков и пр., которые находятся на балансе субъекта хозяйствования.

Средства непроизводственной сферы — это хозяйственные средства, которые не принимают участия в производстве продукции, а используются с целью обеспечения социально-культурных потребностей как работников предприятия, так и населения, которое проживает в данной местности. К средствам непроизводственной сферы относятся: здания, оборудование и инвентарь учебных заведений (училища, техникумы при заводах и фабриках и т.п.), здравоохранения (поликлиники, медицинские части, санатории и т.п.), культуры (дома культуры, спортивные комплексы, библиотеки и т.п.), жилищно-коммунального хозяйства (жилые дома, общежития и т.п.), которые находятся на балансе субъекта хозяйствования.

Изъятые средства — это средства, которые принадлежат предприятию, но не принимают участия в хозяйственном обороте. К ним относят долевое участие субъекта хозяйствования в разного рода финансовых проектах, в частности приобретенные акции, облигации, сберегательные сертификаты, векселя, казначейские обязательства и т.п.

Нематериальные средства — это хозяйственные средства, которые принадлежат предприятию, но имеют нематериальную форму. К ним относятся: патенты, ноу-хау (новые технологии производства продукции и т.п.), авторские права, торговые марки, лицензии, место на товарной или фондовой бирже, программное обеспечение для вычислительной техники и пр.

Классификация хозяйственных средств по их видам и размещению представлена на рис. 2.1.

Х О З Я Й С Т В Е Н Н Ы Е С Р Е Д С Т В А	Средства сферы производства	<u>Средства труда</u> Земельные участки, строения и сооружения, машины и оборудования, транспортные средства и пр.
		<u>Предметы труда</u> Сырье, материалы, горючее, незавершенное производство
	Средства сферы обращения	<u>Предметы обращения</u> Готовая продукция, товары
		<u>Денежные средства</u> Деньги в кассе, на расчетном счете, другие счета в банках
		<u>Средства в расчетах</u> Задолженность покупателей и поставщиков, подотчетных лиц, расчеты по претензиям
		<u>Средства, обслуживающие сферы обращения</u> Строения, оборудование, инвентарь магазинов, торговоскладских помещений, киосков, которые находятся на балансе субъекта хозяйствования
	Средства непроизводственной сферы	Строения и оборудования учреждений просвещения, охраны здоровья, культуры, жилищно-коммунального хозяйства, которые находятся на балансе субъекта хозяйствования
	Изъятые средства	Долевая часть предприятия в равного рода финансовых проектах (приобретенные акции, облигации, сберегательные сертификаты, векселя, казначейские обязательства)
	Нематериальные средства	Патенты, ноу-хау, авторские права, торговые марки, лицензии, место на товарной и фондовой биржах

Рис. 2.1. Классификация хозяйственных средств по их видам и размещению

Ко второй группе объектов бухгалтерского учета относятся **источники образования хозяйственных средств**.

Исходя из того, что все хозяйственные средства имеют соответствующие источники формирования (образования), источники образования хозяйственных средств делятся на:

- 1) **собственные источники образования хозяйственных средств;**
- 2) **привлеченные источники образования хозяйственных средств.**

К собственным источникам образования хозяйственных средств принадлежат: **капитал, резервы, прибыль, бюджетное финансирование**.

Капитал — этот собственный источник образования хозяйственных средств, воплощается в активах, которые были внесены его основателями как стартовый капитал во время создания предприятия, и представляет собой стоимость имущества субъекта хозяйствования. Имущество предприятия состоит из разного рода материальных, нематериальных, а также финансовых ресурсов.

В состав **капитала** входят: уставной капитал, паевой капитал, дополнительный капитал.

Уставной капитал — это часть капитала, получаемая за счет совокупности вкладов в виде материальных, нематериальных или финансовых ресурсов учредителей в имущество предприятия для обеспечения деятельности хозяйствующего субъекта согласно границам, которые определены учредительными документами. Размер уставного капитала подлежит обязательной регистрации в Государственном реестре субъектов хозяйствования.

Паевой капитал — это совокупность средств физических и юридических лиц, добровольно размещенных в предприятии для осуществления его хозяйственно-финансовой деятельности. Паевой капитал обобщает информацию о суммах паевых взносов членов потребительского товарищества, сельскохозяйственного предприятия, жилищно-строительного кооператива, кредитного союза и других предприятий, которые предусмотрены учредительными документами.

Дополнительный капитал обобщает информацию о суммах, на которые стоимость реализации выпущенных акций превышает их номинальную стоимость, а также о суммах дооценки активов на стоимость необоротных активов, бесплатно полученных предприятием от других лиц и прочие виды дополнительного капитала.

Резервы являются источником средств, которые используются предприятием для покрытия в будущем возможных расходов: резервный капитал (создается в соответствии действующим законодательством и учредительными документами за счет нераспределенной прибыли), обеспечения будущих расходов и платежей (резерв на оплату отпусков работников, дополнительное пенсионное обеспечение, проведение гарантийных ремонтов реализованной продукции и пр.), страховые резервы (создают предприятия, которые в соответствии с действующим законодательством являются страховыми и в установленном порядке формируют страховые резервы).

В результате эффективной работы предприятие получает **прибыль**, которая определяется как разница между выручкой от реализации продукции, работ и услуг и затратами предприятия, а также начислением налога на прибыль. Прибыль есть источником хозяйственных средств, которая, в частности, представлена денежной наличностью в кассе и на расчетном счете предприятия. Прибыль, в свою очередь делится на: прибыль от реализации продукции, работ и услуг и прибыль от внереализационной деятельности.

К собственным источникам образования хозяйственных средств относится также **бюджетное финансирование**, которое выражается в перечислении на расчетный счет предприятия средств из бюджета, предназначенных для содержания детских учреждений, подготовки и переподготовки кадров, а также капитальных вложений по направлениям, которые определены государством как приоритетные. Капитальные вложения могут также осуществляться из стороны государства путем передачи предприятию зданий, сооружений, машин, оборудования или транспортных средств и т.п.

К привлеченным источникам образования хозяйственных средств принадлежат: **кредиты банков, кредиторская задолженность, обязательства по распределению общественного продукта.**

Кредиты банков есть источником денег на расчетном счете предприятия или расчетов с поставщиками за поставленные ими средства и предметы труда. В зависимости от сроков, на которые берется кредит, кредиты делятся на: долгосрочные (берутся на срок больше одного года) и краткосрочные (берутся на срок до одного года). После окончания срока, на который берется кредит, он подлежит возвращению его собственнику.

Субъекты предпринимательской деятельности, перед которыми определенное предприятие имеет обязательства по расчетам (перед поставщиками и подрядчиками — за поставленные ими средства и предметы труда или выполненные работы, перед покупателями — за полученную от их предоплату за продукцию), называются **кредиторами**, а задолженность — **кредиторской**. Такая задолженность имеет широкое распространение, поскольку всегда существует расхождение в датах поставок и датах проведения оплаты между субъектами хозяйствования.

Обязательства по распределению общественного продукта делятся на задолженность: по оплате труда работникам предприятия, перед фондами социального направления (Пенсионным фондом, Фондом социального страхования и др.), перед бюджетом по налогам и другим платежам. Такие обязательства являются источником образования хозяйственных средств на протяжении времени, когда надлежащие к оплате суммы платежей уже начислены, но еще не уплачены предприятием. Примером этого есть задолженность перед работниками по оплате труда, которая возникает каждый день, а саму заработную плату работники (с учетом аванса) получают лишь два раза в месяц. В этом случае имеет место кредиторская задолженность предприятия перед своими работниками.

Классификация источников образования хозяйственных средств предприятия обобщена на рис. 2.2.

Третью группу объектов бухгалтерского учета составляют **хозяйственные процессы**.

Хозяйственный процесс представляет собой часть оборота хозяйственных средств, который состоит из определенных хозяйственных операций.

В свою очередь хозяйственная операция — это действие, которое приводит к изменениям в структуре хозяйственных средств и источников их образования. Хозяйственные операции могут быть **положительными** (оприходована готовая продукция из цеха на склад) и **отрицательными** (испорчен объект основных средств или сырье, из которого должна была изготавливаться продукция).

Хозяйственные процессы на предприятии делятся на:

- 1) **снабженческо-заготовительный;**
- 2) **производственный;**
- 3) **реализации.**



Рис. 2.2. Классификация источников образования хозяйственных средств

Все три процесса взаимосвязаны, постоянно заменяют друга друга. Благодаря этому на предприятии происходит непрерывный кругооборот хозяйственных средств.

В разных областях экономики учет хозяйственных процессов имеет свои отличительные особенности. Все определяется тем, какой вид деятельности осуществляет то или иное предприятие: торговля, производство, снабжение — сбыт, предоставление услуг и т.п.

Снабженческо-заготовительный процесс предусматривает расходование предприятием определенной части денег на закупку основных средств (машин, оборудования и т.п.), производственных запасов (сырья, топлива и т.п.). Объектами бухгалтерского учета в процессе снабжения выступают затраты на приобретение средств и предметов труда (объем приобретенных предметов труда в натуральном и стоимостном выражении), затраты на этот процесс (что позволяет определить фактическую себестоимость приобретенных средств и предметов труда), а также расчетные операции с поставщиками и подрядчиками, которые возникают в процессе снабжения.

Производственный процесс составляет основную фазу оборота хозяйственных средств, в которой создаются материальные блага. В процессе производства происходит взаимодействие средств производства (средств труда, предметов труда и рабочей силы). Объектами бухгалтерского учета в процессе производства являются затраты предприятия на производство продукции (амортизация средств труда, стоимость потребленного сырья и материалов, оплата труда работников), что позволяет определить себестоимость продукции и проанализировать ее структуру.

Процесс реализации является завершающей фазой оборота хозяйственных средств, который обеспечивает восстановление и расширение производства. Он выражается в передаче выработанной готовой продукции путем купли—продажи. Результатом реализации есть получение предприятием прибыли, которая приобретает денежную форму и рассчитывается как разница между выручкой и себестоимостью реализованной продукции.

Объектами бухгалтерского учета в процессе реализации выступают: объем реализованной продукции (в натуральных и денежных измерителях), затраты, связанные с отгрузкой и сбытом продукции, расчеты с покупателями, определение финансового результата от реализации (прибыли или убытка).

Исходя из этого, можно отметить, что в бухгалтерском учете отображаются не только хозяйственные процессы, но и их результаты.

2.2. Метод бухгалтерского учета

Для изучения состояния и использования имеющихся на предприятии хозяйственных средств, источников их формирования и хозяйственных процессов в бухгалтерском учете применяются разные способы.

Совокупность способов и приемов, с помощью которых обеспечивается сплошное, взаимосвязанное и объективное отображение объектов учета в системе бухгалтерского учета, представляет собой **метод бухгалтерского учета**, который состоит из четырех пар элементов, в частности таких как:

- 1) **документация и инвентаризация;**
- 2) **оценка и калькуляция;**
- 3) **счета и двойная запись;**
- 4) **баланс и отчетность.**

Документация представляет собой способ сплошного и непрерывного отображения объектов бухгалтерского учета (хозяйственных средств, источников образования хозяйственных средств, а также хозяйственных процессов) путем использования бухгалтерских документов. Следует отметить, что бухгалтерский документ является письменным свидетельством осуществления хозяйственной операции, что, в свою очередь, придает юридическую силу полученным учетным данным. Носители бухгалтерской информации могут быть как бумажные, так и магнитные (магнитные ленты, дискеты и т.п.).

Инвентаризация (от лат. *inventarium* — описание имущества) представляет собой описание фактического наличия хозяйственных средств путем измерения, взвешивания и количественного подсчета. Результаты проведенных инвентаризаций обязательно оформляют документально, что придает юридическую силу полученным данным и в дальнейшем сопоставляют с данными бухгалтерского учета. Целью проведения инвентаризаций является установление отклонений учетных данных от фактического наличия хозяйственных средств, которое может быть вызвано ошибками в учете, естественными потерями или порчей материальных ценностей, злоупотреблением материально ответственных лиц и т.п.

В результате деятельности предприятия происходят сдвиги в структуре хозяйственных средств, которые обусловлены разными хозяйственными процессами. Работа субъекта хозяйствования находит отображение как в натуральных, так и трудовых измерителях. Одним из главных способов метода бухгалтерского учета является оценка, которая используется для обобщенного отображения имеющихся хозяйственных средств и осуществляемых хозяйственных процессов в едином денежном измерителе, универсальном для осуществления разного рода сравнений и проведения анализа.

Следует отметить, что финансовая отчетность предприятий и организаций показывается лишь в денежном измерителе, даже имеющаяся иностранная валюта находит оценку в балансе в национальной денежной единице, которая определяется по курсу Национального банка Украины.

Калькуляция представляет собой способ накопления затрат с целью определения себестоимости продукции, работ и услуг как в целом по предприятию, так и по его подразделению в частности. Калькуляция является базой для определения цен на продукцию, работы или услуги субъекта хозяйствования.

Для отображения наличия изменений, которые происходят в структуре хозяйственных средств и источников их образования, отображения хозяйственных процессов и результатов их осуществления в бухгалтерском учете используют бухгалтерские счета.

Итак, счета бухгалтерского учета являются способом текущего группирования и обобщения в процессе работы предприятия экономически однородных объектов учета, которые оформлены соответствующими документами.

Документы являются основанием для записей по счетам, которые открываются на каждый объект бухгалтерского учета в частности. В результате, информация, которая собирается на счетах, детально характеризует изменения, которые произошли с отдельными объектами бухгалтерского учета.

Деятельность каждого предприятия сопровождается изменениями, которые происходят в структуре хозяйственных средств и источников их образования. Особенность этих изменений состоит в том, что они находят отображение: в двух видах хозяйственных средств; в двух видах источников хозяйственных средств; в одном виде средств и одном виде источников одновременно. Такое отображение имеет название двойная запись.

Двойная запись — это принцип отображения хозяйственных операций на двух бухгалтерских счетах в одной и той же сумме, которая обуславливает равенство изменений, которые в них происходят.

Примером двойной записи может стать приобретение основных средств за счет денежных средств. Как следствие, на счете основных средств произойдет увеличение, а на счете денежных средств — уменьшение одновременно на одну и ту же сумму. Примером двойной записи также может стать увеличение уставного капитала предприятия за счет полученной прибыли. В этой ситуации также произойдет увеличение по счету уставного капитала и уменьшение по счету прибылей одновременно на одну и ту же сумму.

Баланс представляет собой способ обобщенного группирования и отображения хозяйственных средств и источников их образования в денежной оценке на определенную дату. Особенностью бухгалтерского баланса является равенство между общей стоимостью хозяйственных средств и источниками их образования. Следует отметить, что такое равенство фактически сохраняется после осуществления любой хозяйственной операции.

Для контроля выполнения планов и задач, достижения определенных экономических параметров деятельности предприятия после окончания определенного учетного периода (месяц, квартал, полугодие, девять месяцев или год), кроме балансов, используют и другие формы отчетности: “Отчет о финансовых результатах” (форма № 2), “Отчет о движении денежных средств” (форма № 3), “Отчет о собственном капитале” (форма № 4).

Отчетность — это определенная система утвержденных Министерством финансов Украины по согласованию с Государственным комитетом статистики Украины отчетных форм, в которых находит отображение совокупность взаимосвязанных показателей, которые отображают результаты работы субъектов хозяйственной деятельности за определенный период и представляют собой завершающий этап бухгалтерского учета.

Следует отметить, что составные метода бухгалтерского учета тесно связаны между собой и взаимодополняют друг друга и лишь в комплексном взаимодействии обеспечивают в полном объеме отображение всех элементов предмета бухгалтерского учета.

Раздел 3

Бухгалтерский баланс

В разделе рассматриваются следующие вопросы:

- 3.1. Назначение и построение бухгалтерского баланса*
- 3.2. Изменения в балансе, вызванные хозяйственными операциями*

3.1. Назначение и построение бухгалтерского баланса

Основой непрерывной деятельности каждого предприятия является производственный потенциал и положительные результаты его работы, которые выражаются в эффективности использования всех его средств, а конкретнее в размере полученной прибыли после окончания отчетного периода. Универсальной формой отчетности, которая показывает достижения предприятия за определенный промежуток времени, есть бухгалтерский баланс.

Бухгалтерский баланс представляет собой способ экономического группирования и обобщенного отображения в денежном измерителе имеющихся хозяйственных средств и источников их образования на определенную дату. Особенностью бухгалтерского баланса является равенство между общей стоимостью хозяйственных средств и источников их образования.

Информация, которая находит свое отображение в бухгалтерском балансе предприятия, является очень важной как для внутренних ее потребителей (учредителей, партнеров по бизнесу) для принятия определенных управленческих решений, так и для внешних потребителей (налоговых органов, банков, акционеров, инвесторов, других кредиторов и пр.) для оценки платежеспособности предприятия, риска осуществления финансовых инвестиций или приобретения на фондовом рынке тех или иных ценных бумаг.

Форму бухгалтерского баланса, а также инструкцию относительно его составления разрабатывает и утверждает Министерство финансов Украины по согласованию с Государственным комитетом

статистики Украины. Бухгалтерские балансы, как правило, бывают месячные, квартальные, полугодичные, девятимесячные и годовые.

Для отдельного отображения в балансе хозяйственных средств и источников их образования баланс строится в виде двусторонней таблицы. Левая часть баланса, в которой отображаются хозяйственные средства, — называется **активом**, а правая, в которой отображаются источники образования хозяйственных средств, — **пассивом**. При условии, что левая часть баланса есть активом, а права — пассивом, форма баланса называется **горизонтальной**. Есть страны, в частности Япония и др., где актив и пассив размещаются в колонке один за другим. Такая форма баланса называется **вертикальной**.

Как хозяйственные средства, так и источники их образования в балансе показываются в разрезе статей. Итак, **статья баланса** — это составная часть актива или пассива баланса, которая представляет собой отображение в денежном измерителе совокупности однородных видов хозяйственных средств или источников их образования. Так, в активе баланса есть такие статьи, как “Основные средства”, “Производственные запасы”, “Готовая продукция”, “Денежные средства в национальной валюте” и др., а в пассиве — статьи “Уставной капитал”, “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)”, “Краткосрочные кредиты банков” и др.

В упрощенном виде бухгалтерский баланс можно показать с помощью табл. 3.1.

Таблица 3.1

БАЛАНС
предприятия “Росток” на 01.01.2006 года

Актив	Сумма, грн	Пассив	Сумма, грн
Основные средства	280 000	Уставной капитал	200 000
Производственные запасы	14 000	Прибыль	75 000
Готовая продукция	10 500	Кредиты банков	23 000
Касса	1000	Задолженность перед поставщиками	19 200
Расчетный счет	11 700		
Баланс	317 200	Баланс	317 200

Как видно из представленного баланса, итоги по активу и пассиву равны между собой. Это обусловлено тем, что хозяйственные средства, которые показаны в активе, отвечают в сумме источникам их образования, которые показаны в пассиве. Этим и объясняется название самого баланса, что означает непосредственно равновесие.

Раздел баланса — это совокупность статей актива или пассива бухгалтерского баланса, которые объединены в экономически однородные группы хозяйственных средств и источников их образования. За основу для группирования статей баланса в разделе взята экономическая классификация хозяйственных средств и источников их образования.

Особенностью бухгалтерского баланса есть содержание информации о хозяйственных средствах и источниках их образования как на начало отчетного периода (на начало года), так и на конец отчетного периода (квартала, полугодия, девяти месяцев, года). Сопоставляя по каждой статье данные к началу года и на конец отчетного периода, определяют изменения, которые произошли на протяжении этого времени.

Нормативным документом, который определяет содержание и форму Баланса и общие требования к раскрытию его статей, является Положение (стандарт) бухгалтерского учета 2 “Баланс”, который был утвержден Министерством финансов Украины 31 марта 1999 года под № 87.

Стандартом определено, что нормы этого Положения (стандарта) применяются к балансам предприятий, организаций и других юридических лиц всех форм собственности (кроме банков и бюджетных учреждений).

Актив Баланса содержит три раздела:

- I. Необоротные активы.
- II. Оборотные активы.
- III. Затраты будущих периодов.

Пассив Баланса состоит из пяти разделов:

- I. Собственный капитал.
- II. Обеспечение последующих расходов и платежей.
- III. Долгосрочные обязательства.
- IV. Текущие обязательства.
- V. Доходы будущих периодов.

Итак, рассмотрим статьи актива и пассива Баланса.

Актив Баланса

I раздел Актива Баланса “Необоротные активы”

В статье **“Нематериальные активы”** отображается стоимость объектов, которые отнесены к составу нематериальных активов в соответствии с соответствующими Положениями (стандартами). В этой статье приводится отдельно первичная и остаточная стоимость нематериальных активов, а также начисленная в установленном порядке сумма износа. Остаточная стоимость определяется как разница между первичной стоимостью и суммой износа, которая приводится в скобках.

В статье **“Незавершенное строительство”** приводится стоимость незавершенного строительства (включая оборудование для монтажа), что осуществляется для собственных нужд предприятия, а также авансовые платежи для финансирования такого строительства.

В статье **“Основные средства”** приводится стоимость собственных и полученных на условиях финансового лизинга объектов и арендованных целостных имущественных комплексов, которые отнесены к составу основных средств в соответствии с соответствующими Положениями (стандартами). В этой статье также приводится стоимость других необоротных материальных активов.

В этой статье приводится отдельно первичная (переоцененная) стоимость, сумма износа основных средств и их остаточная стоимость. В итог Баланса включается остаточная стоимость, которая определяется как разница между первичной (переоцененной) стоимостью основных средств и суммой их износа на дату Баланса.

В статье **“Долгосрочные финансовые инвестиции”** отображаются финансовые инвестиции на период больше одного года, а также все инвестиции, которые не могут быть свободно реализованы в любой момент. В этой статье выделяются финансовые инвестиции, которые в соответствии с соответствующим Положением (стандартами) учитываются методом участия в капитале.

В статье **“Долгосрочная дебиторская задолженность”** показывается задолженность физических и юридических лиц, которая

не возникает в ходе материального операционного цикла и будет погашена после двенадцати месяцев с даты Баланса.

В статье **“Отсроченные налоговые активы”** отображается сумма налога на прибыль, которая подлежит возмещению в следующих периодах вследствие временного различия между учетной и налоговой базой оценки.

В статье **“Прочие необоротные активы”** приводятся суммы необоротных активов, которые не могут быть включены в приведенные выше статьи раздела **“Необоротные активы”**, кроме гудвилла и отрицательного гудвилла, которые возникают при приобретении.

II раздел Актива Баланса “Оборотные активы”

В статье **“Производственные запасы”** показывается стоимость запасов сырья, основных и дополнительных материалов, топлива, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий, запасных частей, тары, строительных материалов и других материалов, предназначенных для потребления в ходе нормального операционного цикла.

В статье **“Животные на выращивании и откорме”** отображается стоимость: взрослых животных, выбракованных из основного стада для реализации, и молодняка животных.

В статье **“Незавершенное производство”** приводятся затраты на незавершенное производство и незавершенные работы (услуги).

В статье **“Готовая продукция”** показываются запасы изделий на складе, обработка которых закончена и которые прошли испытание, прием, укомплектованы в соответствии с условиями договоров с заказчиками и отвечают техническим требованиям и стандартам. Продукция, которая не отвечает приведенным требованиям (кроме брака), и работы, не приняты заказчиком, показываются в составе незавершенного производства.

В статье **“Товары”** показывается стоимость товаров, которые приобретены предприятиями для последующей продажи.

В статье **“Векселя полученные”** показывается задолженность покупателей, заказчиков и других дебиторов за отгруженную продукцию (товары), выполненные работы и предоставленные услуги, которые обеспечены векселями.

В статье **“Дебиторская задолженность за товары, работы, услуги”** отображается задолженность покупателей или заказчи-

ков за предоставленные им продукцию, товары, работы или услуги (кроме задолженности, которая обеспечена векселем). В итог Баланса включается чистая реализационная стоимость, которая определяется путем вычитания из дебиторской задолженности резерва сомнительных долгов.

В статье **“Дебиторская задолженность по расчетам с бюджетом”** показывается дебиторская задолженность финансовых и налоговых органов, а также переплата по налогам, сборам и другим платежам в бюджет.

В статье **“Дебиторская задолженность по выданным авансам”** показывается сумма авансов, предоставленных другим предприятиям в счет последующих платежей.

В статье **“Дебиторская задолженность по начисленным доходам”** показывается сумма начисленных дивидендов, процентов, роялти и т.п., которые подлежат поступлению.

В статье **“Дебиторская задолженность по внутренним расчетам”** показывается задолженность связанных сторон и дебиторская задолженность из внутриведомственных расчетов.

В статье **“Прочая текущая дебиторская задолженность”** показывается задолженность дебиторов, которая не может быть включена в другие статьи дебиторской задолженности и которая отображается в составе оборотных активов.

В статье **“Текущие финансовые инвестиции”** отображают финансовые инвестиции на срок, не превышающий один год, которые могут быть свободно реализованы в любой момент (кроме инвестиций, которые являются эквивалентами денежных средств).

В статье **“Денежные средства и их эквиваленты”** отображаются средства в кассе, на текущих и других счетах в банках, которые могут быть использованы для текущих операций, а также эквиваленты денежных средств. В этой статье отдельно приводятся средства в национальной и иностранной валютах. Средства, которые нельзя использовать для операций на протяжении одного года, начиная с даты Баланса или на протяжении операционного цикла вследствие ограничений, необходимо исключить из состава оборотных активов и отображать как необоротные активы.

В статье **“Прочие оборотные активы”** отображаются суммы оборотных активов, которые не могут быть включены в приведенные выше статьи раздела “Оборотные активы”. В этой статье представляется, в частности, сальдо субсчетов 331 “Денежные

документы в национальной валюте”, 332 “Денежные документы в иностранной валюте”.

III раздел Актива Баланса “Затраты будущих периодов” (статьи отсутствуют)

В составе затрат будущих периодов отображаются затраты, которые имели место на протяжении текущего или предыдущих отчетных периодов, но принадлежат к следующим отчетным периодам.

Пассив Баланса

I раздел Пассива Баланса “Собственный капитал”

В статье “**Уставной капитал**” приводится зафиксированная в учредительных документах общая стоимость активов, которые являются взносом собственников (участников) в капитал предприятия.

В статье “**Паевой капитал**” приводится сумма паевых взносов членов союзов и других предприятий, предусмотренная учредительными документами.

В статье “**Дополнительный вложенный капитал**” акционерные общества показывают сумму, на которую стоимость реализации выпущенных акций превышает их номинальную стоимость. Иные предприятия отображают в этой статье сумму капитала, который вложен учредителями сверх уставного капитала.

В статье “**Прочий дополнительный капитал**” отображается сумма дооценки необоротных активов, стоимость необоротных активов, бесплатно полученных предприятием от других юридических и физических лиц, и прочие виды дополнительного капитала.

В статье “**Резервный капитал**” приводится сумма резервов, созданных в соответствии с действующим законодательством или учредительными документами за счет нераспределенной прибыли предприятия.

В статье “**Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)**” отображается или сумма прибыли, reinvestированная в предприятие, или сумма непокрытого убытка. Сумма непокрытого убытка приводится в скобках и вычитается при определении итога собственного капитала.

В статье “**Неоплаченный капитал**” отображается сумма задолженности собственников (участников) по взносам в устав-

ной капитал. Эта сумма приводится в скобках и вычитается при определении итога собственного капитала.

В статье **“Изъятый капитал”** хозяйственные общества отображают фактическую себестоимость акций собственной эмиссии или доли, выкупленной обществом у его участников. Сумма изъятых капитала приводится в скобках и подлежит вычитанию при определении итога собственного капитала.

II раздел Пассива Баланса “Обеспечение последующих расходов и платежей”

В составе обеспечения последующих расходов и платежей отображаются начисленные в отчетном периоде будущие затраты и платежи (затраты на оплату будущих отпусков, гарантийные обязательства и т.п.), величина которых на дату составления Баланса может быть определена только путем предыдущих (прогнозных) оценок, а также остатки средств целевого финансирования и целевых поступлений, полученных из бюджета и других источников.

Предприятия, которые согласно законодательства являются страховщиками, во вписываемом рядке 415 представляют сумму страховых резервов, во вписываемом рядке 416 представляют в скобках сумму частей перестраховщиков в страховых резервах, разница между которыми включается в итог раздела баланса.

Предприятия, которые осуществляют деятельность по выпуску и проведению лотерей на территории Украины, во вписываемом рядке 417 представляют остаток сформированного призового фонда, который подлежит выплате победителям лотереи согласно оглашенных условий ее выпуска и проведения, во вписываемом рядке 418 представляется остаток сформированного резерва на оплату джек-пота, не обеспеченного оплатой участия в лотерее.

III раздел Пассива Баланса “Долгосрчные обязательства”

В статье **“Долгосрчные кредиты банков”** приводится сумма задолженности предприятия банкам по полученным от них займам, которая не является текущим обязательством.

В статье **“Прочие долгосрчные финансовые обязательства”** приводится сумма долгосрчной задолженности предприятия относительно обязательства по привлечению заемных средств (кроме кредитов банков), на которые начисляются проценты.

В статье **“Отсроченные налоговые обязательства”** приводится сумма налогов на прибыль, которая подлежит уплате в будущих периодах вследствие временной разницы между учетной и налоговой базами оценки.

В статье **“Прочие долгосрочные обязательства”** приводится сумма долгосрочных обязательств, которые не могут быть включены в другие статьи раздела **“Долгосрочные обязательства”**.

IV раздел Пассива Баланса “Текущие обязательства”

В статье **“Краткосрочные кредиты банков”** отображается сумма текущих обязательств предприятия перед банками по полученным от них займам.

В статье **“Текущая задолженность по долгосрочным обязательствам”** приводится сумма долгосрочных обязательств, которая подлежит погашению на протяжении двенадцати месяцев с даты Баланса.

В статье **“Векселя выданные”** приводится сумма задолженности, на которую предприятие выдало векселя на обеспечение поставок (работ, услуг) поставщиков, подрядчиков и других кредиторов.

В статье **“Кредиторская задолженность за товары, работы, услуги”** показывается сумма задолженности поставщикам и подрядчикам за материальные ценности, выполненные работы и полученные услуги (кроме задолженности, обеспеченной векселями).

В статье **“Текущие обязательства за полученными авансами”** отображается сумма авансов, полученных от других лиц в счет последующих поставок продукции, выполнения работ (услуг).

В статье **“Текущие обязательства по расчетам с бюджетом”** показывается задолженность предприятия по всем видам платежей в бюджет, включая налоги с работников предприятия.

В статье **“Текущие обязательства по внебюджетным платежам”** приводится задолженность по взносам во внебюджетные фонды, предусмотренные действующим законодательством.

В статье **“Текущие обязательства по страхованию”** отображается сумма задолженности по отчислениям в Пенсионный фонд, на социальное страхование, страхование имущества предприятия и индивидуальное страхование его работников.

В статье **“Текущие обязательства по расчетам по оплате труда”** отображается задолженность предприятия по оплате труда, включая депонированную заработную плату.

В статье **“Текущие обязательства по расчетам с участниками”** отображается задолженность предприятия перед его участниками (учредителями), связанная с распределением прибыли (дивиденды и т.п.) и формирования уставного капитала.

В статье **“Текущие обязательства по внутренним расчетам”** отображается задолженность предприятия связанным сторонам и кредиторская задолженность по внутриведомственным расчетам.

В статье **“Прочие текущие обязательства”** отображаются суммы обязательств, которые не могут быть включены в другие статьи, приведенные в разделе “Текущие обязательства”.

У раздел Пассива Баланса “Доходы будущих периодов” (статьи отсутствуют)

В состав доходов будущих периодов включаются доходы, полученные на протяжении текущего или предыдущих отчетных периодов, которые относятся к следующим отчетным периодам.

Форма Баланса, утвержденного Положением (стандартом) бухгалтерского учета 2, приведена в табл. 3.2.

Результаты актива Баланса должны равняться сумме обязательств и собственного капитала. В валюту Баланса включается только остаточная стоимость основных средств (разница между первичной стоимостью и износом основных средств) и остаточная стоимость нематериальных активов (разница между первичной стоимостью и износом нематериальных активов). Оценка и дальнейшее раскрытие статей Баланса в примечаниях к финансовой отчетности осуществляется согласно с соответствующими Положениями (стандартами) бухгалтерского учета.

Таблица 3.2

Дата (год, месяц, число)			КОДЫ		
					01
Предприятие	АО "Росток"	за ЕГРПОУ	00547038		
Территория		за КОАТУУ			
Орган государственного управления		за СПОДУ			
Отрасль		за ЗКГНГ			
Вид экономической деятельности		за КВЕД			
Единица измерения:		Контрольная сумма			
тыс.грн					

Баланс

за 12 месяцев 20 05 г.

Форма № 1

Код по ДКУД 1801001

Актив	Код строки	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
1	2	3	4
1. Необоротные активы			
Нематериальные активы:			
остаточная стоимость	010		
первичная стоимость	011		
износ	012		
Незаконченное строительство	020		
Основные средства:			
остаточная стоимость	030	260,0	378,0
первичная стоимость	031	300,0	420,0
износ	032	40,0	42,0
Долгострочные финансовые инвестиции:			
которые учитываются по методу участия в капитале других предприятий	040		
прочие финансовые инвестиции	045		
Долгосрочная дебиторская задолженность	050		
Отсроченные налоговые активы	060		
Прочие необоротные активы	070		
Гудвилл при консолидации	075		
Всего по разделу 1	080	260,0	378,0

Продолжение таблицы 3.2

1	2	3	4
II. Оборотные активы			
Запасы:			
производственные запасы	100	40,0	80,0
животные на выращивании и откорме	110		
незавершенное производство	120	—	28,6
готовая продукция	130	70,0	60,2
товары	140		
Векселя полученные	150		
Дебиторская задолженность за товары, работы, услуги:			
чистая реализационная стоимость	160		
первичная стоимость	161	14,0	14,0
резерв сомнительных долгов	162		
Дебиторская задолженность по расчетам:			
с бюджетом	170	—	20,0
по выданным авансам	180		
по начисленным доходам	190		
по внутренним расчетам	200	6,0	4,6
Прочая текущая дебиторская задолженность	210		
Текущие финансовые инвестиции	220		
Денежные средства и их эквиваленты:			
в национальной валюте	230	386,4	465,6
в иностранной валюте	240		
прочие оборотные активы	250		
Всего по разделу II	260	516,4	673,0
III. Затраты будущих периодов	270		
Баланс	280	776,4	1051,0

Пассив	Код строки	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
1	2	3	4
I. Собственный капитал			
Уставной капитал	300	290,0	290,0
Паевой капитал	310		
Дополнительный вложенный капитал	320		
Прочий дополнительный капитал	330		
Резервный капитал	340		

Продолжение таблицы 3.2

1	2	3	4
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	350	302,0	322,0
Неоплаченный капитал	360	()	()
Изъятый капитал	370	()	()
Всего по разделу I	380	592,0	612,0
II. Обеспечение последующих расходов и платежей			
Обеспечение выплат персоналу	400		
Прочие обеспечения	410		
Сумма страховых резервов	415		
Сумма частей перестраховщиков в страховых резервах	416		
Целевое финансирование	420		
Всего по разделу II	430		
III. Долгосрочные обязательства			
Долгосрочные кредиты банков	440		
Прочие долгосрочные финансовые обязательства	450		
Отсроченные налоговые обязательства	460		
Прочие долгосрочные обязательства	470		
Всего по разделу III	480		
IV. Текущие обязательства			
Краткосрочные кредиты банков	500	140,0	200,0
Текущая задолженность по долгосрочным обязательствам	510		
Векселя выданные	520		
Кредиторская задолженность за товары, работы, услуги	530	24,0	180,0
Текущие обязательства по расчетам:			
по полученным авансам	540		
с бюджетом	550	—	16,6
по внебюджетным платежам	560		
по страхованию	570	—	13,8
по оплате труда	580	20,4	28,6
с участниками	590		
по внутренним расчетам	600		
Прочие текущие обязательства	610		
Всего по разделу IV	620	184,4	439,0
V. Доходы будущих периодов	630		
Баланс	640	776,4	1051,0

3.2. Изменения в балансе, вызванные хозяйственными операциями

В процессе деятельности каждого предприятия как хозяйственные средства, так и источники их образования постоянно изменяются. Такие изменения происходят, в частности, под влиянием осуществляемых хозяйственных операций.

Хозяйственная операция представляет собой действие, которое приводит к изменениям в структуре хозяйственных средств и источников их образования. В свою очередь хозяйственные операции могут быть как положительными (отпущены производственные запасы со склада в производство), так и отрицательными (часть готовой продукции не отвечала техническим требованиям и была окончательно забракована).

Есть четыре типа хозяйственных операций, которые приводят к изменениям или только в структуре хозяйственных средств, или только в структуре источников образования хозяйственных средств, или в структуре хозяйственных средств и источников их образования одновременно. Если принять во внимание, что хозяйственные средства и источники их образования находят свое отображение соответственно в активе и пассиве баланса, то можно сделать вывод, что указанные типы хозяйственных операций приводят к изменениям либо в активе, либо в пассиве, либо в активе и пассиве баланса одновременно.

Итак, дадим характеристику таких операций и тех изменений, к которым они приводят в бухгалтерском балансе.

Первый тип хозяйственных операций предусматривает, что изменения происходят лишь в структуре хозяйственных средств, то есть активе баланса (одна статья увеличивается, а другая уменьшается на одну и ту же сумму), но итог по активу в целом остается неизменным.

Второй тип хозяйственных операций предусматривает, что изменения происходят лишь в структуре источников хозяйственных средств, то есть пассиве баланса (одна статья увеличивается, а другая уменьшается на одну и ту же сумму), но итог по пассиву в целом остается неизменным.

Третий тип хозяйственных операций предусматривает, что происходит одновременное увеличение как хозяйственных средств (увеличение отдельных статей актива баланса), так и источников хозяйственных средств (увеличение отдельных статей

пассива баланса) на одну и ту же сумму. В целом итог и по активу, и по пассиву баланса возрастает, но в равных частях, что позволяет сохранить баланс.

Четвертый тип хозяйственных операций предусматривает, что происходит одновременное уменьшение как хозяйственных средств (уменьшение отдельных статей актива баланса), так и источников образования хозяйственных средств (уменьшение отдельных статей пассива баланса) на одну и ту же сумму. В целом итог и по активу, и по пассиву уменьшается, но в равных частях, что позволяет сохранить баланс.

Чтобы показать изменения, которые происходят в структуре актива и пассива, составим начальный баланс на примере условного предприятия (табл. 3.3) с небольшим количеством статей и рассмотрим несколько хозяйственных операций.

Таблица 3.3

**Баланс
предприятия “Росток” (начальный)**

АКТИВ		ПАССИВ	
Название статьи	Сумма, грн	Название статьи	Сумма, грн
Основные средства	25000	Уставной капитал	20000
Производственные запасы	6000	Прибыль	11500
Незавершенное производство	2500	Кредиты банков	4000
Денежные средства в национальной валюте	5000	Задолженность по оплате труда	3000
Баланс	38500	Баланс	38500

Операция первого типа. Отпущены со склада производственные запасы в производство для изготовления продукции на сумму 4000 грн.

Результатом осуществления этой операции стало уменьшение в структуре актива баланса стоимости производственных запасов $(6000 - 4000) = 2000$ грн и увеличение стоимости незавершенного производства $(2500 + 4000) = 6500$ грн. Наряду с этим итог по активу баланса в целом остался неизменным, а равенство между активом и пассивом не нарушилось.

Результатом осуществления операции первого типа стали соответствующие изменения в балансе (табл. 3.4).

Таблица 3.4

Баланс
предприятия “Росток” (после операции первого типа)

АКТИВ		ПАССИВ	
Название статьи	Сумма, грн	Название статьи	Сумма, грн
Основные средства	25000	Уставной капитал	20000
Производственные запасы	2000	Прибыль	11500
Незавершенное производство	6500	Кредиты банков	4000
Денежные средства в национальной валюте	5000	Задолженность по оплате труда	3000
Баланс	38500	Баланс	38500

К хозяйственным операциям первого типа относятся также: оприходование готовой продукции из производства на складе, получение денег из расчетного счета в кассу, выдача денежных средств из кассы под отчет работникам предприятия и др.

Операция второго типа. Часть прибыли направлена на увеличение уставного капитала предприятия на сумму 8000 грн.

Результатом этой операции стало уменьшение в структуре пассива баланса прибыли предприятия $(11500 - 8000) = 3500$ грн и увеличение размера уставного капитала $(20000 + 8000) = 28000$ грн. Наряду с этим итог по пассиву баланса в целом остался неизменным, а равенство между активом и пассивом баланса не нарушилось.

Результатом осуществления операции второго типа стали соответствующие изменения в балансе (табл. 3.5).

Таблица 3.5

Баланс
предприятия “Росток” (после операции второго типа)

АКТИВ		ПАССИВ	
Название статьи	Сумма, грн	Название статьи	Сумма, грн
Основные средства	25000	Уставной капитал	28000
Производственные запасы	2000	Прибыль	3500
Незавершенное производство	6500	Кредиты банков	4000
Денежные средства в национальной валюте	5000	Задолженность по оплате труда	3000
Баланс	38500	Баланс	38500

К хозяйственным операциям второго типа относятся также: удержание из заработной платы работников суммы подоходного налога, удержание из заработной платы работников в фонды социального направления, погашение задолженности перед поставщиком за счет долгосрочного или краткосрочного кредита банка и др.

Операция третьего типа. Получен на расчетный счет предприятия кредит банка в размере 5000 грн.

Результатом осуществления этой операции стало одновременное увеличение как по активу баланса, в частности денежных средств в национальной валюте $(5000 + 5000) = 10000$ грн, так и по пассиву баланса, в частности задолженности перед банком по кредитам $(4000 + 5000) = 9000$ грн. Следует отметить, что итог как по активу, так и по пассиву возрос на одну и ту же сумму, что обеспечило равенство между активом и пассивом баланса.

Результатом осуществления операции третьего типа стали соответствующие изменения в балансе (табл. 3.6).

Таблица 3.6

**Баланс
предприятия “Росток” (после операции третьего типа)**

АКТИВ		ПАССИВ	
Название статьи	Сумма, грн	Название статьи	Сумма, грн
Основные средства	25000	Уставной капитал	28000
Производственные запасы	2000	Прибыль	3500
Незавершенное производство	6500	Кредиты банков	9000
Денежные средства в национальной валюте	10000	Задолженность по оплате труда	3000
Баланс	43500	Баланс	43500

К хозяйственным операциям третьего типа относятся также: начислено заработную плату работникам основного производства, поступили от поставщика производственные запасы, оплата за которые не была произведена; произведены начисления на заработную плату работников в фонды социального направления и включены в затраты производства и др.

Операция четвертого типа. Выплачена из кассы предприятия задолженность перед работниками по оплате труда в размере 2200 грн.

Результатом осуществления этой операции стало одновременное уменьшение как по активу баланса, в частности денежных средств в национальной валюте $(10000 - 2200) = 7800$ грн, так и по пассиву баланса, в частности задолженности по оплате труда перед работниками предприятия $(3000 - 2200) = 800$ грн. Следует отметить, что итог как по активу баланса, так и по пассиву уменьшился на одну и ту же сумму, что обеспечило равенство между активом и пассивом баланса.

Результатом осуществления операции четвертого типа стали соответствующие изменения в балансе (табл. 3.7).

Таблица 3.7

**Баланс
предприятия “Росток” (после операции четвертого типа)**

АКТИВ		ПАССИВ	
Название статьи	Сумма, грн	Название статьи	Сумма, грн
Основные средства	25000	Уставной капитал	28000
Производственные запасы	2000	Прибыль	3500
Незавершенное производство	6500	Кредиты банков	9000
Денежные средства в национальной валюте	7800	Задолженность по оплате труда	800
Баланс	41300	Баланс	41300

К хозяйственным операциям четвертого типа относятся также: оплата поставщикам за ранее поставленные производственные запасы, возвращение банку ранее полученного кредита, перечисление в бюджет налогов и пр.

Рассмотренные типы операций охватывают все варианты изменений в балансе. Они имеют большое значение для понимания сущности хозяйственных операций и правильного их отображения в системе бухгалтерских счетов.

Раздел 4

Система счетов бухгалтерского учета и двойная запись

В разделе рассматриваются следующие вопросы:

- 4.1. Счета бухгалтерского учета, их назначение и построение*
- 4.2. План счетов бухгалтерского учета*
- 4.3. Классификация счетов бухгалтерского учета*
- 4.4. Двойное отображение операций на счетах и его обоснованность*
- 4.5. Взаимосвязь между синтетическими счетами, субсчетами и аналитическими счетами*
- 4.6. Оборотные ведомости по синтетическим и аналитическим счетам*

4.1. Счета бухгалтерского учета, их назначение и построение

Предметом бухгалтерского учета, как отмечалось ранее, выступают хозяйственные средства, источники образования хозяйственных средств и хозяйственные процессы. Предмет учета находит свое отображение в бухгалтерских документах в хронологической последовательности.

Для управления хозяйственной деятельностью предприятия информация, которая содержится непосредственно в большом количестве в первичных учетных документах, не может быть использована без соответствующей систематизации и комплексного подсчета. Поэтому для обеспечения системного учета и контроля за хозяйственными средствами и источниками их образования, а также за осуществляемыми на предприятиях хозяйственными операциями используют бухгалтерские счета. При

этом информация из первичных учетных документов предварительно систематизируется, обобщается, а потом переносится на соответствующий счет.

Итак, **бухгалтерский счет** выступает средством группирования (обобщения) хозяйственных средств, источников их образования, а также хозяйственных процессов, которые подтверждены документально и сгруппированы по экономически однородным признакам с целью систематического контроля за изменениями в процессе деятельности предприятия.

Бухгалтерский счет представляет собой форму двусторонней таблицы: левая сторона называется **Дебет** (от лат. — *он вино-*
вен), а правая — **Кредит** (от лат. — *он верит*). Упрощенная схема бухгалтерского счета приведена на рис. 4.1.

СЧЕТ							
Дебет (Д)				Кредит (К)			
Дата	№ п/п	Содержание записи (хозяйственной операции)	Сумма	Дата	№ п/п	Содержание записи (хозяйственной операции)	Сумма

Рис. 4.1. Упрощенная схема бухгалтерского счета

Совокупность всех счетов, в которых отображены хозяйственные средства, источники их образования и хозяйственные процессы, составляет **систему бухгалтерских счетов**, которая практически нашла свое отображение в Плане счетов бухгалтерского учета.

Следует отметить, что для каждой группы хозяйственных средств, источников образования хозяйственных средств и процессов в Плане счетов предусмотрены отдельные бухгалтерские счета.

В свою очередь классификация счетов бухгалтерского учета по экономическому содержанию дает возможность сгруппировать счета в зависимости от того, что непосредственно на них учитывается.

В зависимости от деления бухгалтерского баланса на актив и пассив, счета бухгалтерского учета делятся на активные и пассивные. **Активные счета** предназначены для учета хозяйственных средств, а **пассивные** — для учета источников образования

хозяйственных средств. По внешнему виду активные и пассивные счета не отличаются.

Бухгалтерские счета открываются на определенный период (месяц). Для открытия счетов в них записывают (вносят) начальный остаток (сальдо), используя данные баланса на начало отчетного периода. После того, как счета открыты, в них записывают соответствующие суммы по дебету и кредиту согласно осуществляемым хозяйственным операциям.

На активных счетах начальный остаток (сальдо) показывают по дебету. В свою очередь увеличения (+) хозяйственных средств показывают по дебету, а уменьшения (–) — по кредиту.

Общая сумма записей по счетам на протяжении месяца по дебету или по кредиту называется **оборотом**. Следует отметить, что в оборот не включается начальный остаток (сальдо) по счету.

Для определения конечного остатка (сальдо) на конец месяца по активному счету необходимо к начальному дебетовому остатку (сальдо) прибавить дебетовый оборот (увеличение) и от полученной суммы отнять кредитовый оборот (уменьшение). Конечное сальдо по активному счету найдет свое отображение по дебету.

Схему активного счета и порядок осуществления на нем записей представлено на рис. 4.2.

Активный счет

Д	(Название счета)	К
Начальный остаток (сальдо)		
Увеличение (+)		Уменьшение (–)
Оборот (+)		Оборот (–)
Конечный остаток (сальдо)		

Рис. 4.2. Схема активного счета

Порядок осуществления записей по активному счету рассмотрим на примере счета “Касса” (рис. 4.3). Начальный остаток (сальдо) по счету “Касса” составил **3000 грн.** На протяжении периода состоялись следующие операции: 1) получены деньги в кассу из расчетного счета — 4000 грн, 2) выплачена из кассы заработная плата работникам — 2500 грн, 3) возвращена в кассу задолженность подотчетных лиц — 300 грн. Как следствие, оборот

по дебету составил $(4000 + 300) = 4300$ грн, оборот по кредиту — **2500 грн**, а сальдо конечное $(3000 + 4300 - 2500) = 4800$ грн.

Д		Касса	К
Сальдо начальное = 3000			
1) увеличение (+)	4000	2) уменьшение (-)	2500
3) увеличение (+)	300		
Оборот (+)	= 4300	Оборот (-)	= 2500
Сальдо конечное	= 4800		

Рис. 4.3. Схема хозяйственных операций по счету “Касса”

На пассивных счетах начальный остаток (сальдо) отмечается по кредиту. В свою очередь увеличение (+) источников хозяйственных средств показывают по кредиту, а уменьшение (-) — по дебету.

Для определения конечного остатка (сальдо) на конец месяца по пассивному счету необходимо к начальному кредитовому остатку (сальдо) прибавить кредитовый оборот (увеличение) и от полученной суммы отнять дебетовый оборот (уменьшение). Конечное сальдо по пассивному счету найдет свое отображение по кредиту.

Схема пассивного счета и осуществление по нему записей показана на рис. 4.4.

Пассивный счет	
Д	К
(Название счета)	
	Начальный остаток (сальдо)
Уменьшение (-)	Увеличение (+)
Оборот (-)	Оборот (+)
	Конечный остаток (сальдо)

Рис. 4.4. Схема пассивного счета

Порядок осуществления записей по пассивному счету рассмотрим на примере счета “Краткосрочные займы” (рис. 4.5). Начальный остаток (сальдо) по счету “Краткосрочные займы” составил **10000 грн**. На протяжении периода состоялись следующие

операции: 1) получен краткосрочный заем в банке на сумму 5000 грн; 2) погашена банковская задолженность по ссудам на сумму 12000 грн; 3) погашена задолженность перед поставщиком за счет займа банка на сумму 4000 грн. Как следствие, оборот по дебету составил **12000 грн**, оборот по кредиту $(5000 + 4000) =$ **9000 грн**, а сальдо конечное $(10000 + 9000 - 12000) =$ **7000 грн**.

Краткосрочные займы		Д	К
	Сальдо начальное		= 10 000
	1) увеличение (+)		5000
2) уменьшение (–)	12 000		3) увеличение (+)
			4000
Оборот (–)	= 12 000	Оборот (+)	= 9000
		Сальдо конечное	= 7000

Рис. 4.5. Схема хозяйственных операций по счету
“Краткосрочные займы”

Кроме активных и пассивных счетов в бухгалтерском учете есть счета, которым присущи свойства и активных, и пассивных счетов одновременно. Такие счета называются **активно-пассивными**, которые в свою очередь делятся на: 1) счета с односторонним сальдо, 2) счета с двусторонним сальдо (по дебету и кредиту одновременно). К таким счетам, как правило, относятся счета, через которые осуществляются расчеты предприятия с разными дебиторами и кредиторами, в частности, такие как: “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”, “Расчеты по налогам и платежам”, “Расчеты с разными дебиторами” и пр.

Следует отметить, что на активно-пассивных счетах сальдо начальное может быть на одной стороне счета, а сальдо конечное может быть выведено на другой стороне. Как следствие, в начале месяца счет может быть активным, а в конце — пассивным.

Что касается кредиторской задолженности, то на активно-пассивном счете она возрастает по кредиту, а уменьшается по дебету; дебиторская задолженность — наоборот: по дебету возрастает, а по кредиту уменьшается.

Для того чтобы вывести конечный остаток (сальдо) по активно пассивному счету с односторонним сальдо, необходимо к

начальному остатку прибавить сумму оборота с той стороны счета, где было указано начальное сальдо и отнять оборот с другой стороны счета. Если полученная сумма больше нуля (со знаком плюс), — то конечный остаток (сальдо) будет находиться на той стороне, где было начальное сальдо, а если полученная сумма меньше нуля (со знаком минус), то конечный остаток (сальдо) будет находиться на другой стороне счета по сравнению с начальным сальдо.

Схема активно-пассивного счета и порядок осуществления по нему записей показана на рис. 4.6.

Активно-пассивный счет	
Д	К
(Название счета)	
Начальный остаток (сальдо)	
или дебетовый – наличие дебиторской задолженности	или кредитовый – наличие кредиторской задолженности
Увеличение дебиторской задолженности (+)	Увеличение кредиторской задолженности (+)
Уменьшение кредиторской задолженности (–)	Уменьшение дебиторской задолженности (–)
Оборот	Оборот
Конечный остаток (сальдо)	
или дебетовый	или кредитовый

Рис. 4.6. Схема активно-пассивного счета

Порядок осуществления записей по активно-пассивному счету рассмотрим на примере счета “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” (рис. 4.7). Начальный кредитовый остаток (сальдо) по счету “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” (задолженность поставщику за поставленные производственные запасы) составил 8000 грн. На протяжении периода состоялись следующие операции: 1) поступили от поставщика производственные запасы (оплата не произведена) на сумму 2000 грн (увеличение кредиторской задолженности), 2) оплачено поставщику за ранее поставленные производственные запасы в размере 10000 грн (уменьшение кредиторской задолженности), 3) проведена предоплата поставщику в размере 4000 грн за поставку производственных запасов в будущем (увеличение дебиторской задолженности).

Расчеты с поставщиками и подрядчиками

Д	К
	Сальдо начальное = 8000
	1) увеличение (+) 2000
2) уменьшение (–) 10000	
3) увеличение (+) 4000	
Оборот = 14000	Оборот = 2000
Сальдо конечное = 4000	

Рис. 4.7. Схема хозяйственных операций по счету
“Расчеты с поставщиками и подрядчиками”

Как следствие, оборот по дебету составил **14 000 грн**, по кредиту — **2000 грн**, а сальдо конечное **(8000 + 2000 – 14000) = – 4000 грн (4000 грн — сальдо конечное дебетовое)**.

Решение данного примера показало типичные изменения, которые могут происходить на активно-пассивном счете и как это может отразиться на итогах по счету в результате.

Следует отметить, что по активным счетам и сальдо начальное, и сальдо конечное найдут свое отображение лишь в активе баланса. Аналогичная ситуация будет и с пассивными счетами, где и сальдо начальное, и сальдо конечное будут находиться в пассиве баланса. Что же касается активно-пассивных счетов, то следует отметить, что сторона баланса, в которой будут находиться конечные сальдо по таким счетам, не может быть предусмотрена в силу специфики отображения на них тех или иных хозяйственных операций.

4.2. План счетов бухгалтерского учета

Исходя из реалий реформирования в стране экономических отношений, изменения форм собственности, а также учитывая то, что одним из наиболее важных элементов системы бухгалтерского учета являются бухгалтерские счета, Приказом Министерства финансов Украины от 30.11.1999 г. № 291 были утверждены новый “План счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и органи-

заций” и “Инструкция о применении Плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций”.

Следует отметить, что План счетов разработан с учетом общепризнанных приемов и международных стандартов учета относительно обеспечения руководителей необходимой информацией для осуществления управленческих функций, предоставления информации акционерам и другим партнерам по бизнесу, а также составления налоговой и статистической отчетности предприятия.

Инструкция о применении Плана счетов устанавливает назначение и порядок ведения счетов бухгалтерского учета для обобщения методом двойной записи информации о наличии и движении активов, капитала, обязательств и фактов финансово-хозяйственной деятельности предприятий, организаций и других юридических лиц (кроме банков и бюджетных учреждений) независимо от форм собственности, организационно-правовых форм и видов деятельности, а также выделенных на отдельный баланс филиалов, отделений и других обособленных подразделений юридических лиц (далее — предприятия). Ведение внебалансовых счетов осуществляется по простой системе (без применения метода двойной записи).

План счетов бухгалтерского учета является перечнем счетов и схем регистрации, на которых находят отображение хозяйственные средства, источники хозяйственных средств, а также хозяйственные операции, которые осуществляются на предприятии. В нем в десятичной системе приведены коды (номера) и наименования синтетических счетов (счетов первого порядка) и субсчетов (счетов второго порядка). Первой цифрой кода определен класс счетов, второй — номер синтетического счета, третьей — номер субсчета. Континирование документов первичного учета, ведение регистров бухгалтерского учета осуществляется с применением, по меньшей мере, кода класса и кода синтетического счета.

Новые синтетические счета могут вводиться в План счетов Министерством финансов Украины за соответствующими ходатайствами относительно бухгалтерского учета специфических операций.

Субсчета используются предприятиями, исходя из потребностей управления, контроля, анализа и отчетности и могут ими дополняться посредством введения новых субсчетов (счетов второго, третьего порядков) с сохранением кодов (номеров) субсчетов

этого Плана счетов. Порядок ведения аналитического учета и корреспонденции счетов, который не приведен в Инструкции, устанавливается предприятием, исходя из положений (стандартов) бухгалтерского учета, других нормативно-правовых актов бухгалтерского учета и управленческих потребностей.

Инструкция по применению Плана счетов направлена на обеспечение единства отображения однородных по смыслу хозяйственных операций на соответствующих синтетических счетах и субсчетах. В Инструкции приведена краткая характеристика и назначение синтетических счетов и субсчетов, типичная схема регистрации и группирования информации в хозяйственных операциях (корреспонденция счетов первого порядка).

Счета классов 0–7 есть обязательными для всех предприятий.

Счета класса 9 “Затраты деятельности” ведутся всеми предприятиями, кроме субъектов малого предпринимательства, а также других организаций, деятельность которых не направлена на ведение коммерческой деятельности, с открытием по собственному решению счетов класса 8 “Затраты по элементам”.

Малые предприятия и другие организации, деятельность которых не направлена на ведение коммерческой деятельности, могут вести бухгалтерский учет затрат с использованием только счетов класса 8 “Затраты по элементам” или в порядке, приведенном в предыдущем абзаце.

Бухгалтерский учет на субсчетах ведется в аналитическом разрезе с требованием обеспечить количественно-суммовую и качественную (марка, сорт, размер и пр.) информацию о наличии и движении объектов бухгалтерского учета на соответствующем синтетическом счете класса 1 “Необоротные активы”, 2 “Запасы” и 0 “Внебалансовые счета”. Предприятия розничной торговли, которые применяют метод оценки товаров по цене продажи, могут вести аналитический учет товаров в суммовом выражении.

КЛАСС 1. НЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ

Счета этого класса предназначены для обобщения информации о наличии и движении основных средств, других необоротных материальных активов, нематериальных активов, долгосрочных финансовых инвестиций, капитальных инвестиций, долгосрочной дебиторской задолженности и других необоротных активов, а также износа необоротных активов.

КЛАСС 2. ЗАПАСЫ

Счета этого класса предназначены для обобщения информации о наличии и движении принадлежащих предприятию предметов труда, которые предназначены для обработки, переработки, использования в производстве и для хозяйственных нужд, а также средств труда, которые предприятие включает в состав малоценных и быстроизнашивающихся предметов.

Материальные ценности, которые приняты предприятием на ответственное хранение, переработку (давальческое сырье), комиссию, учитываются на счетах класса 0 “Внебалансовые счета”.

КЛАСС 3. ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА, РАСЧЕТЫ И ПРОЧИЕ АКТИВЫ

Счета этого класса предназначены для обобщения информации о наличии и движении денежных средств (в национальной и иностранной валюте в кассах, на расчетных (текущих), валютных и других счетах в банках), денежных документов, полученных краткосрочных векселей и финансовых инвестиций, дебиторской задолженности, резерва сомнительных долгов и затрат будущих периодов.

КЛАСС 4. СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЕСПЕЧЕНИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

Счета этого класса предназначены для обобщения информации о состоянии и движении средств собственного капитала — уставного, паевого, дополнительных, резервных, изъятых, непоплаченного, а также нераспределенных прибылей (непокрытых убытков), целевых поступлений, обеспечений будущих расходов и платежей, страховых резервов.

КЛАСС 5. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

Счета этого класса предназначены для учета данных и обобщения информации о: задолженности предприятия банкам по полученным от них кредитам, которая не является текущим обязательством (задолженность, которая не подлежит погашению на протяжении операционного цикла предприятия или на протяжении двенадцати месяцев с даты баланса); задолженности предприятия относительно обязательств с привлечением заемных

средств (кроме кредитов банков), на которые начисляются проценты; сумме налога на прибыль, что подлежат уплате в будущих периодах вследствие временной разницы между учетной и налоговой базами оценки; задолженности за выданными долгосрочными векселями и распространенными облигациями.

Долгосрочные обязательства отображаются на счетах бухгалтерского учета, если их оценка может быть достоверно определена и существует вероятность уменьшения экономических выгод в будущем вследствие их погашения.

КЛАСС 6. ТЕКУЩИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

Счета этого класса предназначены для учета данных и обобщения информации об обязательствах, которые будут погашены в обычном ходе операционного цикла предприятия или должны быть погашены на протяжении двенадцати месяцев с даты баланса.

На счетах этого класса ведется учет краткосрочных займов, долгосрочных обязательств, которые стали текущей задолженностью со сроком погашения на дату баланса не больше двенадцати месяцев, краткосрочных векселей выданных, расчетов с поставщиками и подрядчиками, расчетов по налогам и платежам, расчетов по страхованию, расчетов по оплате труда, расчетов с участниками, а также других расчетов и операций, доходов будущих периодов.

На отдельных субсчетах синтетических счетов 63, 64, 65, 68 сальдо на конец месяца может быть не только кредитовым, но и дебетовым. Такие показатели не свертываются, а сальдо синтетического счета определяется развернуто за дебетом и кредитом как сумма соответствующего сальдо на субсчетах.

КЛАСС 7. ДОХОДЫ И РЕЗУЛЬТАТЫ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Счета класса 7 “Доходы и результаты деятельности” предназначены для обобщения информации о доходах от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности предприятия, а также от чрезвычайных событий. Состав доходов и порядок их признания определяются соответствующими положениями (стандартами) бухгалтерского учета.

КЛАСС 8. ЗАТРАТЫ ПО ЭЛЕМЕНТАМ

Счета этого класса предназначены для обобщения информации о затратах предприятия на протяжении отчетного периода.

Затраты отображаются на счетах бухгалтерского учета, если их оценка может быть достоверно определена в момент выбытия актива или увеличения обязательства, которые приводят к уменьшению собственного капитала предприятия (кроме уменьшения капитала за счет его изъятия или распределения собственниками).

Основные требования к признанию, составу и оценке затрат изложены в Положении (стандарте) бухгалтерского учета 16 “Затраты”.

На счетах этого класса, кроме счета 85 “Прочие затраты”, ведется учет затрат операционной деятельности по таким элементам затрат: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные мероприятия, амортизация и прочие операционные затраты.

Субъекты малого предпринимательства, а также другие организации, деятельность которых не направлена на ведение коммерческой деятельности, для учета затрат могут использовать только счета класса 8 со списанием на дебет счета 23 “Производство” ежемесячно сумм в части прямых и производственных накладных затрат (общепроизводственных затрат) и на дебет счета 79 “Финансовые результаты” в конце года или ежемесячно сумм в части административных затрат, затрат на сбыт, других операционных затрат.

Другие предприятия счета этого класса могут использовать для обобщения информации о затратах за элементами с ежемесячным списанием сальдо счетов в корреспонденции со счетом 23 “Производство” и счетами класса 9 “Затраты деятельности”.

КЛАСС 9. ЗАТРАТЫ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Счета класса “Затраты деятельности” применяются для обобщения информации о затратах операционной, инвестиционной, финансовой деятельности и затратах на предотвращение чрезвычайных событий и ликвидацию их последствий. Основные требования к признанию, составу и оценке затрат изложены в Положении (стандарте) бухгалтерского учета 16 “Затраты”.

По дебету счетов этого класса отображаются суммы затрат, по кредиту — списание суммы затрат в конце отчетного года или ежемесячно на счет 79 “Финансовые результаты”.

КЛАСС 0. ВНЕБАЛАНСОВЫЕ СЧЕТА

Внебалансовые счета предназначены для обобщения информации о наличии и движении:

- ценностей, которые не принадлежат предприятию, но временно находятся в его пользовании, распоряжении или на сохранении (объекты оперативной (операционной) аренды основных средств, материальные ценности на ответственном хранении, переработке, комиссии, монтаже);
- условных прав и обязательств предприятия (залога, гарантии, обязательства и т.п.);
- бланков строгого учета;
- списанных активов (недостача ценностей, дебиторская задолженность) для наблюдения за возможностью их возмещения виновными лицами (должниками);
- амортизационных отчислений.

Бухгалтерский учет указанных ценностей, условных прав и обязательств ведется за простой системой, за которой записи о поступлении, выбытии, использовании, продаже материальных ценностей, бланков строгого учета, образовании условных прав и обязательств, списании с баланса имущества вследствие недостачи, порчи и дебиторской задолженности проводятся только на одном внебалансовом счете с указанием содержания и количественно-стоимостных показателей операции.

Товарно-материальные ценности отображаются за договорной стоимостью или за стоимостью, указанной в приемно-передающих актах. Арендованные основные средства отображаются за стоимостью, которая указана в договорах оперативной (операционной) аренды. Бланки строгого учета отображаются за условной стоимостью в установленном порядке. Условные права и обязательства отображаются за стоимостью, указанной в документах о гарантиях и обязательствах.

Товарно-материальные ценности и основные средства, стоимость которых отображена на внебалансовых счетах, подлежат инвентаризации в порядке, который действует для ценностей, отображенных на балансовых счетах соответствующего класса.

План счетов бухгалтерского учета приведен в табл. 4.1.

Таблица 4.1

П Л А Н
счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств
и хозяйственных операций предприятий и организаций

Синтетические счета (счета первого порядка)		Субсчета (счета второго порядка)		Сфера при- менения
Код	Название	Код	Название	
1	2	3	4	5
Класс 1. Необоротные активы				
10	Основные средства	101 102 103 104 105 106 107 108 109	Земельные участки Капитальные затраты на улучшение земель Здания и сооружения Машины и оборудование Транспортные средства Инструменты, приборы и инвентарь Рабочий и продуктивный скот Многолетние насаждения Прочие основные сред- ства	Все виды деятельности
11	Прочие необоротные материальные акти- вы	111 112 113 114 115 116 117	Библиотечные фонды Малоценные необоротные материальные активы Временные (нетитуль- ные) сооружения Природные ресурсы Инвентарная тара Предметы проката Прочие необоротные материальные активы	Все виды деятельности
12	Нематериальные активы	121 122 123 124	Права пользования при- родными ресурсами Права пользования иму- ществом Права на коммерческие обозначения Права на объекты про- мышленной собствен- ности	Все виды деятельности

Продолжение табл. 4.1

1	2	3	4	5
		125	Авторское право и смежные с ними права	
		127	Прочие нематериальные активы	
13	Износ (амортизация) необоротных активов	131	Износ основных средств	Все виды деятельности
		132	Износ прочих необоротных материальных активов	
		133	Накопленная амортизация нематериальных активов	
14	Долгосрочные финансовые инвестиции	141	Инвестиции связанным сторонам по методу учета участия в капитале	Все виды деятельности
		142	Прочие инвестиции связанным сторонам	
		143	Инвестиции несвязанным сторонам	
15	Капитальные инвестиции	151	Капитальное строительство	Все виды деятельности
		152	Приобретение (изготовление) основных средств	
		153	Приобретение (изготовление) прочих необоротных материальных активов	
		154	Приобретение (создание) нематериальных активов	
		155	Формирование основного стада	
16	Долгосрочная дебиторская задолженность	161	Задолженность за имущество, которое передано в финансовую аренду	Все виды деятельности
		162	Долгосрочные векселя полученные	
		163	Прочая дебиторская задолженность	

Продолжение табл. 4.1

1	2	3	4	5
17	Отсроченные налоговые активы		По видам отсроченных налоговых активов	Все виды деятельности
18	Прочие необоротные активы		По видам активов	Все виды деятельности
19	Гудвил при приобретении	191 192	Гудвил Отрицательный гудвил	Все виды деятельности
Класс 2. Запасы				
20	Производственные запасы	201 202 203 204 205 206 207 208 209	Сырье и материалы Покупательные полуфабрикаты и комплектующие изделия Топливо Тара и тарные материалы Строительные материалы Материалы, переданные в переработку Запасные части Материалы сельскохозяйственного назначения Прочие материалы	Все виды деятельности
21	Животные на выращивании и откорме	211 212 213 214 215 216 217 218	Молодняк животных на выращивании Животные на откорме Птица Звери Кроли Семьи пчел Взрослый скот, отбраванный из основного стада Скот, принятый от населения для реализации	Сельское хозяйство, предприятия других отраслей с подсобным сельскохозяйственным производством
22	Малоценные и быстроснашивающиеся предметы		По видам предметов	Все виды деятельности
23	Производство		По видам производства	Все виды деятельности

Продолжение табл. 4.1

1	2	3	4	5
24	Брак в производстве		По видам продукции	Области материального производства
25	Полуфабрикаты		По видам полуфабрикатов	Промышленность
26	Готовая продукция		По видам готовой продукции	Промышленность, сельское хозяйство и др.
27	Продукция сельскохозяйственного производства		По видам продукции	Сельское хозяйство, предприятия других отраслей с подсобным сельскохозяйственным производством
28	Товары	281 282 283 284 285 289	Товары на складе Товары в торговле Товары на комиссии Тара под товарами Торговая наценка Транспортно-заготовительные расходы	Все виды деятельности
29				
Класс 3. Денежные средства, расчеты и прочие активы				
30	Касса	301 302	Касса в национальной валюте Касса в иностранной валюте	Все виды деятельности
31	Счета в банках	311 312 313 314	Текущие счета в национальной валюте Текущие счета в иностранной валюте Прочие счета в банке в национальной валюте Прочие счета в банке в иностранной валюте	Все виды деятельности
32				
33	Прочие денежные средства	331	Денежные документы в национальной валюте	Все виды деятельности

Продолжение табл. 4.1

1	2	3	4	5
		332 333 334	Денежные документы в иностранной валюте Денежные средства в дороге в национальной валюте Денежные средства в дороге в иностранной валюте	
34	Краткосрочные векселя получены	341 342	Краткосрочные векселя полученные в национальной валюте Краткосрочные векселя полученные в иностранной валюте	Все виды деятельности
35	Текущие финансовые инвестиции	351 352	Эквиваленты денежных средств Прочие текущие финансовые инвестиции	Все виды деятельности
36	Расчеты с покупателями и заказчиками	361 362 363	Расчеты с отечественными покупателями Расчеты с иностранными покупателями Расчеты с участниками ПФГ	Все виды деятельности
37	Расчеты с разными дебиторами	371 372 373 374 375 376 377	Расчеты по выданным авансам Расчеты с подотчетными лицами Расчеты по начисленным доходам Расчеты по претензиям Расчеты по возмещению причиненных убытков Расчеты по займам членам кредитных союзов Расчеты с другими дебиторами	Все виды деятельности
38	Резерв сомнительных долгов		По дебиторам	Все виды деятельности
39	Затраты будущих периодов		По видам затрат	Все виды деятельности

Продолжение табл. 4.1

1	2	3	4	5
Класс 4. Собственный капитал и обеспечение обязательств				
40	Уставной капитал		По видам капитала	Все виды деятельности
41	Паевой капитал		По видам капитала	Кооперативные организации, кредитные союзы
42	Дополнительный капитал	421 422 423 424 425 426	Эмиссионный доход Прочий вложенный капитал Дооценка активов Безоплатно полученные необоротные активы Прочий дополнительный капитал Фонды специального назначения	Все виды деятельности
43	Резервный капитал		По видам капитала	Все виды деятельности
44	Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)	441 442 443	Прибыль нераспределенная Непокрытые убытки Прибыль, использованная в отчетном периоде	Все виды деятельности
45	Изъятый капитал	451 452 453	Изъятые акции Изъятые вклады и паи Прочий изъятый капитал	Все виды деятельности
46	Неоплаченный капитал		По видам капитала	Все виды деятельности
47	Обеспечение будущих расходов и платежей	471 472 473 474 475	Обеспечение выплат отпусков Дополнительное пенсионное обеспечение Обеспечение гарантийных обязательств Обеспечение прочих расходов и платежей Обеспечение призового фонда (резерв выплат)	Все виды деятельности

Продолжение табл. 4.1

1	2	3	4	5
		476 477	Резерв на выплату джек-пота, не обеспеченного оплатой участия в лотерее Обеспечение материального поощрения	
48	Целевое финансирование и целевые поступления		По объектам финансирования	Все виды деятельности
49	Страховые резервы	491 492 493 494 495 496	Технические резервы Резервы из страхования жизни Частица перестрахователей в технических резервах Частица перестрахователей в резервах из страхования жизни Результат изменения технических резервов Результат изменения резервов из страхования жизни	Страховая деятельность
Класс 5. Долгосрочные обязательства				
50	Долгосрочные займы	501 502 503 504 505 506	Долгосрочные кредиты банков в национальной валюте Долгосрочные кредиты банков в иностранной валюте Отсроченные долгосрочные кредиты банков в национальной валюте Отсроченные долгосрочные кредиты банков в иностранной валюте Прочие долгосрочные займы в национальной валюте Прочие долгосрочные займы в иностранной валюте	Все виды деятельности

Продолжение табл. 4.1

1	2	3	4	5
51	Долгосрочные векселя выданные	511 512	Долгосрочные векселя, выданные в национальной валюте Долгосрочные векселя, выданные в иностранной валюте	Все виды деятельности
52	Долгосрочные обязательства по облигациям	521 522 523	Обязательства по облигациям Премия по выпущенным облигациям Дисконт по выпущенным облигациям	Все виды деятельности
53	Долгосрочные обязательства по аренде	531 532	Обязательства по финансовой аренде Обязательства по аренде целостных имущественных комплексов	Все виды деятельности
54	Отсроченные налоговые обязательства		По видам обязательств	Все виды деятельности
55	Прочие долгосрочные обязательства		По видам обязательств	Все виды деятельности
56				
57				
58				
59				
Класс 6. Текущие обязательства				
60	Краткосрочные займы	601 602 603 604	Краткосрочные кредиты банков в национальной валюте Краткосрочные кредиты банков в иностранной валюте Отсроченные краткосрочные кредиты банков в национальной валюте Отсроченные краткосрочные кредиты банков в иностранной валюте	Все виды деятельности

Продолжение табл. 4.1

1	2	3	4	5
		605 606	Просроченные займы в национальной валюте Просроченные займы в иностранной валюте	
61	Текущая задолженность по долгосрочным обязательствам	611 612	Текущая задолженность по долгосрочным обязательствам в национальной валюте Текущая задолженность по долгосрочным обязательствам в иностранной валюте	Все виды деятельности
62	Краткосрочные векселя выданные	621 622	Краткосрочные векселя выданные в национальной валюте Краткосрочные векселя выданные в иностранной валюте	Все виды деятельности
63	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	631 632 633	Расчеты с отечественными поставщиками Расчеты с иностранными поставщиками Расчеты с участниками ПФГ	Все виды деятельности
64	Расчеты по налогам и платежам	641 642 643 644	Расчеты по налогам Расчеты по обязательным платежам Налоговые обязательства Налоговый кредит	Все виды деятельности
65	Расчеты по страхованию	651 652 653 654 655	По пенсионному обеспечению По социальному страхованию По страхованию на случай безработицы По индивидуальному страхованию По страхованию имущества	Все виды деятельности
66	Расчеты по выплатам работникам	661	Расчеты по заработной плате	Все виды деятельности

Продолжение табл. 4.1

1	2	3	4	5
		662 663	Расчеты с депонентами Расчеты по прочим выплатам	
67	Расчеты с участниками	671 672	Расчеты по начисленным дивидендам Расчеты по прочим выплатам	Все виды деятельности
68	Расчеты по прочим операциям	681 682 683 684 685	Расчеты по авансам полученным Внутренние расчеты Внутрихозяйственные расчеты Расчеты по начисленным процентам Расчеты с прочими кредиторами	Все виды деятельности
69	Доходы будущих периодов		По видам доходов	
Класс 7. Доходы и результаты деятельности				
70	Доходы от реализации	701 702 703 704 705	Доходы от реализации готовой продукции Доходы от реализации товаров Доходы от реализации работ и услуг Отчисления из дохода Перестрахование	Все виды деятельности
71	Прочий операционный доход	711 712 713 714 715 716	Доход от реализации иностранной валюты Доход от реализации прочих оборотных активов Доход от операционной аренды активов Доход от операционной курсовой разницы Полученные штрафы, пени, неустойки Возмещение прежде списанных активов	Все виды деятельности

Продолжение табл. 4.1

1	2	3	4	5
		717	Доход от списания кредиторской задолженности	
		718	Доход от бесплатно полученных оборотных активов	
		719	Прочие доходы от операционной деятельности	
72	Доход от участия в капитале	721	Доход от инвестиций в ассоциированные предприятия	Все виды деятельности
		722	Доход от совместной деятельности	
		723	Доход от инвестиций в дочерние предприятия	
73	Прочие финансовые доходы	731	Дивиденды полученные	Все виды деятельности
		732	Проценты полученные	
		733	Прочие доходы от финансовых операций	
74	Прочие доходы	741	Доход от реализации финансовых инвестиций	Все виды деятельности
		742	Доход от реализации необоротных активов	
		743	Доход от реализации имущественных комплексов	
		744	Доход от неоперационной курсовой разницы	
		745	Доход от бесплатно полученных активов	
		746	Прочие доходы от обычной деятельности	
75	Чрезвычайные доходы	751	Возмещение убытков от чрезвычайных событий	Все виды деятельности
		752	Прочие чрезвычайные доходы	
76	Страховые платежи		По видам страхования	Страховая
77				
78				

Продолжение табл. 4.1

79	Финансовые результаты	791	Результат операционной деятельности	Все виды деятельности
		792	Результат финансовых операций	
		793	Результат прочей обычной деятельности	
		794	Результат чрезвычайных событий	
Класс 8. Затраты по элементам				
80	Материальные затраты	801	Затраты сырья и материалов	Все виды деятельности
		802	Затраты покупательных полуфабрикатов и комплектующих изделий	
		803	Затраты топлива и энергии	
		804	Затраты тары и тарных материалов	
		805	Затраты строительных материалов	
		806	Затраты запасных частей	
		807	Затраты материалов сельскохозяйственного назначения	
		808	Затраты товаров	
		809	Прочие материальные затраты	
81	Затраты на оплату труда	811	Выплаты по окладам и тарифам	Все виды деятельности
		812	Премии и поощрения	
		813	Компенсационные выплаты	
		814	Оплата отпусков	
		815	Оплата прочего неотработанного времени	
		816	Прочие затраты на оплату труда	
82	Отчисления на социальные мероприятия	821	Отчисления на пенсионное обеспечение	Все виды деятельности
		822	Отчисления на социальное страхование	

Продолжение табл. 4.1

1	2	3	4	5
		823	Страхование на случай безработицы	
		824	Отчисления на индивидуальное страхование	
83	Амортизация	831	Амортизация основных средств	Все виды деятельности
		832	Амортизация прочих необоротных материальных активов	
		833	Амортизация нематериальных активов	
84	Прочие операционные затраты		По видам затрат	Все виды деятельности
85	Прочие затраты		По видам затрат	Все виды деятельности
86				
87				
88				
89				
Класс 9. Затраты деятельности				
90	Себестоимость реализации	901	Себестоимость реализованной готовой продукции	Все виды деятельности
		902	Себестоимость реализованных товаров	
		903	Себестоимость реализованных работ и услуг	
		904	Страховые выплаты	
91	Общепроизводственные затраты		По видам затрат	Все виды деятельности
92	Административные затраты		По видам затрат	Все виды деятельности
93	Затраты на сбыт		По видам затрат	Все виды деятельности
94	Прочие затраты операционной деятельности	941	Затраты на исследования и разработки	Все виды деятельности
		942	Себестоимость реализованной иностранной валюты	

Продолжение табл. 4.1

1	2	3	4	5
		943	Себестоимость реализованных производственных запасов	
		944	Сомнительные и безнадежные долги	
		945	Потери от операционной курсовой разницы	
		946	Потери от обесценивания запасов	
		947	Недостачи и потери от порчи ценностей	
		948	Признанные штрафы, пени, неустойки	
		949	Прочие затраты операционной деятельности	
95	Финансовые затраты	951 952	Проценты за кредит Прочие финансовые затраты	Все виды деятельности
96	Потери от участия в капитале	961 962 963	Потери от инвестиций в ассоциированные предприятия Потери от совместной деятельности Потери от инвестиций в дочерние предприятия	Все виды деятельности
97	Прочие затраты	971 972 973 974 975	Себестоимость реализованных финансовых инвестиций Себестоимость реализованных необоротных активов Себестоимость реализованных имущественных комплексов Потери от неоперационных курсовых разниц Уценка необоротных активов и финансовых инвестиций	Все виды деятельности

Продолжение табл. 4.1

1	2	3	4	5
		976	Списание необоротных активов	
		977	Прочие затраты обычной деятельности	
98	Налог на прибыль	981	Налог на прибыль от обычной деятельности	Все виды деятельности
		982	Налог на прибыль от чрезвычайной деятельности	
99	Чрезвычайные затраты	991	Потери от стихийного бедствия	Все виды деятельности
		992	Потери от техногенных катастроф и аварий	
		993	Прочие чрезвычайные затраты	
Класс 0. Внебалансовые счета				
01	Арендованные необоротные активы		По видам активов	Все виды деятельности
02	Активы на ответственном сохранении	021	Оборудование, принятое для монтажа	Все виды деятельности
		022	Материалы, принятые для переработки	
		023	Материальные ценности на ответственном сохранении	
		024	Товары, принятые на комиссию	
		025	Имущество в доверительном управлении	
03	Контрактные обязательства		По видам обязательств	Все виды деятельности
04	Непредвиденные активы и обязательства	041	Непредвиденные активы	Все виды деятельности
		042	Непредвиденные обязательства	
05	Гарантии и обеспечения предоставленные		По видам гарантий и обеспечений предоставленных	Все виды деятельности

Продолжение табл. 4.1

1	2	3	4	5
06	Гарантии и обеспечения полученные		По видам гарантий и обеспечений полученных	Все виды деятельности
07	Списанные активы	071 072	Списанная дебиторская задолженность Невозмещенные недостатки и потери от порчи ценностей	Все виды деятельности
08	Бланки строгого учета		По видам бланков	Все виды деятельности
09	Амортизационные отчисления			Все виды деятельности

4.3. Классификация счетов бухгалтерского учета

С целью глубокого понимания осуществляемых хозяйственных операций и их отображения на счетах бухгалтерского учета бухгалтерские счета необходимо определенным образом классифицировать.

Классификация счетов предусматривает их группирование по соответствующим однородным признакам.

Бухгалтерские счета классифицируются по двум признакам:

1) по экономическому содержанию;

2) по предназначению и структуре.

Классификация счетов по экономическому содержанию дает возможность сгруппировать счета в зависимости от того, что на них учитывается.

Классификация счетов по предназначению и структуре дает возможность выяснить, для каких целей и получения каких показателей предусмотрен счет, что отображается по его дебету и кредиту, а также что характеризует остаток соответствующего счета.

Заметим, что обе классификации счетов взаимосвязаны и дополняют друг друга.

Классификация счетов по экономическому содержанию

Классификация счетов бухгалтерского учета по экономическому содержанию дает возможность сгруппировать счета в зависимости от того, что непосредственно на них учитывается. Учитывая классификацию объектов предмета бухгалтерского учета бухгалтерские счета делятся на три группы:

- 1) счета для учета хозяйственных средств;**
- 2) счета для учета источников образования хозяйственных средств;**
- 3) счета для учета хозяйственных процессов.**

Классификация счетов по экономическому содержанию представлена на рис. 4.8.

Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрены следующие **счета для учета хозяйственных средств**:

- **класс 1. “Необоротные активы”** (счет 10 “Основные средства”, счет 12 “Нематериальные активы” и др.);
- **класс 2. “Запасы”** (счет 20 “Производственные запасы”, счет 25 “Полуфабрикаты” и пр.);
- **класс 3. “Денежные средства, расчеты и прочие активы”** (счет 30 “Касса”, счет 31 “Счета в банках”, счет 37 “Расчеты с разными дебиторами” и пр.).

Наряду с этим **счета для учета источников образования хозяйственных средств** делятся на:

- ***счета для учета собственных источников;***
- ***счета для учета привлеченных источников.***

Счета для учета собственных источников нашли свое отображение в классе 4 “Собственный капитал и обеспечение обязательств” Плана счетов бухгалтерского учета, в частности на счетах: счет 40 “Уставной капитал”, счет 44 “Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)”, счет 48 “Целевое финансирование и целевые поступления” и пр.

Счета для учета привлеченных источников нашли свое отображение в классе 5 “Долгосрочные обязательства” и классе 6 “Текущие обязательства” Плана счетов бухгалтерского учета, в частности на счетах: счет 50 “Долгосрочные займы”, счет 51 “Долгосрочные векселя выданные”, счет 60 “Краткосрочные займы”, счет 62 “Краткосрочные векселя выданные”, счет 64 “Расчеты по налогам и платежам”, счет 66 “Расчеты по выплатам работникам” и пр.



Рис. 4.8. Классификация счетов по экономическому содержанию

Счета для учета хозяйственных процессов делятся в свою очередь на:

- *счета для учета процесса снабжения;*
- *счета для учета затрат производства и деятельности предприятия;*
- *счета для учета реализации, доходов и результатов деятельности.*

К счетам по учету процесса снабжения относится счет 63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” класса 6 “Текущие обязательства”, а также счет, на котором отображаются транспортно-заготовительные затраты предприятия.

Счета для учета затрат производства и деятельности предприятия включают:

- счет 23 “Производство” класса 2 “Запасы”, по которому осуществляется учет затрат, связанных с производством;
- счета класса 8 “Затраты по элементам”, по которым осуществляется учет затрат по элементам затрат (материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные мероприятия, амортизация и прочие операционные затраты) на отдельных счетах с ежемесячным списанием сальдо счетов на счет 23 “Производство” и счета класса 9 “Затраты деятельности”;
- счета класса 9 “Затраты деятельности”, на отдельных счетах которого отображают в частности: счет 91 “Общепроизводственные затраты”, счет 92 “Административные затраты” и др.

К счетам для учета реализации, доходов и результатов деятельности относятся:

- счет 36 “Расчеты с покупателями и заказчиками” класса 3 “Денежные средства, расчеты и прочие активы”;
- счета класса 7 “Доходы и результаты деятельности”, по которым в разрезе отдельных счетов осуществляется учет доходов от реализации продукции, работ и услуг, инвестиционной и финансовой деятельности, а также финансовых результатов предприятия.

Классификация счетов по предназначению и структуре

Классификация счетов по предназначению и структуре имеет в большей мере практическое значение, поскольку она показывает,

для каких целей и для получения каких показателей предусмотрен счет, что отображается по дебету, кредиту, а также что характеризует остаток соответствующего счета.

По назначению и структуре бухгалтерские счета можно объединить в следующие группы (рис. 4.9):

- 1) **основные;**
- 2) **регулирующие;**
- 3) **операционные;**
- 4) **финансово-результативные;**
- 5) **внебалансовые.**

Счета, на которых осуществляется учет хозяйственных средств предприятия, а также источников их образования, которые в совокупности характеризуют имущественное состояние предприятия, называются **основными**, которые в свою очередь делятся на:

- ***инвентарные;***
- ***по учету собственного капитала;***
- ***расчетные.***

Инвентарными называются счета, на которых отображаются ценности, которые учитываются при проведении инвентаризации на предприятии. Инвентарные счета делятся на:

а) **материальные** – на которых осуществляется учет наличия и движения материальных ценностей (счет 10 “Основные средства”, счет 20 “Производственные запасы”, счет 28 “Товары” и др.);

б) **нематериальные** – на которых осуществляется учет наличия и движения нематериальных ценностей (счет 12 “Нематериальные активы”);

в) **денежные** – на которых осуществляется учет наличия и движения денежных средств предприятия (счет 30 “Касса”, счет 31 “Счета в банках” и др.).

Следует отметить, что все без исключения инвентарные счета являются активными.

На счетах ***учета собственного капитала*** находят отображение собственные источники образования хозяйственных средств (счет 40 “Уставной капитал”, счет 42 “Дополнительный капитал”, счет 48 “Целевое финансирование и целевые поступления” и др.). Все счета по учету собственного капитала являются пассивными.

Для осуществления учета расчетов с разными как юридическими, так и физическими лицами (субъектами хозяйствования



Рис. 4.9. Классификация счетов по назначению и структуре

или работниками предприятия) используются **расчетные счета**, которые можно разделить на три группы:

- активные расчетные счета;
- пассивные расчетные счета;
- активно-пассивные расчетные счета.

Для учета дебиторской задолженности предприятию и расчетов по ней с разными юридическими и физическими лицами используются активные расчетные счета, которые всегда остаются активными (счет 37 “Расчеты с разными дебиторами” и др.).

Для учета кредиторской задолженности предприятия и расчетов по ней с разными юридическими и физическими лицами используются пассивные расчетные счета, которые всегда остаются пассивными (счет 50 “Долгосрочные займы”, счет 62 “Краткосрочные векселя выданные”, счет 66 “Расчеты по выплатам работникам” и др.).

Для учета расчетов с юридическими и физическими лицами, характер задолженности по которым постоянно изменяется (из дебиторской переходит в кредиторскую, и наоборот, или имеющимися являются дебиторская и кредиторская задолженность одновременно), — используются активно-пассивные расчетные счета, которые, в зависимости от обстоятельств, могут быть активными, пассивными или активными и пассивными одновременно (счет 63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”, счет 64 “Расчеты по налогам и платежам” и др.).

Для учета сумм, которые предназначены для регулирования (увеличения или уменьшения) остатков по основным счетам, на которых учитываются хозяйственные средства и источники их образования, — используются регулирующие счета.

Следует отметить, что самостоятельного значения регулирующие счета не имеют, поскольку они рассматриваются лишь во взаимосвязи с теми основными счетами, которые они регулируют.

В зависимости от того, какую функцию выполняют регулирующие счета по отношению к основным, они делятся на:

- дополняющие;
- уменьшающие.

Дополняющие регулирующие счета используются для увеличения суммы остатка по основному счету, который регулируется. В зависимости от того, каким есть основной счет (активным или пассивным), дополняющие регулирующие счета тоже могут быть активными или пассивными.

Пример 1. Предприятие приобрело строительные материалы общей стоимостью 3200 грн, которые были отнесены на субсчет 205 “Строительные материалы” счета 20 “Производственные запасы”. Наряду с этим затраты, связанные с доставкой строительных материалов на предприятие, учитывались на отдельном субсчете “Транспортно-заготовительные расходы” счета 20 “Производственные запасы” и составили 470 грн. Исходя из этого, фактическая себестоимость приобретенных строительных материалов составила $3200 + 470 = 3670$ грн.

Приведенный пример показал, как субсчет “Транспортно заготовительные расходы” является активным дополняющим регулирующим по отношению к активному основному счету 20 “Производственные запасы”.

Уменьшающие регулирующие счета используются для уменьшения суммы остатка по основному счету, который регулируется. В зависимости от того, каким есть основной счет (активным или пассивным), уменьшающие счета делятся на:

- контрактивные;
- контрпассивные.

Контрактивные уменьшающие регулирующие счета предназначены для регулирования (уменьшения) остатка по активным основным счетам. Контрактивные счета являются пассивными, хотя находятся рядом с основным активным счетом в Активе Баланса.

Пример 2. В свое время предприятие приобрело оборудование первичной стоимостью 17 000 грн, которое учитывается на счете 10 “Основные средства”. За период пребывания на предприятии в процессе работы часть стоимости оборудования (в виде амортизации) была перенесена на стоимость созданной готовой продукции. Совокупность всех амортизационных отчислений за период эксплуатации оборудования составила 6000 грн и учитывается на пассивном (контрактивном) счете 13 “Износ необоротных активов”.

Возникает вопрос, какую стоимость основных средств следует учитывать при подсчете Актива Баланса, ведь при сложении стоимости готовой продукции (которая включает часть стоимости основных средств) и первичной стоимости основных средств возникает двойной счет. Как следствие, в Активе Баланса рядом с первичной стоимостью по счету 10 “Основные средства” — 17 000 грн отмечается информация из пассивного (контрактивного) счета 13 “Износ необоротных активов” —

6000 грн. Разница между указанными суммами является остаточной стоимостью основных средств — 11 000 грн (17 000 грн — 6000 грн), которая и учитывается при подсчете Актива Баланса.

Контрпассивные уменьшающие регулирующие счета предназначены для регулирования (уменьшения) остатка по пассивным основным счетам. Контрпассивные счета являются активными, хотя находятся рядом с основными пассивными счетами в Пассиве Баланса.

Пример 3. Предприятие “А” осуществило выпуск ценных бумаг (акций), на которые была осуществлена подписка, а также проведена оплата со стороны акционеров. После реализации уставной капитал предприятия увеличился и составил 240 000 грн и учитывался соответственно на счете 40 “Уставной капитал”. Указанные изменения были также зарегистрированы в соответствующих органах. Через определенное время часть акционеров по согласию предприятия перепродала ему принадлежащие им акции на сумму 60 000 грн. Стоимость акций собственной эмиссии, приобретенных предприятием у своих акционеров, найдет свое отображение на активном контрпассивном счете 45 “Изъятый капитал”. Учитывая то, что при выкупе у акционеров акций собственной эмиссии путем уплаты денег привело к уменьшению Актива Баланса на 60 000 грн, данная сумма должна быть исключена и из итога по Пассиву Баланса. Как следствие, в Пассиве Баланса рядом с суммой уставного капитала по счету 40 “Уставной капитал” — 240 000 грн отмечается информация из активного контрпассивного счета 45 “Изъятый капитал” — 60 000 грн. Разница между указанными счетами — 180 000 грн (240 000 грн — 60 000 грн) и будет учтена при подсчете Пассива Баланса.

Для учета затрат предприятия, которые возникают в процессе хозяйственной деятельности, предназначены операционные счета, которые можно разделить на такие группы:

- *калькуляционные;*
- *собираательно-распределительные;*
- *собираательно-нераспределительные;*
- *транзитные.*

Для учета затрат, которые связаны с производством продукции, выполнением работ и предоставлением услуг предприятием, а как следствие, и определения их фактической себестоимости используются *калькуляционные счета*.

К калькуляционным счетам относятся, в частности, счет 23 “Производство”, счет 15 “Капитальные инвестиции” и др.

Калькуляционные счета являются активными, то есть по дебету отображается накопление затрат, а по кредиту — их списание на произведенную продукцию, или на созданные собственными силами предприятия основные средства и нематериальные активы.

По калькуляционным счетам может быть дебетовый остаток, который указывает на наличие на конец периода незавершенного производства (счет 23 “Производство”), или незавершенного капитального строительства, незавершенного изготовления основных средств и нематериальных активов (счет 15 “Капитальные инвестиции”).

Собирательно-распределительные счета используются для первичного накопления затрат и последующего их распределения по объектам учета. На данных счетах учитывают затраты, которые:

- нельзя прямо отнести на себестоимость конкретного вида продукции;
- нельзя отнести к общим затратам предприятия или конкретного вида продукции в одном отчетном периоде.

Собирательно-распределительным счетом, на котором осуществляется учет затрат, которые нельзя прямо отнести на себестоимость конкретного вида продукции, является счет 91 “Общепроизводственные затраты”, в дебете которого учитываются затраты по управлению и обслуживанию производства. В конце месяца из кредита счета 91 осуществляется списание общепроизводственных затрат на отдельные объекты калькулирования в дебет счета 23 “Производство” согласно определенному на предприятии порядку.

После списания затрат со счета 91 он закрывается (сальдо равняется нулю) и, как следствие, в балансе не находит отображения.

Собирательно-распределительным счетом, на котором осуществляется учет затрат, которые нельзя отнести к общим затратам предприятия или конкретного вида продукции в одном отчетном периоде, является счет 39 “Затраты будущих периодов”, в дебете которого отображаются такие затраты: арендная плата, уплаченная предприятием арендатору за несколько месяцев наперед; предоплата за профессиональные издания, которыми пользуются специалисты предприятия в своей работе; страхование имущества и пр.

В конце месяца из кредита счета 39 осуществляется списание затрат будущих периодов на отдельные объекты калькулирования в дебет счета 23 “Производство” или счета класса 9 “Затраты деятельности” пропорционально, в зависимости от срока, на который были рассчитаны определенные затраты.

Учитывая то, что списание затрат со счета 39 проводится постепенно, дебетовое сальдо по счету в конце отчетного периода находит свое отображение в Активе Баланса.

Собирательно-нераспределительные счета используются для обобщения информации о себестоимости реализованной продукции, работ и услуг предприятия, а также для обобщения информации о затратах операционной, инвестиционной, финансовой деятельности, которые не включаются в себестоимость продукции.

Данные счета представлены счетами класса 9 “Затраты деятельности” (за исключением счета 91 “Общепроизводственные затраты”). По дебету счетов этого класса отображаются суммы затрат, за кредитом — списания без распределения суммы затрат в конце отчетного года или ежемесячно непосредственно на счет 79 “Финансовые результаты”.

Транзитные счета используются для учета затрат операционной деятельности по таким элементам затрат, как: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные мероприятия, амортизация и прочие операционные затраты. Транзитные счета представлены счетами класса 8 “Затраты по элементам”.

Примером использования транзитного счета может быть начисление амортизации по основным средствам производственного назначения. На счетах указанная операция будет отображена такими записями: 1) дебет счета 83 “Амортизация” — кредит счета 13 “Износ необоротных активов”; 2) дебет счета 23 “Производство” — кредит счета 83 “Амортизация”.

На конец отчетного периода счета класса 8 закрываются и конечного остатка не имеют и, как следствие, в балансе не отображаются.

Финансово-результативные счета используются для отображения доходов и результатов деятельности предприятия. Они делятся на счета:

- *по учету доходов;*
- *сравнительные;*
- *по учету прибылей или убытков.*

Счета по учету доходов представлены счетом 69 “Доходы будущих периодов”, а также счетами класса 7 “Доходы и результаты деятельности” (за исключением счета 79 “Финансовые результаты”), по которым обобщается информация о доходах от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности предприятия, а также от чрезвычайных событий.

Счет 69 “Доходы будущих периодов” предназначен для обобщения информации относительно полученных доходов в отчетном периоде, но которые подлежат включению в доходы в будущих отчетных периодах (авансовые арендные платежи, абонентная плата за пользование средствами связи и пр.). По кредиту счета 69 отображается сумма полученных доходов будущих периодов, за дебетом — их списание на соответствующие счета учета доходов класса 7 и включение в состав доходов отчетного периода.

Счета, на которых осуществляется сопоставление по дебету — затрат и по кредиту — доходов предприятия, на которых определяется финансовый результат его деятельности, — являются **сравнительными**. Примером сравнительного счета есть счет 79 “Финансовые результаты”. Если кредит счета преобладает над дебетом, — то доходы преобладают над затратами, если наоборот — то затраты преобладают над доходами. В конце месяца счет 79 закрывается (сальдо переносится на счета по учету прибылей или убытков).

Счета по учету прибылей или убытков есть теми счетами, где непосредственно учитывается разница между доходами и затратами предприятия, и которые представлены счетом 44 “Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)”. При получении прибыли осуществляется запись: дебет счета 79 “Финансовые результаты” — кредит счета 44 “Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)”. При получении убытка: дебет счета 44 “Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)” — кредит счета 79 “Финансовые результаты”.

Внебалансовые счета предназначены для обобщения информации о наличии и движении ценностей, которые не принадлежат предприятию, но временно находятся в его пользовании, распоряжении или на хранении (арендованные основные средства, материальные ценности на ответственном хранении, переработке и пр.).

Внебалансовые счета не корреспондируют с балансовыми счетами, а также не корреспондируют между собой. Данные из внебалансовых счетов не находят своего отображения в Балансе и не учитываются при его подсчете.

4.4. Двойное отображение операций на счетах и его обоснование

Рассматривая тему “Бухгалтерский баланс” и, в частности, вопрос “Изменения в балансе, вызванные хозяйственными операциями”, мы выяснили, что существует четыре типа хозяйственных операций, которые приводят к двойным и равновеликим изменениям или только в структуре хозяйственных средств (то есть актива), или только в структуре источников хозяйственных средств (то есть пассива), или в структуре и средств, и источников одновременно (то есть актива и пассива).

Исходя из того, что разные виды хозяйственных средств и источников их образования находят свое отображение на отдельных бухгалтерских счетах, — отображение операций, которые происходят на счетах бухгалтерского учета, осуществляется способом **двойной записи**. Суть **двойной записи** заключается в том, что каждая хозяйственная операция в хронологической последовательности находит свое отображение, как минимум, на двух взаимосвязанных бухгалтерских счетах в одной и той же сумме: на одном — по дебету, на другом — по кредиту.

Отображение каждой хозяйственной операции на счетах способом двойной записи обеспечивает: 1) полноту отображения и равенство изменений по дебету одного и кредиту другого счета; 2) осуществление контроля за движением хозяйственных средств и источников их образования.

Взаимосвязь, которая возникает при осуществлении хозяйственных операций между счетами бухгалтерского учета, называется **корреспонденцией счетов**. Установить корреспонденцию счетов значит определить дебет одного и кредит другого счета.

Отображение хозяйственной операции на счетах с указанием соответствующей суммы называется **бухгалтерской проводкой**. В свою очередь, бухгалтерские проводки делятся на два вида:

- 1) **простые;**
- 2) **сложные.**

Простые бухгалтерские проводки — это проводки, в которых принимают участие два бухгалтерских счета, один из которых дебетуется, а другой кредитуется.

Сложные бухгалтерские проводки — это проводки, в которых принимают участие больше двух бухгалтерских счетов.

Сложные бухгалтерские проводки бывают двух типов: 1) когда один счет дебетуется, а два и больше кредитуются; 2) когда один счет кредитуются, а два и больше дебетуются.

Для того, чтобы правильно определить корреспонденцию счетов (то есть установить бухгалтерскую проводку), нужно сделать следующее:

1) необходимо правильно определить экономическое содержание хозяйственной операции, то есть ответить на вопрос, какие изменения произошли между хозяйственными средствами и источниками их образования, а также хозяйственными процессами в результате осуществления операции;

2) четко определить содержание и назначение бухгалтерских счетов, на которых найдет отображение данная хозяйственная операция (активные, пассивные, активно-пассивные);

3) зная, какие изменения состоялись и на каких именно счетах, определяем корреспонденцию счетов.

Отображение хозяйственных операций на бухгалтерских счетах путем использования способа двойной записи рассмотрим на конкретных примерах.

На протяжении отчетного периода на предприятии имели место следующие хозяйственные операции:

Хозяйственная операция № 1

Получены производственные запасы на предприятие с оплатой из расчетного счета на сумму 3000 грн.

Хозяйственная операция № 2

Получен в банке краткосрочный заем и зачислен на расчетный счет предприятия на сумму 6400 грн.

Хозяйственная операция № 3

Погашена из расчетного счета предприятия часть краткосрочного займа банка на сумму 4000 грн.

Хозяйственная операция № 4

Часть нераспределенной прибыли направлена на увеличение уставного капитала предприятия на сумму 8000 грн.

Для удобства установления типа хозяйственных операций и определения корреспонденции между счетами воспользуемся журналом регистрации хозяйственных операций условного предприятия “Росток” (табл. 4.2).

Таблица 4.2

**Журнал регистрации хозяйственных операций
предприятия “Росток”**

№ операции	Содержание операции	Сумма, грн	Тип операции	Корреспондирующие счета	
				дебет	кредит
1.	Получены производственные запасы с оплатой из расчетного счета	3000	1	Счет 20 “Производственные запасы” (+)	Счет 31 “Счета в банках” (–)
2.	Получен в банке краткосрочный заем и зачислен на расчетный счет предприятия	6400	3	Счет 31 “Счета в банках” (+)	Счет 60 “Краткосрочные займы” (+)
3.	Погашена из расчетного счета часть краткосрочного займа банка	4000	4	Счет 60 “Краткосрочные займы” (–)	Счет 31 “Счета в банках” (–)
4.	Часть нераспределенной прибыли направлена на увеличение уставного капитала	8000	2	Счет 44 “Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)” (–)	Счет 40 “Уставной капитал” (+)

Прежде чем разнести хозяйственные операции из журнала регистрации на счета бухгалтерского учета, откроем соответствующие счета, то есть внесем начальное сальдо (**Сн**) по счетам на начало периода (рис. 4.10):

Счет 31	“Счета в банках”	– 8000 грн,
Счет 20	“Производственные запасы”	– 4000 грн,
Счет 10	“Основные средства”	– 194 000 грн,
Счет 60	“Краткосрочные займы”	– 2000 грн,
Счет 40	“Уставной капитал”	– 194 000 грн,
Счет 44	“Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)”	– 10 000 грн.

После открытия счетов по каждому из них находят свое отображение соответствующие хозяйственные операции; в кон-

це периода по дебету и кредиту подсчитываются обороты (**Об**) и выводится конечное сальдо (**Ск**) по каждому счету.

Отображение осуществленных хозяйственных операций способом двойной записи по счетам представлено на рис. 4.10.

31		20	
Д	К	Д	К
“Счета в банках”		“Производственные запасы”	
Сн = 8000		Сн = 4000	
	1) 3000	1) 3000	
2) 6400			
	3) 4000		
Об = 6400	Об = 7000	Об = 3000	Об = 0
Ск = 7400		Ск = 7000	

10		60	
Д	К	Д	К
“Основные средства”		“Краткосрочные займы”	
Сн = 194 000			Сн = 2000
			2) 6400
		3) 4000	
Об = 0	Об = 0	Об = 4000	Об = 6400
Ск = 194 000			Ск = 4400

40		44	
Д	К	Д	К
“Уставной капитал”		“Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)”	
	Сн = 194 000		Сн = 10 000
	4) 8000	4) 8000	
Об = 0	Об = 8000	Об = 8000	Об = 0
	Ск = 202 000		Ск = 2000

Рис. 4.10. Отображение хозяйственных операций способом двойной записи на бухгалтерских счетах

Влияние осуществленных хозяйственных операций на изменения в балансе представлено в табл. 4.3.

Как видно из представленного баланса (табл. 4.3) по некоторым его статьям состоялось увеличение, по некоторым — уменьшение, а в целом отмечается рост баланса на конец периода по сравнению с начальными данными.

Подытоживая вышеизложенное, следует отметить, что по данным разности остатков и осуществленных записей способом

Таблица 4.3

БАЛАНС
предприятия “Росток”

Актив			Пассив		
Название статьи	На начало, тыс. грн	На конец, тыс. грн	Название статьи	На начало, тыс. грн	На конец, тыс. грн
Основные средства	194,0	194,0	Уставной капитал	194,0	202,0
Производственные запасы	4,0	7,0	Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)	10,0	2,0
Счета в банках	8,0	7,4	Краткосрочные займы	2,0	4,4
Баланс	206,0	208,4	Баланс	206,0	208,4

двойной записи на бухгалтерских счетах можно вывести три закономерности:

1) учитывая равенство между хозяйственными средствами и источниками их образования на начало периода, следует отметить, что сумма начальных остатков (сальдо) по всем активным счетам равняется сумме начальных остатков по всем пассивным счетам. В нашем случае по данным рис. 4.10 это:

$$\text{Сн (деб)} 8000+4000+194\,000 = \text{Сн (кред)} 2000+194\,000 +10\,000$$

2) учитывая требования относительно двойного отображения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета, следует отметить, что сумма оборотов по дебету всех счетов равняется сумме оборотов по кредиту всех счетов. В нашем случае по данным рис. 4.10 это:

$$\begin{aligned} \text{Об (деб)} 6400+3000+0+4000+0+8000 = \\ = \text{Об (кред)} 7000+0+0+6400+8000+0; \end{aligned}$$

3) учитывая равенство между хозяйственными средствами и источниками их образования на конец периода, следует отметить, что сумма конечных остатков (сальдо) по всем активным счетам равняется сумме конечных остатков (сальдо) по всем пассивным счетам. В нашем случае по данным рис. 4.10 это:

$$\text{Ск (деб)} 7400+7000+194\,000 = \text{Ск (кред)} 4400+202\,000+2000.$$

4.5. Взаимосвязь между синтетическими счетами, субсчетами и аналитическими счетами

Система счетов бухгалтерского учета включает три вида счетов: 1) синтетические счета (счета первого порядка); 2) субсчета (счета второго порядка); 3) аналитические счета (счета третьего порядка).

Синтетическими счетами (счетами первого порядка) называются счета, которые включают в себя обобщенные данные об экономически однородных группах хозяйственных средств предприятия, источниках их образования, хозяйственных процессах, а также результатах хозяйственной деятельности субъекта хозяйствования.

Основным является то, что информация на синтетических счетах отражается только в денежном измерителе. Так, в частности, по счетам 10 “Основные средства”, 20 “Производственные запасы”, 66 “Расчеты по выплатам работникам” находит отражение только обобщенная информация без конкретизации количества и стоимости основных средств и производственных запасов, а также начисленной заработной платы по каждому работнику предприятия в частности.

Обобщенная информация, которая содержится на синтетических счетах, есть важной для ведения Главной книги, составления Баланса, а также подачи разного рода отчетности в финансовые органы.

Системой счетов бухгалтерского учета предусмотрено деление синтетических счетов (счетов первого порядка) на **субсчета (счета второго порядка)**, которые тоже обобщают информацию о хозяйственных средствах, источнике их образования, а также хозяйственных процессах, но на несколько низшей ступени по сравнению с синтетическими счетами.

Для примера возьмем синтетический счет 20 “Производственные запасы”. Для большей детализации информации по этому счету предусмотрено ведение следующих субсчетов: 201 “Сырье и материалы”, 203 “Топливо”, 205 “Строительные материалы” и пр. С одной стороны субсчета выполняют функции обобщения данных по аналитическим счетам, которые входят в их состав, с другой — функции детализации синтетических счетов, в состав

которых они входят. Следует отметить, что обобщенная информация по субсчетам, как и по синтетическим счетам находит свое отражение только в денежном измерителе.

Вместе с тем обобщенной информации явно недостаточно для принятия оперативных управленческих решений, которые обеспечат наиболее эффективное взаимодействие всех его ресурсов.

Например, строительной организации для возведения жилого дома нужно иметь строительных материалов на определенную сумму, которые по данным субсчета 205 “Строительные материалы”, есть в наличии. Вместе с тем при более детальном анализе имеющихся строительных материалов выяснилось, что кирпича есть в наличии в два раза больше от потребности, цемента — в три раза меньше, а шифер вообще отсутствует. Исходя из этой информации, оценка возможностей предприятия быстро и своевременно построить объект стала совсем неутешительной.

Так, исходя из примера, для принятия решения о строительстве объекта необходимо иметь, помимо обобщенных данных, информацию о каждом наименовании строительных материалов в частности. Наличие такого рода информации получают с помощью **аналитических счетов**, которые предназначены для учета наличия и изменений непосредственно по каждому виду хозяйственных средств, источников образования хозяйственных средств и хозяйственных процессов. Информация, которая содержится на аналитическом счете, находит свое отражение наряду с денежным в натуральных и трудовых измерителях. Примерами аналитических счетов в структуре субсчета 205 “Строительные материалы” могут быть, например: 20501 “Кирпич белый”, 20502 “Кирпич красный”, 20503 “Цемент М-400”, 20504 “Цемент М-500”, 20505 “Алебастр” и пр.

Количество аналитических счетов в структуре субсчетов определяется на каждом предприятии самостоятельно, в зависимости от количества объектов для учета.

Следует отметить, что учет, который осуществляется с использованием аналитических счетов, называется **аналитическим учетом**.

Для наглядности и лучшего понимания всех взаимосвязей между синтетическими счетами, субсчетами и аналитическими счетами рассмотрим следующий пример.

Пример. Начальное сальдо по субсчету 205 “Строительные материалы” состоянием на 01.01.20__ г. составило 15 000 грн, которое, в свою очередь, состоит из начального сальдо по следующим аналитическим счетам: 20501 “Кирпич белый” — 10 000 грн (20 тыс. штук), и 20 504 “Цемент М-500” — 5000 грн (100 мешков по 50 кг). На протяжении месяца со строительными материалами имели место следующие хозяйственные операции:

1. 05.01.20__ г. поступили на склад от поставщиков строительные материалы на сумму 8000 грн, в частности: кирпич — 5000 грн (10 тыс. штук) и цемент — 3000 грн (60 мешков);

2. 10.01.20__ г. выдано со склада на строительство спорт-комплекса строительных материалов на сумму 12 000 грн, в частности: кирпич — 4000 грн (8 тыс. штук) и цемент — 8000 грн (160 мешков);

3. 15.01.20__ г. выдано со склада на строительство жилого дома строительных материалов на сумму 7000 грн, в частности кирпич — 7000 грн (14 тыс. штук);

4. 20.01.20__ г. поступили на склад от поставщика строительные материалы на сумму 9000 грн, в частности цемент — 9000 грн (180 мешков);

5. 25.01.20__ г. выдано со склада на строительство жилого дома строительных материалов на сумму 6000 грн, в частности цемент — 6000 грн (120 мешков).

Используя данные приведенного примера, откроем соответствующий субсчет и аналитические счета к нему и отразим в них приведенные хозяйственные операции (табл. 4.4, табл. 4.5, табл. 4.6).

По результатам рассмотренного примера можно вывести **четыре закономерности**, которые раскрывают принципы взаимосвязей между синтетическими счетами, субсчетами и аналитическими счетами, а именно:

1) сальдо начальное по синтетическому счету равняется сумме начальных сальдо по его субсчетам, которые, в свою очередь, равняются сумме начальных сальдо по их аналитическим счетам;

2) дебетовый оборот по синтетическому счету равняется сумме дебетовых оборотов по его субсчетам, которые, в свою очередь, равняются сумме дебетовых оборотов по их аналитическим счетам;

3) кредитовый оборот по синтетическому счету равняется сумме кредитовых оборотов по его субсчетам, которые, в свою

Таблица 4.4

Д Субсчет 205 “СТРОИТЕЛЬНЫЕ МАТЕРИАЛЫ” К					
Дата	Содержание записи	Сумма, грн	Дата	Содержание записи	Сумма, грн
	Сальдо начальное	15 000			
05.01	Поступило от поставщика	8000	10.01	Выдано на строительство	12000
20.01	Поступило от поставщика	9000	15.01	Выдано на строительство	7000
			25.01	Выдано на строительство	6000
	Оборот	17 000		Оборот	25 000
	Сальдо конечное	7000			

Таблица 4.5

Д Аналитический счет 20501 “КИРПИЧ БЕЛЫЙ” К							
Дата	Содержание записи	Колич., тыс. шт.	Сумма, грн.	Дата	Содержание записи	Колич., тыс. шт.	Сумма, грн
	Сальдо начальное	20	10000				
05.01	Поступило от поставщика	10	5000	10.01	Выдано на строительство	8	4000
				15.01	Выдано на строительство	14	7000
	Оборот	10	5000		Оборот	22	11 000
	Сальдо конечное	8	4000				

Таблица 4.6

Д Аналитический счет 20504 “ЦЕМЕНТ М-500” К							
Дата	Содержание записи	Колич. мешков, шт.	Сумма, грн	Дата	Содержание записи	Колич. мешков, шт.	Сумма, грн
	Сальдо начальное	100	5000				
05.01	Поступило от поставщика	60	3000	10.01	Выдано на строительство	160	8000
20.01	Поступило от поставщика	180	9000	25.01	Выдано на строительство	120	6000
	Оборот	240	12 000		Оборот	280	14 000
	Сальдо конечное	60	3000				

очередь, равняются сумме кредитовых оборотов по их аналитическим счетам;

4) сальдо конечное по синтетическому счету равняется сумме конечных сальдо по его субсчетам, которые, в свою очередь, равняются сумме конечных сальдо по их аналитическим счетам.

4.6. Оборотные ведомости по синтетическим и аналитическим счетам

Для отображения изменений, которые состоялись на протяжении определенного периода в структуре хозяйственных средств, источников их образования и хозяйственных процессов, необходимо провести обобщение по бухгалтерским счетам. С этой целью в бухгалтерском учете составляются оборотные ведомости как по синтетическим, так и по аналитическим счетам.

В общем, оборотная ведомость является способом обобщения оборотов и остатков по бухгалтерским счетам. Она представляет собой таблицу, в которой отмечается сальдо начальное, дебетовый и кредитовый обороты, а также сальдо конечное по каждому счету за отчетный период (месяц). В конце оборотной ведомости по всем колонкам подсчитывают итоги, с помощью которых можно выяснить, не были ли допущены ошибки в учете при отображении хозяйственных операций.

Для начала рассмотрим структуру и порядок составления оборотной ведомости по синтетическим счетам. С этой целью для привлечения исходной информации из синтетических счетов воспользуемся примером, который был рассмотрен в пункте 4.4 данного раздела (рис. 4.10). Используя данные по счетам, представленным в указанной схеме, составим оборотную ведомость по синтетическим счетам (табл. 4.7). Особенностью этой ведомости есть то, что она составляется только с использованием денежного измерителя.

Используя данные табл. 4.7, можно вывести ряд утверждений.

Во-первых, равенство итогов по дебету и кредиту первой пары колонок объясняется равенством между хозяйственными средствами и источником их образования, которые стали основанием для внесения сальдо начального по соответствующим счетам.

Таблица 4.7

Оборотная ведомость по синтетическим счетам, грн

Название счета	Сальдо начальное		Оборот		Сальдо конечное	
	Д	К	Д	К	Д	К
Основные средства	194 000				194 000	
Производственные запасы	4000		3000		7000	
Счета в банках	8000		6400	7000	7400	
Уставной капитал		194 000		8000		202 000
Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)		10 000	8000			2000
Краткосрочные займы		2000	4000	6400		4400
Всего:	206 000	206 000	21 400	21 400	208 400	208 400

Во-вторых, равенство оборотов по дебету и кредиту второй пары колонок объясняется правилом двойной записи, согласно которому каждая хозяйственная операция находит свое отображение одновременно по дебету одного и по кредиту другого счета.

В-третьих, равенство итогов по дебету и кредиту третьей пары колонок объясняется равенством между хозяйственными средствами и источниками их образования, по счетам которых были выведены в результате конечные сальдо.

Если равенства между парами колонок нет, то это означает, что были допущены ошибки или в записях по бухгалтерским счетам, или при составлении непосредственно самой оборотной ведомости.

Следует отметить, что в данной оборотной ведомости находят отображение остатки (начальные и конечные) и обороты, но не отмечается корреспонденция счетов, что не дает возможности обнаружить ошибки, которые возникают при реализации правила двойной записи.

С этой целью в практике учета широко используется **шахматная оборотная ведомость**, которая, по сравнению с обычной оборотной ведомостью, дает также возможность более детально проанализировать дебетовые и кредитовые обороты по синтетическим счетам.

Используя данные примера, рассмотренного в пункте 4.4 данного раздела (рис. 4.10), составим шахматную оборотную ведомость по синтетическим счетам (табл. 4.8).

Таблица 4.8

Шахматная оборотная ведомость по синтетическим счетам, грн

Счета, которые дебетуются	Счета, которые кредитуются						Оборот по дебету
	Основные средства	Производственные запасы	Счета в банках	Уставной капитал	Нераспределенные прибыли	Краткосрочные займы	
Основные средства							
Производственные запасы			3000				3000
Счета в банках						6400	6400
Уставной капитал							
Нераспределенные прибыли				8000			8000
Краткосрочные займы			4000				4000
Оборот по кредиту			7000	8000		6400	21 400

Вместе с тем в представленной в табл. 4.8 шахматной оборотной ведомости могут быть также указаны остатки по счетам на начало и конец отчетного периода, что делает ее исключительно удобной в работе бухгалтера (см. табл. 4.9).

В практике бухгалтерского учета случаются ошибки, которые нельзя обнаружить в оборотной ведомости по синтетическим счетам, в частности: 1) когда хозяйственные операции не были записаны на синтетических счетах (пропуск записей); 2) когда операции были записаны на синтетических счетах в равных, но неправильных суммах; 3) когда операции были записаны в правильных суммах, но неправильной корреспонденции счетов.

В этом случае для выявления такого рода ошибок наряду с оборотными ведомостями по синтетическим счетам составляются **оборотные ведомости по аналитическим счетам**.

В свою очередь оборотные ведомости по аналитическим счетам делятся на три вида: 1) оборотные ведомости, которые составляют только с использованием денежного измерителя; 2) оборотные ведомости, которые составляются с использованием денежного и натурального измерителей; 3) оборотные ведомости по аналитическим счетам с двусторонним сальдо.

Рассмотрим сначала на конкретном примере оборотные ведомости по аналитическим счетам, которые составляются только с использованием денежного измерителя.

Таблица 4.9
Шахматная оборотно-сальдовая ведомость по синтетическим счетам, грн

Счета, которые дебетуются	Сальдо начальное		Счета, которые кредитуются						Оборот по дебету	Сальдо конечное	
	Д	К	Основные средства	Производственные запасы	Счета в банках	Уставной капитал	Нераспределенные прибыли	Краткосрочные займы		Д	К
Основные средства	194 000									194 000	
Производственные запасы	4000			3000					3000	7000	
Счета в банках	8000							6400	6400	7400	
Уставной капитал		194 000									202 000
Нераспределенные прибыли		10 000				8000			8000		2000
Краткосрочные займы		2000			4000				4000		4400
Оборот по кредиту	х	х			7000	8000		6400	21400	х	х
Всего	206 000	206 000	х	х	х	х	х	х	х	208 400	208 400

Пример. Начальное дебетовое сальдо по субсчету 372 “Расчеты с подотчетными лицами” на начало периода составляло 3700 грн, в частности по его аналитическим счетам: 3721 “Завхоз Петренко” — 3500 грн и 3722 “Экспедитор Степаненко” — 200 грн. На протяжении периода состоялись следующие хозяйственные операции: 1) списано с Петренка за приобретенные малоценные и быстроизнашивающиеся предметы 2800 грн; 2) списано со Степаненка сумму затрат, связанных с командировкой 200 грн; 3) неиспользованные подотчетные суммы Петренко были внесены в кассу — 600 грн; 4) выдана Степаненку денежная наличность под отчет для поездки в командировку — 400 грн. Отображение указанных хозяйственных операций по субсчету 372 и по его аналитическим счетам показано на рис. 4.11.

372		3721		3722	
Д	“Расчеты с подотчетными лицами”	Д	“Завхоз Петренко”	Д “Экспедитор Степаненко”	К
Сальдо начальное = 3700 грн.		Сн = 3500 грн		Сн = 200 грн	
4) выдано Степаненку денежную наличность под отчет для поездки в командировку — 400 грн		1) 2800 грн 3) 600 грн		4) 400 грн	
Оборот = 400 грн		Об = 0		Об = 400 грн	
Сальдо конечное = 500 грн		Об = 3400 грн		Об = 200 грн	
		Ск = 100 грн		Ск = 400 грн	

Рис. 4.11. Отображение хозяйственных операций на субсчете 372 “Расчеты с подотчетными лицами” и его аналитических счетах

На основании примера, который приведен на рис. 4.11, составим оборотную ведомость по аналитическим счетам, которую представим в виде табл. 4.10.

Таблица 4.10

**Оборотная ведомость по аналитическим счетам субсчета
372 “Расчеты с подотчетными лицами”, грн**

Название аналитического счета	Сальдо начальное		Оборот		Сальдо конечное	
	Д	К	Д	К	Д	К
3721 – Завхоз Петренко	3500	–	–	3400	100	–
3722 – Экспедитор Степаненко	200	–	400	200	400	–
Всего	3700	–	400	3600	500	–

Как видно из табл. 4.10, вся информация в ней отображена в денежном измерителе.

Вместе с тем, как уже отмечалось, есть также оборотные ведомости по аналитическим счетам, которые составляются с использованием денежного и натуральных измерителей. Такие ведомости составляют непосредственно по счетам, на которых учитываются разного рода материальные ценности.

Для построения оборотной ведомости по аналитическим счетам, которая составляется с привлечением денежного и натуральных измерителей, воспользуемся примером, который был рассмотрен в пункте 4.5 данного раздела (табл. 4.4, табл. 4.5, табл. 4.6).

Используя информацию, которая приведена в указанных таблицах по аналитическим счетам субсчета 205 “Строительные материалы”, составим соответствующую оборотную ведомость и представим ее с помощью табл. 4.11.

Третий вид оборотных ведомостей по аналитическим счетам — это ведомости по аналитическим счетам с двусторонним сальдо. Для детального отображения всех изменений, которые могут происходить на таких счетах, рассмотрим следующий пример.

Пример. На начало месяца сальдо начальное по дебету счета 63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” составляло 15 000 грн, в частности по его аналитическим счетам: 6311 “Тор-

Таблица 4.11

**Оборотная ведомость по аналитическим счетам субсчета
205 “Строительные материалы”**

Название аналитического счета	Единица изме- рения	Сн		Обороты				Ск	
		кол- во	сумма, грн	поступило		выбыло		кол- во	сум- ма, грн
				кол- во	сумма, грн.	кол- во	сумма, грн.		
20501 Кирпич белый	тыс. шт.	20	10 000	10	5000	22	11 000	8	4000
20504 Цемент М-500 (мешок 50 кг)	шт.	100	5000	240	12 000	280	14 000	60	3000
Всего	х	х	15 000	х	17 000	х	25 000	х	7000

говый центр” — 7000 грн, 6312 “Молокозавод” — 8000 грн. Начальное кредитовое сальдо по счету 63 составило 12 000 грн, в частности по его аналитическим счетам: 6315 “Нефтебаза” — 3000 грн, 6317 “Промснаб” — 9000 грн.

На протяжении месяца состоялись следующие хозяйственные операции: 1) поступили от торгового центра основные средства, за которые была сделана ранее предоплата — 4000 грн; 2) проведена оплата на счет нефтебазы за ранее поставленные горюче-смазочные материалы (ГСМ) — 3000 грн; 3) поступила от молокозавода продукция — 11 000 грн; 4) проведена оплата на счет Промснаба за поставленные им материалы — 5500 грн.

Отображение указанных хозяйственных операций по аналитическим счетам и в целом по счету 63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” показано на рис. 4.12.

На основании примера, который представлен на рис. 4.12, составим оборотную ведомость по аналитическим счетам с двусторонним сальдо, которую представим в виде табл. 4.12.

Следует отметить, что итоги оборотной ведомости по аналитическим счетам должны отвечать данным по синтетическому счету, в состав которого они входят.

Для проверки правильности записей и итоговых данных в оборотной ведомости по аналитическим счетам с двусторонним сальдо необходимо к кредитовому конечному остатку прибавить оборот по дебету и начальное дебетовое сальдо. От полученного результата отнять сумму начального кредитового остатка, а также

отнять сумму кредитового оборота. Полученная сумма должна равняться дебетовому остатку на конец отчетного периода:

$$6500 + 8500 + 15000 - 12000 - 15000 = 3000.$$

63			
Д	Расчеты с поставщиками и подрядчиками		К
Сальдо начальное = 15 000 грн.		Сальдо начальное = 12 000 грн.	
2) проведена оплата нефтебазе за поставленные ГСМ – 3000 грн 4) проведена оплата Промснабу за поставленные материалы – 5500 грн		1) поступили от торгового центра основные средства – 4000 грн 3) поступила от молокозавода продукция – 11 000 грн	
Оборот = 8500 грн		Оборот = 15 000 грн	
Сальдо конечное = 3000 грн		Сальдо конечное = 6500 грн	

6311			
Д	Торговый центр		К
Сн = 7000 грн.			
		1) 4000 грн.	
Об = 0		Об = 4000 грн.	
Ск = 3000 грн.			

6312			
Д	Молокозавод		К
Сн = 8000 грн.			
		3) 11000 грн.	
Об = 0		Об = 11000 грн.	
		Ск = 3000 грн.	

6315			
Д	Нефтебаза		К
		Сн = 3000 грн.	
2) 3000 грн.			
Об = 3000 грн.		Об = 0	
—		—	

6317			
Д	Промснаб		К
		Сн = 9000 грн.	
4) 5500 грн.			
Об = 5500 грн.		Об = 0	
		Ск = 3500 грн.	

Рис. 4.12. Отображение хозяйственных операций на счете 63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” и его аналитических счетах

Таблица 4.12**Оборотная ведомость по аналитическим счетам счета
63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”, грн**

Название аналитического счета	Сальдо начальное		Обороты		Сальдо конечное	
	Д	К	Д	К	Д	К
6311 Торговый центр	7000			4000	3000	
6312 Молокозавод	8000			11 000		3000
6315 Нефтебаза		3000	3000			
6317 Промснаб		9000	5500			3500
Всего	15 000	12 000	8500	15 000	3000	6500

Раздел 5

Учет кругооборота хозяйственных средств

В разделе рассматриваются следующие вопросы:

- 5.1. Методологические основы учета кругооборота хозяйственных средств*
- 5.2. Учет процесса снабжения*
- 5.3. Учет затрат предприятия*
 - 5.3.1. Элементы затрат операционной деятельности*
 - 5.3.2. Отображение затрат в системе бухгалтерских счетов*
 - 5.3.3. Учет процесса производства*
- 5.4. Учет процесса реализации и определения финансовых результатов*
- 5.5. Учет оплаты труда*

5.1. Методологические основы учета кругооборота хозяйственных средств

Каждое предприятие в процессе своей деятельности вступает в разного рода экономические взаимоотношения, в частности, например: с поставщиками и подрядчиками при закупке сырья и комплектующих; с покупателями и заказчиками при реализации готовой продукции, работ и услуг предприятия; с работниками — относительно расчетов по оплате труда; с кредитно-финансовыми учреждениями в вопросах кредитования; с бюджетом — по уплате налогов и проведения платежей во внебюджетные фонды социального направления.

Но какие бы хозяйственные операции и изменения не происходили на предприятии, весь кругооборот хозяйственных средств можно разделить на три стадии: 1) снабжения; 2) производства; 3) реализации.

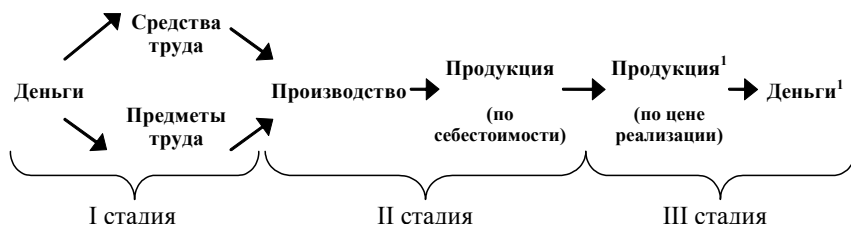


Рис. 5.1. Общая схема кругооборота хозяйственных средств

Общая схема кругооборота хозяйственных средств представлена на рис. 5.1.

Первая стадия (снабжение) предусматривает затрату предприятием определенной части денег на закупку средств труда и предметов труда. При этом, с одной стороны, принимают участие деньги как средство платежа и мера стоимости, с другой — ценности, которые покупает предприятие.

Вторая стадия (производство) предусматривает взаимодействие средств труда и предметов труда при активной роли в этом процессе рабочей силы. Результатом второй стадии есть получение из производства и оприходование готовой продукции на склад предприятия.

Третья стадия (реализация) является завершающей фазой кругооборота хозяйственных средств. Она выражается в передаче изготовленной продукции по ценам реализации покупателям путем купли-продажи. Если полученная выручка превышает себестоимость реализованной продукции, это значит, что предприятие получило прибыль, если нет — убыток.

Схему кругооборота хозяйственных средств можно отобразить на счетах бухгалтерского учета. Для этого имеющиеся денежные средства предприятия покажем на условном счете “Деньги” (сальдо начальное = А); средства труда и предметы труда отразим на условном счете “Средства производства”; заработную плату как элемент затрат производства — на счете “Заработная плата”; формирование себестоимости продукции отобразим на счете “Производство”; изготовленную продукцию — на счете “Готовая продукция”; процесс реализации покажем на условном счете “Реализация продукции”; полученный финансовый результат — на счете “Прибыли или убытки” (см. рис. 5.2).

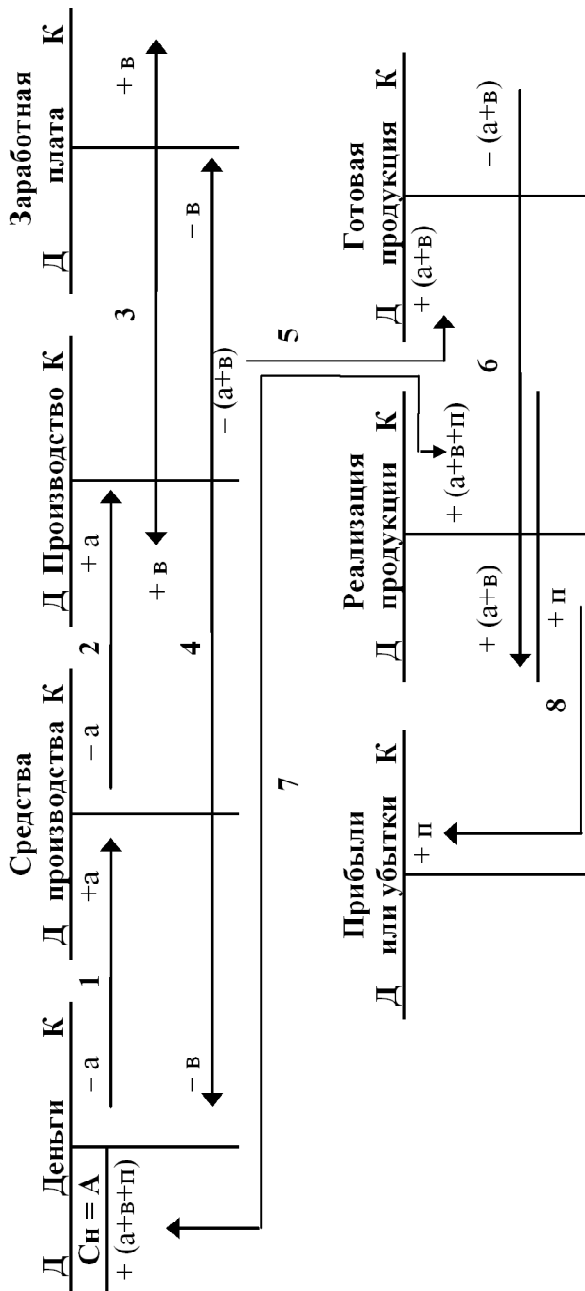


Рис. 5.2. Общая схема кругооборота хозяйственных средств предприятия, выраженная в бухгалтерских счетах

На протяжении определенного периода имели место следующие хозяйственные операции:

1) часть денежных средств предприятия на сумму **а** направлено на закупку средств производства (Кредит “Деньги” — Дебет “Средства производства”);

2) в процессе производства были употреблены все средства производства на сумму **а** (Дебет “Производство” — Кредит “Средства производства”);

3) начислено заработную плату работникам, занятым на производстве продукции в сумме **в** (Дебет “Производство” — Кредит “Заработная плата”);

4) выплачено начисленную заработную плату работникам в сумме **в** (Дебет “Заработная плата” — Кредит “Деньги”);

5) готовая продукция из производства по себестоимости оприходована на склад в сумме **а + в** (Дебет “Готовая продукция” — Кредит “Производство”);

6) всю готовую продукцию по себестоимости отпущено в реализацию на сумму **а + в** (Дебет “Реализация продукции” — Кредит “Готовая продукция”);

7) поступили деньги от покупателя за отгруженную ему продукцию по ценам реализации на сумму **а+в+п** (Дебет “Деньги” — Кредит “Реализация продукции”);

8) от реализации продукции получен результат — прибыль в сумме **п** (Дебет “Реализация продукции” — Кредит “Прибыли или убытки”).

Следует отметить, что от реализации продукции может быть и отрицательный результат — убыток (при условии, если по дебету счета “Реализация продукции” будет **а + в + п**, а по кредиту **а + в**). Это значит, что выручка от реализации продукции не покрывает затрат, связанных с ее производством, то есть получен убыток. В этом случае для достижения баланса между дебетом и кредитом счета “Реализации продукции” будет осуществлена запись на сумму **п** (кредит счета “Реализация продукции” и дебет счета “Прибыли или убытки”).

Схему кругооборота хозяйственных средств с отображением на бухгалтерских счетах представим в виде рис. 5.2.

Таким образом, рассмотренный пример оборота хозяйственных средств раскрыл данный вопрос лишь с методологической точки зрения. Все операции нашли отображение на условных счетах в общем плане. Вместе с тем процесс кругооборота хозяйственных средств есть многогранным, поэтому в следующих пунктах данного раздела будут более детально рассмотрены все необходимые вопросы.

5.2. Учет процесса снабжения

Для обеспечения ритмичной и бесперебойной деятельности каждое предприятие должно иметь в своем распоряжении определенные производственные запасы. Исходя из этого, процесс снабжения есть первоочередным условием обеспечения выполнения плана производства на предприятии и связан с необходимостью обеспечения его предметами труда в соответствии с заключенными договорами.

Суть процесса снабжения состоит в том, что часть имеющихся денежных средств предприятие направляет на закупку сырья, материалов, комплектующих и пр. Таким образом обеспечивается первая стадия кругооборота хозяйственных средств, во время которой хозяйственные средства переходят из средств сферы обращения в средства сферы производства.

Бухгалтерский учет процесса снабжения должен обеспечить руководство информацией относительно наличия на предприятии необходимой номенклатуры производственных запасов (в частности, по количественным и качественным признакам), о состоянии расчетов с поставщиками и подрядчиками (наличие дебиторской и кредиторской задолженности) и предельно допустимых сроках их проведения, а также о привлечении кредитных ресурсов для обеспечения предприятия необходимыми материалами.

Следует отметить, что, кроме оплаты стоимости сырья или материалов, предприятие осуществляет также затраты по доставке приобретенных запасов в свой склад, а также оплату проведенных погрузочно-разгрузочных работ, которые по своей экономической природе составляют **транспортно-заготовительные расходы**. Исходя из этого, **фактическая себестоимость** приобретенных предприятием производственных запасов состоит из их **покупательной стоимости** и осуществленных в связи с их доставкой **транспортно-заготовительных расходов**.

Рассмотрим учет процесса заготовки производственных запасов, а также корреспонденции между счетами, которые при этом возникают, на конкретном примере.

Пример

Операция 1. Поступили на склад предприятия производственные запасы от поставщика на сумму 3000 грн, оплата не проведена (сложная проводка: Кредит 63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” 3000 грн. — Дебет 20 “Производственные запасы” 3000 грн.).

сы” 2500 грн и Дебет 64 “Расчеты по налогам и платежам” 500 грн на сумму налога на добавленную стоимость).

Объяснение

Проводка К 63 — Д 20 и Д 64 осуществляется в случае, когда и поставщик и покупатель являются плательщиками налога на добавленную стоимость. При условии, что хотя бы одна из сторон не является плательщиком такого налога, проводка будет К 63 — Д 20.

Операция 2. Выданы деньги из кассы под отчет работнику предприятия для покупки малоценных и быстроизнашивающихся предметов в сумме 400 грн (Дебет 372 “Расчеты с подотчетными лицами” — Кредит 30 “Касса”).

Операция 3. Проведена из расчетного счета предприятия оплата поставщику за поставленные ранее производственные запасы в сумме 2000 грн (Дебет 63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” — Кредит 31 “Счета в банках”).

Операция 4. Учитывая отсутствие оборотных средств на предприятии и как следствие возможности заплатить всю сумму (3000 грн) за поставленные ранее производственные запасы, поставщику был выдан краткосрочный вексель на сумму 1000 грн (Дебет 63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” — Кредит 62 “Краткосрочные векселя выданные”).

Операция 5. Поступили на склад малоценные и быстроизнашивающиеся предметы на сумму 200 грн, которые были приобретены работником предприятия за счет выданной ему на руки денежной наличности (Дебет 22 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы” — Кредит 372 “Расчеты с подотчетными лицами”).

Операция 6. Поступили на склад предприятия товары от поставщика в сумме 7000 грн (Дебет 28 “Товары” — Кредит 63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”).

Операция 7. Учитывая отсутствие на предприятии оборотных средств, оплата за поставленные товары от поставщика была проведена за счет краткосрочного кредита банка в сумме 7000 грн (Дебет 63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” — Кредит 60 “Краткосрочные займы”).

Операция 8. Перечислено с расчетного счета поставщику в счет погашения ранее выданного краткосрочного векселя — 1000 грн (Дебет 62 “Краткосрочные векселя выданные” — Кредит 31 “Счета в банках”).

Основываясь на приведенных хозяйственных операциях, покажем в системе бухгалтерских счетов процесс снабжения предприятия производственными запасами и отразим с помощью рис. 5.3.

20		31	
Д	К	Д	К
Производственные запасы		Счета в банках	
1) 2500			3) 2000
			8) 1000
63		30	
Д	К	Д	К
Расчеты с поставщиками и подрядчиками		Касса	
3) 2000	1) 3000		2) 400
4) 1000	6) 7000		
7) 7000			
372		62	
Д	К	Д	К
Расчеты с подотчетными лицами		Краткосрочные векселя выданные	
2) 400	5) 200	8) 1000	4) 1000
22		28	
Д	К	Д	К
Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы		Товары	
5) 200		6) 7000	
60		64	
Д	К	Д	К
Краткосрочные займы		Расчеты по налогам и платежам	
	7) 7000	1) 500	

Рис. 5.3. Схема учета процесса снабжения

Следует отметить, что на счетах по учету производственных запасов, кроме непосредственно имеющихся запасов, можно на одном из субсчетов осуществлять также учет транспортно-заго-

товительных расходов.

Пример распределения транспортно-заготовительных расходов на предприятиях, которые применяют отдельный субсчет учета транспортно-заготовительных затрат, представлен в табл. 5.1.

Таблица 5.1

Распределение транспортно-заготовительных расходов на предприятия, которые применяют отдельный субсчет учета транспортно-заготовительных расходов

Содержание	Стоимость запасов, тыс. грн (счета 20, 22)	Транспортно-заготовительные расходы, тыс. грн (отдельный субсчет)
1. Остаток на начало месяца	250	55
2. Поступило за месяц	400	80
3. Выбыло за месяц (потрачено, реализовано и т.д.)	300	62*
4. Остаток на конец месяца (ряд. 1 + ряд. 2 – ряд. 3)	350	73

* Сумма транспортно-заготовительных расходов, которая по распределению приходится на производственные запасы, которые выбыли в отчетном месяце, составляет:

$$\frac{55 + 80}{250 + 400} \times 300 = 62.$$

При условии, если на предприятии было принято решение не учитывать на отдельном субсчете транспортно-заготовительные расходы, возможен их учет (увеличение учетной цены) при оприходовании на склад материалов.

В структуре себестоимости материалы занимают значительный удельный вес, поэтому правильная организация учета, контроля и анализа затрат, связанных с обеспечением предприятия предметами труда, позволяет принять правильные управленческие решения и найти резервы повышения эффективности деятельности предприятия.

5.3. Учет затрат предприятия

5.3.1. Элементы затрат операционной деятельности

Целью учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции является полное и достоверное определение фактических затрат, связанных с производством, а также исчисление себестоимости конкретных видов продукции. Для осуществления контроля за использованием материальных, трудовых и прочих ресурсов, затраты необходимо сгруппировать по определенным признакам.

По экономическому содержанию затраты группируются по экономическим элементам и статьям калькуляции.

Элемент затрат — совокупность экономически однородных затрат.

Нормативным документом, который обеспечивает группирование затрат по экономическим элементам, является Положение (стандарт) бухгалтерского учета 16 “Затраты”.

Положение (стандарт) 16 определяет методологические основы формирования в бухгалтерском учете информации о затратах предприятия и ее раскрытие в финансовой отчетности.

Нормы этого Положения (стандарта) применяются предприятиями, организациями и другими юридическими лицами (далее — предприятия) независимо от форм собственности (кроме банков и бюджетных учреждений).

В соответствии с П(С)БО № 16 “Затраты”, затраты операционной деятельности группируются по таким экономическим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные мероприятия;
- амортизация;
- прочие операционные затраты.

В состав элемента **“Прочие операционные затраты”** включаются затраты операционной деятельности, которые не вошли в состав предыдущих элементов, в частности затраты на командировки, на услуги связи, плата за расчетно-кассовое обслуживание и т.п.

Элементы затрат операционной деятельности

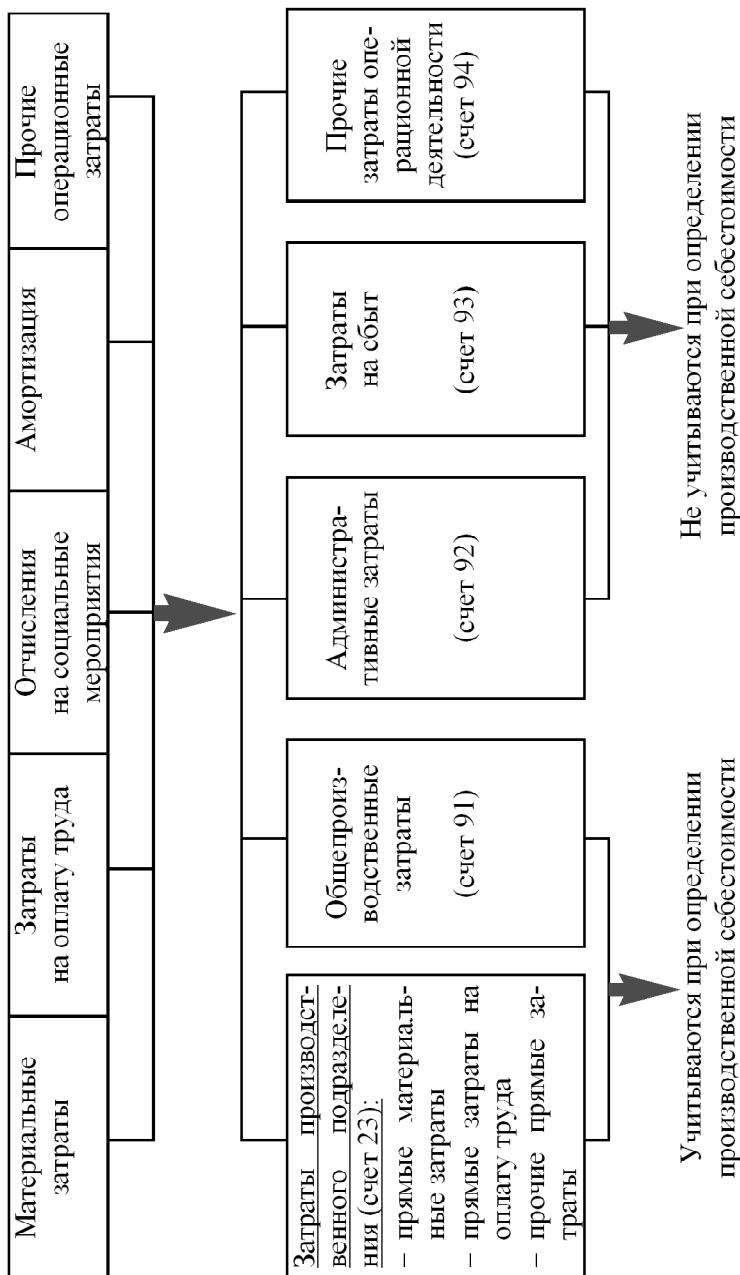


Рис. 5.4. Классификация затрат операционной деятельности

Классификация затрат операционной деятельности представлена на рис. 5.4.

Группирование затрат по элементам не в полной мере обеспечивает информацией о затратах для принятия определенных управленческих решений. С этой целью классификацию затрат по элементам дополняют классификацией затрат по статьям калькуляции, которая дает возможность более детально проанализировать себестоимость продукции, работ, услуг и обнаружить резервы относительно ее снижения. Определение перечня и содержания статей калькуляции себестоимости продукции, работ и услуг предприятия относится к компетенции его руководства и должно быть урегулировано приказом об учетной политике.

5.3.2. Отображение затрат в системе бухгалтерских счетов

Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрено, что учет затрат операционной деятельности может осуществляться как с использованием 8 класса плана счетов “Затраты по элементам”, так и без него.

При условии учета затрат без применения 8 класса плана счетов затраты, которые осуществляются на предприятии, могут сразу со счетов, на которых отображаются такие затраты (13, 20, 22, 25, 37, 39, 63, 65, 66), списываться на затратные счета (23, 91, 92, 93, 94) с дальнейшим списанием затрат счетов 9 класса “Затраты деятельности” на счет 79 “Финансовые результаты”.

Схема учета затрат операционной деятельности без использования бухгалтерских счетов 8 класса показана на рис. 5.5.

Наряду с указанным для учета затрат операционной деятельности по экономическим элементам, а также обобщения информации о затратах предприятия на протяжении отчетного периода используют счета 8 класса “Затраты по элементам”.

Затраты отображаются на счетах бухгалтерского учета, если их оценка может быть достоверно определена в момент выбытия актива или увеличения обязательства, которые приводят к уменьшению собственного капитала предприятия (кроме уменьшения капитала за счет его изъятия или распределения собственниками).

На счетах этого класса ведется учет затрат операционной деятельности по таким элементам затрат: материальные затраты,

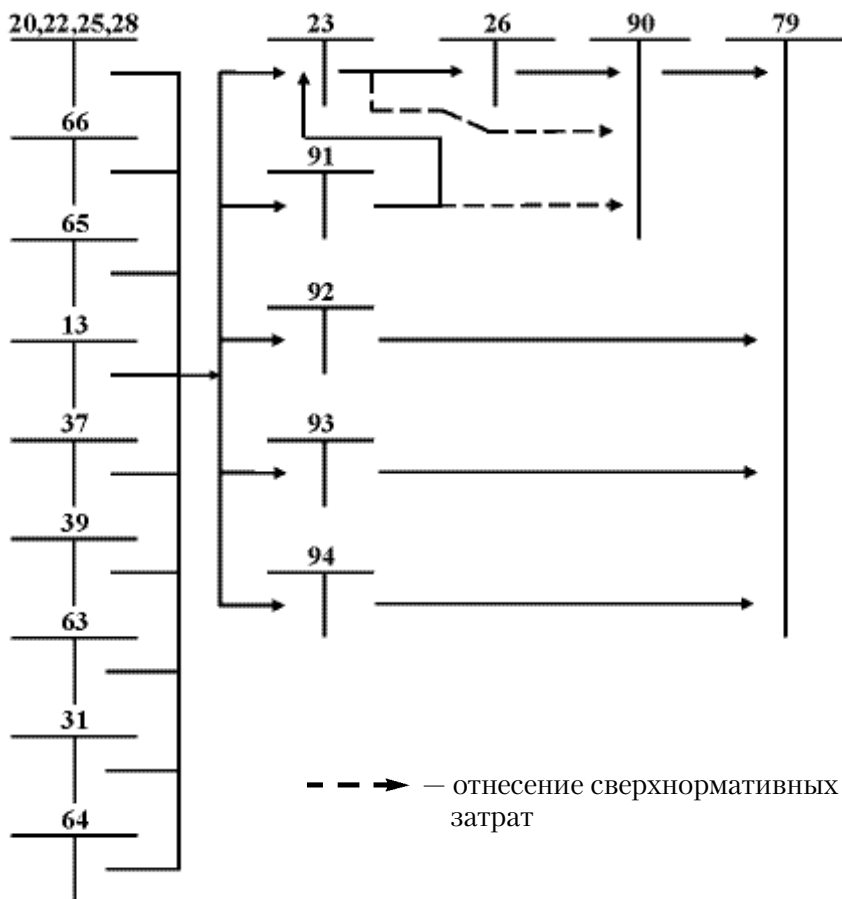


Рис. 5.5. Учет затрат операционной деятельности без использования бухгалтерских счетов 8 класса

затраты на оплату труда, отчисления на социальные мероприятия, амортизация и прочие операционные затраты.

Субъекты малого предпринимательства, а также другие организации, деятельность которых не направлена на осуществление коммерческой деятельности, для учета затрат могут использовать только счета класса 8 со списанием на дебет счета 23 “Производство” ежемесячно сумм в части прямых и производственных накладных затрат (общепроизводственных затрат) и на

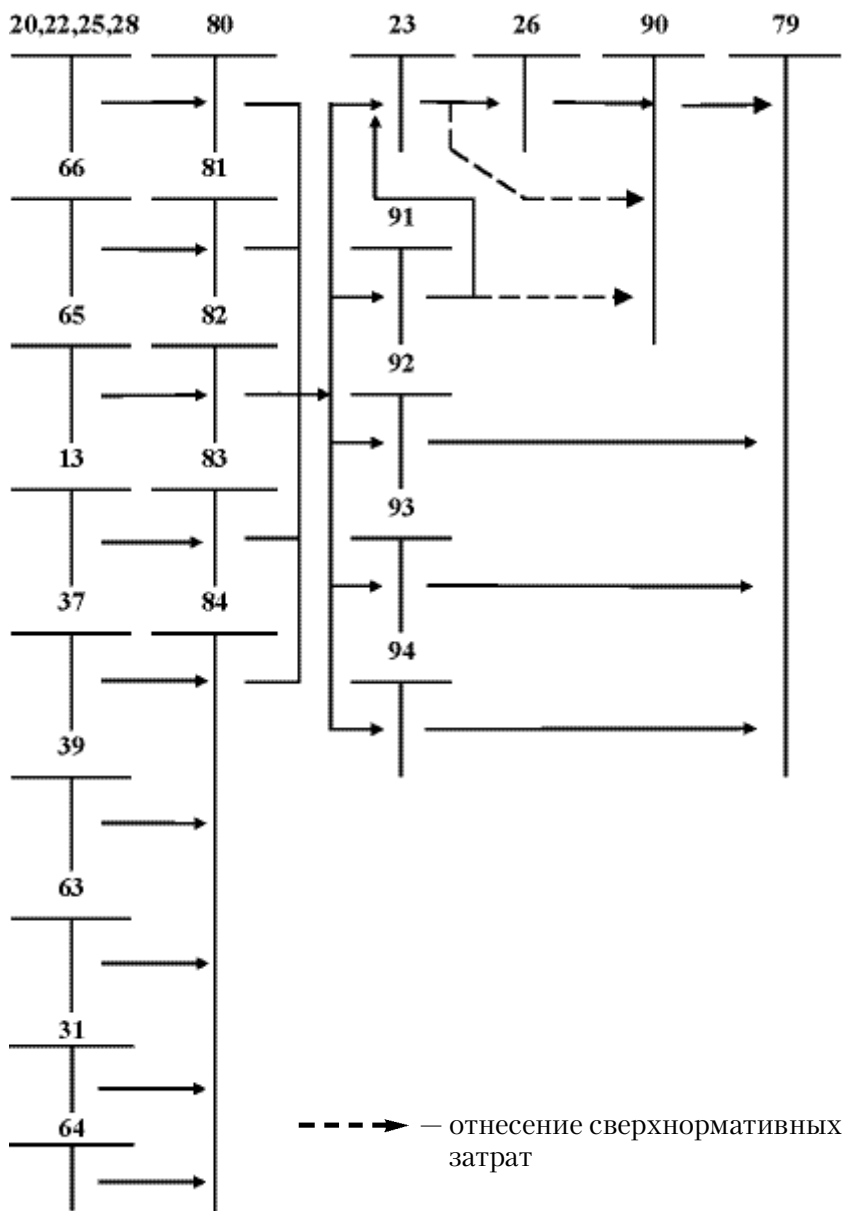


Рис. 5.6. Учет затрат операционной деятельности с использованием бухгалтерских счетов 8 класса

дебет счета 79 “Финансовые результаты” в конце года или ежемесячно сумм в части административных затрат, затрат на сбыт, прочих операционных затрат.

Другие предприятия счета этого класса могут использовать для обобщения информации о затратах по элементам с ежемесячным списанием сальдо счетов в корреспонденции со счетом 23 “Производство” и счетами класса 9 “Затраты деятельности”.

Схема учета затрат операционной деятельности с использованием бухгалтерских счетов 8 класса показана на рис. 5.6.

Счет 80 “Материальные затраты”

Счет 80 “Материальные затраты” предназначен для обобщения информации о материальных затратах за отчетный период.

По дебету счета 80 “Материальные затраты” отображаются суммы признанных материальных затрат, по **кредиту** — списания на счет 23 “Производство” прямых материальных затрат, которые включаются в производственную себестоимость продукции (работ, услуг), в затраты вспомогательных (подсобных) производств, на счета класса 9 — материальных затрат, которые относятся к производственным накладным затратам, административных и сбытовых затрат, или на счет 79 “Финансовые результаты”, если предприятие не применяет счета класса 9.

Счет 80 “Материальные затраты” имеет такие субсчета:

801 “Затраты сырья и материалов”;

802 “Затраты покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий”;

803 “Затраты топлива и энергии”;

804 “Затраты тары и тарных материалов”;

805 “Затраты строительных материалов”;

806 “Затраты запасных частей”;

807 “Затраты материалов сельскохозяйственного назначения”;

808 “Затраты товаров”;

809 “Прочие материальные затраты”.

На субсчете 801 “Затраты сырья и материалов” обобщается информация о затратах сырья и материалов, которые использованы как основные и вспомогательные материалы в операционной деятельности предприятия.

На субсчете 802 “Затраты покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий” обобщается информация о затратах покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий в операционной деятельности предприятия.

На субсчете 803 “Затраты топлива и энергии” обобщается информация о затратах приобретенного топлива и энергии всех видов, которые использованы на технологические и прочие операционные цели, в том числе на изготовление из топлива тепла и электроэнергии, потребленных в операционной деятельности.

На субсчете 804 “Затраты тары и тарных материалов” обобщается информация о затратах тары и тарных материалов, использованных в операционной деятельности.

На субсчете 805 “Затраты строительных материалов” обобщается информация о затратах строительных материалов, которые использованы как основные и вспомогательные материалы в операционной деятельности предприятия.

На субсчете 806 “Затраты запасных частей” обобщается информация о затратах запасных частей, которые использованы для ремонта основных средств, прочих необоротных материальных активов и малоценных и быстроизнашивающихся предметов предприятия.

На субсчете 807 “Затраты материалов сельскохозяйственного назначения” обобщается информация о затратах материалов сельскохозяйственного назначения, которые использованы в операционной деятельности предприятия.

На субсчете 808 “Затраты товаров” ведется учет затрат товаров, использованных для производственно-хозяйственных потребностей, то есть без продажи другим лицам.

На субсчете 809 “Прочие материальные затраты” отображается стоимость выполненных для предприятия работ и услуг производственного и непроизводственного характера (осуществление отдельных операций из производства продукции, обработки сырья и материалов; проведение исследования по испытанию сырья и материалов, которые используются в производстве; транспортные услуги, которые являются составной технологического процесса производства, и т.п.).

Счет 81 “Затраты на оплату труда”

Счет 81 “Затраты на оплату труда” предназначен для обобщения информации о затратах на оплату труда за отчетный период.

По дебету счета 81 “Затраты на оплату труда” отображается сумма признанных затрат на оплату труда, по **кредиту** — списание на счет 23 “Производство” затрат, которые прямо включаются в производственную себестоимость продукции (работ, услуг), в затраты вспомогательных (подсобных) производств, на счета класса 9 — затрат, которые относятся к производственным накладным затратам, административных и сбытовых затрат, или на счет 79 “Финансовые результаты”, если предприятие не применяет счета класса 9.

Счет 81 “Затраты на оплату труда” имеет такие субсчета:

811 “Выплаты по окладам и тарифам”;

812 “Премии и поощрения”;

813 “Компенсационные выплаты”;

814 “Оплата отпусков”;

815 “Оплата прочего неотработанного времени”;

816 “Прочие затраты на оплату труда”.

На субсчете 811 “Выплаты по окладам и тарифам” обобщается информация о затратах на выплату основной заработной платы персонала в соответствии с системой оплаты труда, принятой на предприятии.

На субсчете 812 “Премии и поощрения” обобщается информация о затратах на выплату дополнительной заработной платы (премии, поощрения и т.п.) персонала в соответствии с системой оплаты труда, принятой на предприятии.

На субсчете 813 “Компенсационные выплаты” обобщается информация о затратах на гарантийные и компенсационные выплаты персонала, связанные с индексацией заработной платы и т.п., в порядке и размерах, предусмотренных законодательством.

На субсчете 814 “Оплата отпусков” обобщается информация о затратах на оплату ежегодных отпусков персонала предприятия или ежемесячные отчисления на создание обеспечения будущих выплат отпусков.

На субсчете 815 “Оплата прочего неотработанного времени” обобщается информация о затратах на выплаты персоналу предприятия за неотработанное время, предусмотренные законодательством.

На субсчете 816 “Прочие затраты по оплате труда” обобщается информация о прочих затратах по оплате труда, которые признаются элементами затрат на оплату труда.

Счет 82 “Отчисления на социальные мероприятия”

Счет 82 “Отчисления на социальные мероприятия” предназначен для обобщения информации о затратах и отчислениях на социальные мероприятия.

По дебету счета 82 “Отчисления на социальные мероприятия” отображается надлежащая сумма отчислений на социальные мероприятия, **по кредиту** — списания на счет 23 “Производство” суммы отчислений, которые прямо включаются в производственную себестоимость продукции (работ, услуг), в затраты вспомогательных (подсобных) производств, на счета класса 9 — суммы отчислений, которые относятся к производственным накладным затратам, административных и бытовых затрат, или на счет 79 “Финансовые результаты”, если предприятие не применяет счета класса 9.

Счет 82 “Отчисления на социальные мероприятия” имеет такие субсчета:

821 “Отчисления на пенсионное обеспечение”;

822 “Отчисления на социальное страхование”;

823 “Страхование на случай безработицы”;

824 “Отчисления на индивидуальное страхование”.

На субсчете 821 “Отчисления на пенсионное обеспечение” ведется учет отчислений на обязательное государственное пенсионное страхование.

На субсчете 822 “Отчисления на социальное страхование” ведется учет отчислений на обязательное социальное страхование.

На субсчете 823 “Страхование на случай безработицы” ведется учет отчислений на обязательное социальное страхование на случай безработицы.

На субсчете 824 “Отчисления на индивидуальное страхование” ведется учет отчислений на индивидуальное страхование работников за счет предприятия.

Счет 83 “Амортизация”

Счет 83 “Амортизация” предназначен для обобщения информации о сумме начисленной амортизации основных средств, прочих необоротных материальных активов и нематериальных активов.

По дебету счета 83 “Амортизация” отображается сумма начисленных амортизационных отчислений, **по кредиту** — списа-

ния на счет 23 “Производство” суммы амортизационных отчислений, которые прямо включаются в производственную себестоимость продукции (работ, услуг), в затраты вспомогательных (подсобных) производств, на счета класса 9 — суммы амортизационных отчислений, которые относятся к производственным накладным затратам, административных и сбытовых затрат, или на счет 79 “Финансовые результаты”, если предприятие не применяет счета класса 9.

Счет 83 “Амортизация” имеет такие субсчета:

831 “Амортизация основных средств”;

832 “Амортизация прочих необоротных материальных активов”;

833 “Амортизация нематериальных активов”.

На субсчете 831 “Амортизация основных средств” обобщается информация о начислении амортизации основных средств.

На субсчете 832 “Амортизация прочих необоротных материальных активов” обобщается информация о начислении амортизации прочих необоротных материальных активов.

На субсчете 833 “Амортизация нематериальных активов” обобщается информация о начислении амортизации нематериальных активов.

Счет 84 “Прочие операционные затраты”

Счет 84 “Прочие операционные затраты” предназначен для учета операционных затрат, которые не отображаются на прочих счетах класса 8. Эти затраты являются затратами отчетного периода, если не входят в состав производственной себестоимости продукции, работ, услуг. В частности, в прочие операционные затраты включается стоимость работ, услуг сторонних предприятий, сумма налогов, сборов (обязательных платежей), кроме налогов на прибыль, потери от курсовых разниц, обесценивания запасов, порчи ценностей, списания и уценки активов, сумма финансовых санкций и пр.

Страховые организации могут учитывать на этом счете затраты на перестрахование и выплату страховых сумм и страховых возмещений.

По дебету счета 84 “Прочие операционные затраты” отображается сумма признанных затрат, **по кредиту** — списание на счет 23 “Производство” затрат, которые прямо включаются в

производственную себестоимость продукции (работ, услуг), в затраты вспомогательных (подсобных) производств, на счета класса 9 — производственных накладных затрат, административных и сбытовых затрат или на счет 79 “Финансовые результаты”, если предприятие не применяет счета класса 9.

5.3.3 Учет процесса производства

Процесс производства занимает центральное место в схеме кругооборота хозяйственных средств. Под этим процессом понимаются изготовление продукции на предприятии, выполнение работ и предоставление услуг. Осуществление процесса производства возможно лишь при условии объединения средств труда с предметами труда и при активной роли в этом процессе рабочей силы.

Задачей учета процесса производства непосредственно является:

- учет материальных и трудовых затрат, связанных с процессом производства;
- размежевание осуществленных затрат между количеством готовой продукции и изделиями, которые находятся в незавершенном производстве;
- определение себестоимости единицы готовой продукции, а также анализ динамики изменения структуры себестоимости продукции в разрезе элементов затрат.

Учет затрат на производство продукции, выполнение работ и предоставление услуг осуществляется на специально отведенном в плане счетов счете 23 “Производство”, на котором по дебету показываются затраты, связанные с производством, а по кредиту — оприходование готовой продукции на склад предприятия.

Счет 23 “Производство” по дебету корреспондирует с кредитами счетов: 20 “Производственные запасы” (на сумму потребленных в производстве сырья, материалов и пр.), 66 “Расчеты по выплатам работникам” (на сумму начисленной оплаты труда работникам, занятым непосредственно на производстве), 13 “Износ необоротных активов” (на сумму начисленной амортизации по основным средствам и нематериальным активам, которые задействованы непосредственно в процессе производства), 63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” (на сумму связанных

с производством выполненных для предприятия работ посторонними организациями) и др. Все эти затраты, а также другие в совокупности составляют **производственную себестоимость** изготовленной продукции, выполненных работ и предоставленных услуг.

По кредиту счет 23 “Производство” корреспондирует с дебетами счетов: 26 “Готовая продукция” (на сумму оприходованной из производства на склад готовой продукции), 25 “Полуфабрикаты” (на сумму полученных отходов, пригодных для дальнейшего использования в производственных целях), 90 “Себестоимость реализации” (на сумму выполненных работ и предоставленных услуг посторонним потребителям) и пр.

Наряду этим следует отметить, что не все затраты, связанные с производством продукции, можно сразу отнести на себестоимость конкретного вида продукции.

Исходя из этого, **по целевому назначению** производственные затраты делятся на **основные и накладные**. **Основные затраты** — это затраты, непосредственно связанные с производством продукции, выполнением работ, предоставлением услуг определенного вида (сырье, заработная плата производственных рабочих и пр.). **Накладные затраты** — это затраты, которые не могут быть непосредственно отнесены на себестоимость конкретного вида продукции. Примером таких затрат являются затраты, связанные с обслуживанием производства, которые учитываются по счету 91 “Общепроизводственные затраты”. Распределение накладных затрат и включение их в себестоимость конкретных изделий по дебету аналитических счетов счета 23 “Производство” и кредита счета 91 “Общепроизводственные затраты” осуществляется пропорционально заработной плате или заработной плате и стоимости материалов, израсходованных на производство определенного вида продукции.

Рассмотрим бухгалтерский учет затрат производства по упрощенной схеме. С этой целью на счетах бухгалтерского учета (как синтетических, так и аналитических) отразим следующие хозяйственные операции (см. рис. 5.7).

Пример

Операция 1. Израсходованные производственные запасы в сумме 1000 грн, в частности: на производство продукции А в

66		
Расчеты по выплатам работникам		
Д		К
	2) 1200	

65		
Расчеты по страхованию		
Д		К
	3) 480	

2301		
Производство продукции А		
Д		К
1) 400		
2) 300		
3) 120		
5) 90		
6) 100		
7) 140	8) 1150	
Оборот = 1150	Оборот = 1150	

2302		
Производство продукции В		
Д		К
1) 600		
2) 700		
3) 280		
5) 210		
6) 160	8) 1950	
Оборот = 1950	Оборот = 1950	

91		
Общепроизводственные затраты		
Д		К
2) 200		
3) 80		
4) 20	5) 300	
Оборот = 300	Оборот = 300	

20		
Производственные запасы		
Д		К
	1) 1000	

22		
Малоценные и быстро-изнашивающиеся предметы		
Д		К
	4) 20	

13		
Износ необоротных активов		
Д		К
	6) 260	

63		
Расчеты с поставщиками и подрядчиками		
Д		К
	7) 140	

26		
Готовая продукция		
Д		К
8) 3100		

Рис. 5.7. Схема учета процесса производства

сумме 400 грн; на производство продукции В — 600 грн (Кредит счет. 20 “Производственные запасы” — Дебет счет 2301 “Производство продукции А”, Дебет счет. 2302 “Производство продукции В”).

Операция 2. Начислена заработная плата работникам предприятия — 1200 грн, в частности: занятым на производстве продукции А — 300 грн; на производстве продукции В — 700 грн; работникам общепроизводственного назначения — 200 грн (Кредит счета 66 “Расчеты по выплатам работникам” — Дебет счета 2301 “Производство продукции А”, Дебет счета 2302 “Производство продукции В”, Дебет счета 91 “Общепроизводственные затраты”).

Операция 3. Произведены начисления на заработную плату в фонды социального направления в размере 480 грн и отнесены в частности: на производство продукции А — 120 грн; на производство продукции В — 280 грн; на общепроизводственные затраты — 80 грн (Кредит счета 65 “Расчеты по страхованию” — Дебет счета 2301 “Производство продукции А”, Дебет счета 2302 “Производство продукции В”, Дебет счета 91 “Общепроизводственные затраты”).

Операция 4. Списаны малоценные и быстроизнашивающиеся предметы на общепроизводственные затраты в сумме 20 грн (Дебет счета 91 “Общепроизводственные затраты” — Кредит счета 22 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы”).

Операция 5. Произведено распределение и включение общепроизводственных затрат в стоимость производства, пропорционально объемам начисленной заработной платы на производстве продукции А и В в сумме 300 грн, в частности: на производство продукции А — 90 грн и на производство продукции В — 210 грн (Кредит счета 91 “Общепроизводственные затраты” — Дебет счета 2301 “Производство продукции А”, Дебет счета 2302 “Производство продукции В”).

Операция 6. Начислена амортизация по основным средствам в сумме 260 грн и отнесено: на производство продукции А — 100 грн; на производство продукции В — 160 грн (Кредит счета 13 “Износ необоротных активов” — Дебет счета 2301 “Производство продукции А”, Дебет счета 2302 “Производство продукции В”).

Операция 7. Выполнены подрядной организацией работы на производстве продукции А на сумму 140 грн (Кредит счета 63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” — Дебет счета 2301 “Производство продукции А”).

Операция 8. Оприходована из производства готовая продукция по себестоимости на склад в сумме 3100 грн, в частности: продукцию А в сумме 1150 грн; продукцию В — 1950 грн (Дебет счета 26 “Готовая продукция” — Кредит счета 2301 “Производство продукции А”, Кредит счета 2302 “Производство продукции В”).

Отметим, что с целью определения фактической себестоимости произведенной продукции необходимо к стоимости незавершенного производства на начало месяца (дебетовое начальное сальдо по счету “Производство”) прибавить затраты, которые имели место на протяжении месяца на данном производстве (оборот по дебету счета “Производство”) и вычесть остаток незавершенного производства на конец месяца (дебетовое конечное сальдо по счету “Производство”).

5.4. Учет процесса реализации и определения финансовых результатов

Процесс реализации представляет собой завершающую стадию кругооборота хозяйственных средств, которая непосредственно связана с реализацией готовой продукции, выполненными работ и предоставленными услуг предприятием и, как следствие, с определением финансового результата его деятельности.

В рыночной экономике процессу реализации отводят исключительно важное значение, поскольку все внимание сконцентрировано непосредственно на нуждах потребителей. Вопрос снабжения и организации производства сегодня находятся на втором месте, главными же являются вопросы, что производить и кому продавать, а также каким образом построить свою ценовую политику на рынке, чтобы достичь максимальной экономической эффективности.

Наукой, которая изучает рынок, является маркетинг. Его роль на предприятии связана с определением тех видов продукции, на которые существует спрос, а также влияния изменения формы, качества и цены товара на увеличение объемов его реализации.

Поскольку в бухгалтерском учете находят отображение все стороны хозяйственной деятельности предприятия, то получение обратной информации руководством предприятия об эффективности принятых решений, опять таки осуществляется в

рамках системы бухгалтерского учета, в частности учета процесса реализации.

Исходя из этого, задачами учета процесса реализации есть:

- определение количества и стоимости отгруженной продукции (по учетным ценам);
- определение задолженности покупателей перед предприятием за отгруженную им продукцию, выполненные работы и предоставленные услуги согласно договорам (по ценам реализации);
- соблюдение сроков поставок готовой продукции, выполнения работ и предоставление услуг, а также сроков оплаты со стороны потребителей;
- учет затрат, связанных со сбытом (реализацией, продажей) продукции, товаров, работ и услуг, а также продвижение их на потребительском рынке (затраты на маркетинг и рекламу);
- определение финансового результата (получение прибыли или убытка) от реализации продукции, выполненных работ и предоставленных услуг предприятием как в целом, так и в разрезе конкретных номенклатурных групп товаров и пр.

Следует отметить, что определение полученной прибыли или убытка осуществляется поэтапно. Учитывая уровень подготовки читателя, на данном этапе ограничимся общей схемой определения финансового результата деятельности предприятия.

Во-первых, путем вычитания из дохода (выручки) от реализации продукции (товаров, работ, услуг) суммы налога на добавленную стоимость, определяется **чистый доход (выручка) от реализации продукции (товаров, работ, услуг)**.

Во-вторых, путем вычитания из чистого дохода (выручки) себестоимости реализованной продукции, а также затрат на сбыт — определяем **облагаемую налогом прибыль**.

В-третьих, определяется размер налога на прибыль, который подлежит перечислению в бюджет. **Налог на прибыль** равняется произведению облагаемой налогом прибыли на ставку налога на прибыль.

В-четвертых, путем вычитания из облагаемой налогом прибыли налога, который подлежит перечислению в бюджет, — определяем **чистую прибыль**.

Для учета процесса реализации планом счетов бухгалтерского учета предусмотрено использование следующих счетов: 26

“Готовая продукция”, 28 “Товары”, 30 “Касса”, 31 “Счета в банках”, 34 “Краткосрочные векселя полученные”, 36 “Расчеты с покупателями и заказчиками”, 44 “Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)”, 64 “Расчеты по налогам и платежам”, 70 “Доходы от реализации”, 79 “Финансовые результаты”, 90 “Себестоимость реализации”, 93 “Затраты на сбыт”.

Отообразим учет процесса реализации и определения финансового результата деятельности предприятия на конкретном примере путем использования соответствующих бухгалтерских счетов (рис. 5.8).

Пример

Операция 1. Отгружена готовая продукция покупателю по себестоимости 2000 грн. Данная операция будет отображена в двух проводках: 1) Списано на реализацию готовую продукцию по себестоимости (Кредит счета 26 “Готовая продукция” — Дебет счета 90 “Себестоимость реализации”); 1а) Списано на финансовые результаты себестоимость реализованной продукции (Кредит счета 90 “Себестоимость реализации” — Дебет счета 79 “Финансовые результаты”).

Операция 2. Начислена покупателю задолженность за отгруженную ему продукцию по ценам реализации в сумме 6000 грн (Дебет счета 36 “Расчеты с покупателями и заказчиками” — Кредит счета 70 “Доходы от реализации”).

Операция 3. Вичтена сумма налога на добавленную стоимость из суммы дохода от реализации готовой продукции 1000 грн (Дебет счета 70 “Доходы от реализации” — Кредит счета 64 “Расчеты по налогам и платежам”).

Операция 4. Списан на финансовые результаты чистый доход (выручку) без учета налога на добавленную стоимость — 5000 грн (Дебет счета 70 “Доходы от реализации” — Кредит счета 79 “Финансовые результаты”).

Операция 5. Поступила на расчетный счет предприятия оплата от покупателя (выручка) за поставленную ему продукцию в сумме 3500 грн. (Дебет счета 31 “Счета в банках” — Кредит счета 36 “Расчеты с покупателями и заказчиками”).

Операция 6. Получен от покупателя краткосрочный вексель как гарантийное обязательство относительно оплаты за приобретенный товар в будущем на сумму 2500 грн (Дебет счета 34 “Краткосрочные векселя полученные” — Кредит счета 36 “Расчеты с покупателями и заказчиками”).

26		90	
Д Готовая продукция К		Себестоимость реализации К	
	1) 2000	1) 2000	1a) 2000
79		93	
Д Финансовые результаты К		Д Затраты на сбыт К	
1a) 2000	4) 5000		7) 900
7) 900			
8) 630			
9) 1470			
Об = 5000	Об = 5000		
70		36	
Д Доходы от реализации К		Расчеты с покупателями и заказчиками К	
3) 1000	2) 6000	2) 6000	5) 3500
4) 5000			6) 2500
Об = 6000	Об = 6000		
64		31	
Расчеты по налогам и платежам К		Д Счета в банках К	
	3) 1000	5) 3500	
	8) 630		
44		34	
Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки) К		Краткосрочные векселя полученные К	
	9) 1470	6) 2500	

Рис. 5.8. Схема учета процесса реализации

Операция 7. Списаны на финансовые результаты затраты предприятия, связанные со сбытом продукции в сумме 900 грн (Дебет счета 79 “Финансовые результаты” — Кредит счета 93 “Затраты на сбыт”).

Операция 8. Начислен в бюджет налог на прибыль в размере 30% от налогооблагаемой прибыли — 630 грн (Дебет счета 79 “Финансовые результаты” — Кредит счета 64 “Расчеты по налогам и платежам”).

Объяснение

Облагаемая налогом прибыль 2100 грн = Чистый доход (выручка) 5000 грн (Кредит счета 79) — себестоимость реализованной продукции 2000 грн (Дебет счета 79) — затраты на сбыт 900 грн (Дебет счета 79).

Налог на прибыль 630 грн = Облагаемая налогом прибыль 2100 грн x 30% (ставка налога на прибыль).

Операция 9. Определена нераспределенная прибыль предприятия в размере 1470 грн (Дебет счета 79 “Финансовые результаты” — Кредит счета 44 “Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)”).

Объяснение

Учитывая, что по счетам 7 класса конечное сальдо всегда равняется нулю, уравновесим дебетовый и кредитовый оборот по счету 79. Сумма, которая уравнивает обороты, является или прибылью — если она записана по дебету счета 79 и кредиту счета 44, или убытком — если записана по кредиту счета 79 и дебету счета 44.

Чистая прибыль 1470 грн = Облагаемая налогом прибыль 2100 грн — Налог на прибыль 630 грн.

В конце укажем, что минимальная цена за продукцию, работы и услуги должна покрывать затраты, связанные с их созданием. Чем больше разница между реализационной ценой и себестоимостью продукции, работ и услуг — тем больше положительный результат деятельности предприятия (прибыль) и, как следствие, больше возможностей у субъекта хозяйствования расширить свою деятельность.

5.5. Учет оплаты труда

Связующим элементом между средствами труда и предметами труда в процессе производства является рабочая сила. В свою очередь оплата труда выступает как вознаграждение работникам в соответствии с количеством и качеством вложенного ими труда.

Оплата труда, с одной стороны выступает как доход работника, а с другой — как затраты, связанные с производством той или иной продукции.

В свою очередь, исходя из суммы начисленной оплаты труда, осуществляются как удержания из заработной платы, которые уменьшают сумму к выдаче на руки работнику, так и начисления на заработную плату во внебюджетные социальные фонды, которые увеличивают затраты предприятия.

Задачей учета оплаты труда есть:

- правильное начисление оплаты труда и отображение ее на соответствующих бухгалтерских счетах;
- осуществление начислений и удержаний из заработной платы в соответствии с законодательством;
- своевременный и полный расчет с работниками по оплате труда;
- контроль динамики возрастания или уменьшения фонда оплаты труда на предприятии.

Для учета оплаты труда в плане счетов бухгалтерского учета предусмотрено использование следующих счетов: 15 “Капитальные инвестиции”, 23 “Производство”, 30 “Касса”, 31 “Счета в банках”, 37 “Расчеты с разными дебиторами”, 39 “Затраты будущих периодов”, 64 “Расчеты по налогам и платежам”, 65 “Расчеты по страхованию”, 66 “Расчеты по выплатам работникам”, 81 “Затраты на оплату труда”, 91 “Общепроизводственные затраты”, 92 “Административные затраты”, 93 “Затраты на сбыт” и др.

Используя указанные счета, рассмотрим учет оплаты труда на конкретном примере. Схематически учет оплаты труда показан на рис. 5.9.

Пример

Операция 1. По данным первичных документов начислена заработная плата работникам предприятия в размере 12 000 грн,

в частности: работникам основного производства — 7000 грн; административному персоналу — 5000 грн (Кредит счета 66 “Расчеты по выплатам работникам” — Дебет счета 23 “Производство”, Дебет счета 92 “Административные затраты”).

Операция 2. Произведены начисления на заработную плату в фонды социального направления в размере 4800 грн и отнесены на: затраты основного производства — 2800 грн; административные затраты — 2000 грн (Кредит счета 65 “Расчеты по страхованию” — Дебет счета 23 “Основное производство”, Дебет счета 92 “Административные затраты”).

Операция 3. Произведены удержания из заработной платы подоходного налога — 2500 грн (Дебет счета 66 “Расчеты по выплатам работникам” — Кредит счета 64 “Расчеты по налогам и платежам”).

Операция 4. Произведены удержания из заработной платы в фонды социального направления в сумме 700 грн (Дебет счета 66 “Расчеты по выплатам работникам” — Кредит счета 65 “Расчеты по страхованию”).

Операция 5. Перечислена в бюджет сумма удержанного подоходного налога — 2500 грн (Дебет счета 64 “Расчеты по налогам и платежам” — Кредит счета 31 “Счета в банках”).

Операция 6. Произведены удержания из заработной платы в счет возмещения выданного займа предприятием работнику на индивидуальное жилищное строительство в сумме 400 грн (Дебет счета 66 “Расчеты по выплатам работникам” — Кредит счета 37 “Расчеты с разными дебиторами”).

Операция 7. Перечислена в фонды социального направления сумма начислений и удержаний из заработной платы — 5500 грн (Дебет счета 65 “Расчеты по страхованию” — Кредит счета 31 “Счета в банках”).

Операция 8. Выдана из кассы заработная плата работникам после осуществления всех отчислений и удержаний — 8400 грн (Дебет счета 66 “Расчеты по выплатам работникам” — Кредит счета 30 “Касса”).

Рассмотренный пример дает четкое размежевание относительно начислений на заработную плату и удержаний из заработной платы. Начисления на заработную плату представляют третий тип хозяйственных операций (увеличиваются хозяйственные средства и источники их образования на одну и ту же сумму). Удержания из заработной платы представляют второй

66 Расчеты по выплатам Д работникам К		65 Расчеты по Д страхованию К	
3) 2500	1) 12000	7) 5500	2) 4800
4) 700			4) 700
6) 400			
8) 8400			
23 Д Производство К		37 Расчеты с Д разными дебиторами К	
1) 7000			6) 400
2) 2800			
92 Административные Д затраты К		30 Д Касса К	
1) 5000			8) 8400
2) 2000			
31 Д Счета в банках К		64 Расчеты по налогам Д и платежам К	
	5) 2500	5) 2500	3) 2500
	7) 5500		

Рис. 5.9. Схема учета расчетов по оплате труда

тип хозяйственных операций (одни источники хозяйственных средств возрастают, другие — уменьшаются на одну и ту же сумму). Исходя из того, что они представляют собой две разные экономические категории, корреспонденция счетов при осуществлении начислений или удержаний будет соответственно разной.

Раздел 6

Документация и инвентаризация

В разделе рассматриваются следующие вопросы:

- 6.1. Бухгалтерские документы и требования относительно их оформления*
- 6.2. Классификация документов*
- 6.3. Учетные регистры и формы бухгалтерского учета*
- 6.4. Ошибки в учете и способы их исправления*
- 6.5. Организация документооборота и хранения документов*
- 6.6. Инвентаризация, ее значения и виды*

6.1. Бухгалтерские документы и требования относительно их оформления

Предметом бухгалтерского учета есть совокупность объектов, которые можно объединить в три группы: 1) хозяйственные средства; 2) источники образования хозяйственных средств; 3) хозяйственные процессы.

Отправным моментом при отображении объектов в учете есть их документирование. Это значит, что все объекты должны быть зафиксированы, то есть должны быть свидетельства об их наличии и движении. Роль такого свидетельства выполняет **документ** (от лат. *“documentum”* — свидетельство, доказательство). Итак, **документ** — это письменное свидетельство, которое подтверждает осуществление хозяйственных операций, включая распоряжения и разрешения администрации (собственника) на их проведение.

Исходя из этого **документация** представляет собой способ сплошного и непрерывного отображения объектов бухгалтерского учета (хозяйственных средств, источников образования хозяйственных средств и хозяйственных процессов) путем использования бухгалтерских документов.

На протяжении всего периода существования учета был и остается традиционным носителем бухгалтерской информации лист бумаги установленного образца. Вместе с тем за последние годы понятие носителя учетной информации значительно трансформировалось в связи с развитием вычислительной техники. Так, сегодня разного рода учетные данные могут сохраняться как на магнитных, так и на лазерных дисках.

Но как бы ни изменялись носители учетной информации, сам документ, как свидетельство факта осуществления хозяйственной операции, остается неизменным. Исходя из этого, можно утверждать, что остается и документация как элемент метода бухгалтерского учета.

Порядок документального отображения хозяйственных операций, а также требования относительно оформления документов регламентируются “Положением о документальном обеспечении записей в бухгалтерском учете”, утвержденном приказом Министерства финансов Украины № 88 от 24.05.1995 г.

В указанном нормативном документе отмечено, что первичные документы должны быть составлены в момент проведения каждой хозяйственной операции или, если это невозможно, непосредственно после ее завершения.

Документы, созданные посредством вычислительной техники на машиносчитываемых носителях, применяются в бухгалтерском учете при условии придания им юридической силы и доказательности.

Документ, изготовленный машинным способом, должен быть записан на материальном носителе (магнитном, бумажном), изготовленном и размеченном согласно требованиям соответствующего стандарта и закодированном в соответствии с утвержденной системой кодификации.

На требование контролирующих или судебных органов и собственных контрагентов предприятие, учреждение обязаны за свой счет сделать копии этих документов на бумажном носителе.

Первичные документы (на бумажных и машиносчитываемых носителях информации) для придания им юридической силы и доказательности должны иметь такие обязательные реквизиты:

- название предприятия, учреждения, от лица которых составлен документ;
- название документа (формы);
- код формы;
- дата и место составления;

- содержание хозяйственной операции и его измерители (в натуральных стоимостном выражении);
- должности, фамилии и подписи лиц, ответственных за разрешение и осуществление хозяйственной операции и составление первичного документа.

При применении средств вычислительной и другой оргтехники реквизиты могут быть зафиксированы в виде кода.

Документ может быть подписан лично, с применением факсимиле, штампа, символа или другим механическим или электронным способом удостоверения. Подписи лиц, ответственных за составление первичных документов на вычислительных машинах и других средствах организационной техники, выполняются в виде пароля или другим способом авторизации, что дает возможность однозначно идентифицировать лицо, которое совершило хозяйственную операцию.

Документ на машиносчитываемом носителе должен иметь код лица, ответственного за правильность составления документа. Принадлежность кода конкретному лицу регистрируется организацией создателем документа на машиносчитываемом носителе, а также создаются технические, программные средства и организационные условия, которые исключают возможность пользования чужими кодами.

Физические и юридические лица, которые принимают участие в осуществлении операций, связанных с приемом и выдачей денежных средств, ценных бумаг, товарно-материальных ценностей и прочих объектов имущества, обеспечиваются предприятием, учреждением, которое выполняет эти операции, копиями первичных документов о такой операции.

Первичные документы составляются на бланках типичных форм, утвержденных Министерством статистики Украины, а также на бланках специализированных форм, утвержденных министерствами и ведомствами Украины. **Документирование хозяйственных операций может осуществляться с использованием изготовленных самостоятельно бланков, которые должны обязательно содержать реквизиты типичных или специализированных форм.**

В случаях, установленных законодательством, а также министерствами и ведомствами Украины, бланки первичных документов могут быть отнесены к бланкам строгой отчетности. Бланки строгой отчетности печатаются за образцами типичных форм, утвержденных соответственно Государственным комитетом

статистики по согласованию с Министерством финансов Украины или министерствами и ведомствами по согласованию с Государственным комитетом статистики и Министерством финансов Украины, с обязательным печатанием на бланках квитанций, билетов, талонов, абонементов и т.п. их номинальной стоимости. Все бланки строгой отчетности подлежат нумерации, порядок нанесения которой (нумератором, типографским способом) устанавливают министерства и ведомства.

Порядок использования и учета бланков первичных документов строгой отчетности, а также круг хозяйственных операций, оформления которых ведется на таких бланках, устанавливается отдельными нормативными актами.

Записи в первичных документах, учетных регистрах должны осуществляться только темного цвета чернилами, пастой шариковых ручек, с помощью печатных машинок, принтеров, средств механизации и другими средствами, которые бы обеспечили сохранение этих записей на протяжении установленного срока сохраняемости документов и предотвратили внесение несанкционированных и незаметных исправлений.

Свободные строки в первичных документах подлежат обязательному прочтению.

Руководитель предприятия, учреждения обеспечивает фиксирование фактов осуществления всех хозяйственных операций, которые были проведены, в первичных документах и выполнение всеми подразделениями, службами и работниками правомерных требований главного бухгалтера относительно порядка оформления и представления для учета сведений и документов.

Руководителем предприятия, учреждения утверждается перечень лиц, которые имеют право давать разрешение (подписывать первичные документы) на осуществление хозяйственной операции, связанной с отпуском (расходованием) денежных средств и документов, товарно-материальных ценностей, нематериальных активов и другого имущества. Количество лиц, которые имеют право подписывать документы на осуществление операций по выдаче особенно дефицитных товаров и ценностей, бланков строгой отчетности, должно быть ограничено.

Ответственность за своевременное и качественное составление документов, передачу их в установленные графиком документооборота сроки для отображения в бухгалтерском учете, за достоверность данных, приведенных в документах, несут лица, которые составили и подписали эти документы.

Первичные документы подлежат обязательной проверке работниками, которые ведут бухгалтерский учет, по форме и содержанию, то есть проверяется наличие в документе обязательных реквизитов и соответствие хозяйственной операции действующему законодательству, логическая увязка отдельных показателей.

Запрещается принимать к выполнению первичные документы на операции, которые противоречат законодательным и нормативным актам, установленному порядку приема, сохранения и расходования денежных средств, товарно-материальных ценностей и другого имущества, нарушают договорную и финансовую дисциплину, наносят ущерб государству, собственникам, другим юридическим и физическим лицам. Такие документы должны быть переданы главному бухгалтеру предприятия, учреждения для принятия решения.

Первичные документы, которые прошли обработку, должны иметь отметку, которая исключает возможность их повторного использования: при ручной обработке — дату записи в учетный регистр, а при обработке на вычислительной установке — отпечаток штампа оператора, ответственного за их обработку.

Все документы, которые прилагаются к приходным и расходным кассовым ордерам, а также документы, которые стали основанием для начисления заработной платы и других подобных выплат, подлежат обязательному погашению штампом или ручной надписью “Получено” или “Уплачено” с указанием даты (числа, месяца, года).

6.2. Классификация документов

Для оформления разного рода хозяйственных операций, которые осуществляются на предприятии, используют разные по своей форме и содержанию бухгалтерские документы. Разделение документов на группы за определенными признаками обеспечивает правильное составление и обработку документа, а также понимание его роли в системе документооборота на предприятии.

Бухгалтерские документы независимо от их носителя классифицируются по следующим признакам: **по назначению, по характеру задокументированных операций, по порядку**

составления, по количеству охваченных операций, по месту составления, по способу составления и обработки.

По предназначению документы делятся на: *распорядительные, исполнительные (оправдательные), бухгалтерского оформления, комбинированные*.

Распорядительными называются документы, в которых содержится распоряжение (приказание, задание) относительно осуществления определенной хозяйственной операции. Они представлены такими бухгалтерскими документами, как: платежное поручение (см. образец 6.1) для перечисления денежных средств из расчетного счета предприятия другому предприятию, доверенность на получение материальных ценностей, чек денежной чековой книжки для получения денег из банка в кассу и др. Вместе с тем следует отметить, что распорядительные документы не удостоверяют факта осуществления самой хозяйственной операции, то есть являются лишь основанием для их осуществления.

Исполнительными (оправдательными) называются те документы, которые удостоверяют факт осуществления хозяйственной операции, следовательно, есть основанием для отображения их в учете. Они представлены такими бухгалтерскими документами, как: выписка из расчетного счета предприятия, авансовый отчет относительно использования средств подотчетным лицом (см. образец 6.2.) и пр. Для исполнителей такие документы являются оправдательными относительно осуществления определенных операций, или расходования денежных средств.

Документы **бухгалтерского оформления** составляются в бухгалтерии на основании распорядительных или исполнительных документов, а также данных текущего учета в процессе подготовки для осуществления соответствующих учетных записей. К таким документам относятся разного рода бухгалтерские справки, группировочные ведомости, расчеты (распределения амортизации по подразделением предприятия, распределения общепроизводственных затрат, калькуляционные карточки) и пр. Следует отметить, что документы бухгалтерского оформления не отображают непосредственно факт осуществления хозяйственной операции, а являются лишь основанием для осуществления учетных записей.

В практике бухгалтерского учета широко применяются документы, которые объединяют в себе признаки распорядительных

Образец 6.1.

ПЛАТЕЖНОЕ ПОРУЧЕНИЕ № 57

от “15” марта 2005 г.

Платательщик Акционерное общество “Росток”

Код за ЕГРПОУ 00547038

Банк плательщика

код банка

АКБ “Приоритет” в г. Киев 340560

Получатель

ЗАО “Леснаб”

Код по ЕГРПОУ 02732049

Банк получателя

код банка

АКБ “Классик-Инвест” в г. Черкасы 529188

Сумма буквами

Сорок две тысячи грн. 00 коп.

Назначение платежа

Предоплата за лесоматериал по счету-фактуре № 241 от 5 марта 2005 г., в соответствии с договором от 5 марта 2005 года № 35. в т.ч. НДС – 7000,00.

Подпись плательщика

= Иваненко

Проведено банком

“ ” 200 г.

= Петренко

Подпись банка

М. П.

Получено банком

“ ” 200 г.

0401001

ДЕБЕТ СУММА

счет №

26003404705507

42000,00

КРЕДИТ

счет №

счет №

26008472494805

Образец 6.2

Название предприятия
Идентификационный
код ЕГРПОУ

АО «Росток»

Утвержден приказом ГНА Украины
от 19.09.2003г. № 440

00547038

Отдел
Цех

Должность
Профессия

Зам. директора
Зам. директора

Проводка
январь 2006 г.

Ф.И.О.
Идентификационный
номер

Остапенко М.Т.
2642914507

ОТЧЕТ ОБ ИСПОЛЬЗОВАНИИ ДЕНЕГ, ВЫДАННЫХ
НА КОМАНДИРОВКУ ИЛИ ПОД ОТЧЕТ

№ 7 от 25 января 2006 г.

Назначение аванса на командировку в г. Винница	Целесообразность затрат подтверждаю:
Остаток предыдущего аванса	Сумма 25.01.2006 г.
Перерасход (за наличием)	ПОДПИСЬ = Саламар
Получено (от кого, № и дата документа)	Отчет проверен Раздел пар. ст.
1. Касса № 21/22.01.06 г.	К утверждению 372 150-00
2.	150-00 грн.
3.	
Всего получено	Дата 25.01.2006 г.
Израсходовано	Бухгалтер = Петренко
Остаток	Отчет утвержден в сумме
Перерасход	Сто пятьдесят грн. 00 коп.

Приложение 3 документа (прописью)

25 января 2006 г. = Иваненко (подпись)

Остаток внесен в сумме 50-00 грн. по кассовому № 24 от 25.01. 2006 г.

Перерасход выдан 200 г. Подпись Перечень документов приведен на обороте.

Расчет штрафа и суммы одержанного налога за несвоевременно возвращенные потраченные деньги на командировку или под отчет:
При несвоевременности возвращения суммы излишне выплаченных денег не позже граничного срока (к концу третьего банковского дня, следующего за днем, в котором плательщик налога оканчивает данную командировку или оканчивает выполнение отдельного гражданско-правового действия по поручению и за счет лица, которое выдала деньги под отчет), но не позже отчетного месяца, на который приходится последний день такого граничного срока:
Сумма штрафа (грн.) = несвоевременно возвращенная сумма (грн.) X 15:100.
При возвращении суммы излишне выплаченных денег на протяжении отчетного месяца, на который приходится граничный срок возвращения:
Сумма налога (грн.) = не возвращенная сумма (грн.) X ставка налога (пункт 7.1. статьи 7 Закона Украины «О налоге с доходов физических лиц») : 100.
Сумма штрафа (грн.) = не возвращенная сумма (грн.) X 15:100.

Подпись лица, составившего расчет

Дата составления расчета 200 г.

С расчетом ознакомлен: подпись (Фамилия, Имя, Отчество)

Дата

РАСПИСКА. Принят на проверку от Остапенко М.Т.
авансовый отчет 25 января 2006 г. на сумму 150-00 грн.
Документов три 200 г. ПОДПИСЬ = Петренко

Продолжение образца 6.2

Оборотная сторона отчета об использовании денег, выданных на командировку или под отчет

Дата	Пор. № док.	Кому, за что и на основании какого документа уплачено	Сумма	Дебет	
				счет	карт.
22.01.05 г.	1.	Билет Киев - Винница	16-50 грн	92	
24.01.05 г.	2.	Билет Винница - Киев	19-50 грн	92	
24.01.05 г.	3.	Квитанция за проживание	64-00 грн	92	
		Суточные (2 дня x 25 грн.)	50-00 грн	92	
		Всего	150-00 грн		

Подпись подотчетного лица = Остапенко Дата 25 января 2006 г.

документов, исполнительных, а также документов бухгалтерского оформления. Документы, которые объединяют функции указанных выше документов, называются **комбинированными**. Примером таких документов могут быть: расходный кассовый ордер, в котором содержатся как распоряжение руководителя относительно выдачи денег из кассы, так и подтверждение выполнения операции (подписи кассира и получателя); расходная накладная, которая содержит как распоряжение относительно выдачи со склада определенных производственных запасов, так и подтверждение выполнения операции (подписи кладовщика и получателя) и пр.

По характеру задокументированных операций бухгалтерские документы делятся на: **денежные, материальные, расчетные**.

С помощью **денежных документов** оформляются операции, связанные с движением денежных средств на предприятии. Таковыми документами являются, в частности; приходный и расходный кассовые ордера (см. образец 6.3), чек денежной чековой книжки для получения средств из банка в кассу, объявление на внесение денежной наличности для сдачи денег из предприятия в банк.

Материальными документами оформляются операции, связанные с движением товарно-материальных ценностей на

Образец 6.3

АО "Росток"
(предприятие, организация)

Типовая форма № КО-2
Утверждена приказом Минстата Украины
от 15.02.96. р. № 51

Идентификационный код
по ЕДРПОУ 00547038

Код по УКУД

РАСХОДНЫЙ КАССОВЫЙ ОРДЕР

Номер документа	Дата составления	Корреспондирующий счет, субсчет	Код аналитического учета	Сумма	Код целевого назначения
1	2	3	4	5	6
2	8.01.05		372		7
				250-00	8

Выдать _____ Тимчук Г.А.
(фамилия, имя, отчество)

Основание _____ Приказ о командировке № 2
Двести пятьдесят грн. 00 коп. _____ грн.
(прописью)

Приложение
Руководитель _____ = Иваненко
Главный бухгалтер _____ = Петренко
Получил _____ Двести пятьдесят грн. 00 коп. _____ грн.
(прописью)

“ 5 ” января 200 5 г.
Подпись _____ = Тимчук
По паспорту серии КВ № 340057, выданному Деснянским РВЛК, г. Киев 11.07.2000 г.
(наименование, номер, дата и место выдачи документа, который удостоверяет личность получателя)

Выдал кассир _____ = Сидоренко

предприятия. Они представлены такими документами, как приходная накладная, расходная накладная, лимитно-заборная карточка (см. образец 6.4) и др.

Документы, с помощью которых осуществляются расчеты между предприятиями, организациями и учреждениями, называются **расчетными**. Такие документы представлены, в частности, платежным поручением (см. образец 6.1), платежным требованием-поручением, с помощью которых осуществляются операции на расчетном счете.

По порядку составления бухгалтерские документы делятся на **первичные и сводные**.

Первичные документы составляются непосредственно во время осуществления хозяйственной операции. Они представлены такими документами, как платёжное поручение (см. образец 6.1), приходные и расходные кассовые ордера (см. образец 6.3), приходные и расходные накладные, товарно-транспортные накладные, наряды на сдельную работу и пр.

В свою очередь, **сводные бухгалтерские документы** составляются на основании данных каждого первичного документа путем группирования и подсчета их показателей. Такие документы представлены, в частности, такими как: кассовый отчет, авансовый отчет (см. образец 6.2), книга складского учета, отчет о движении товарно-материальных ценностей, которые составляются на основании данных первичных учетных документов.

По количеству охваченных операций бухгалтерские документы делятся на **разовые и накопительные**.

Для оформления одной или нескольких операций, выполнение которых предусмотрено сразу, используют **разовые документы**. После составления разовые документы являются основанием для осуществления на их основе соответствующих бухгалтерских проводок. Разовые документы представлены, в частности, такими как: **первичные документы** (приходный и расходный кассовые ордера (см. образец 6.3), накладные на оприходование и отпуск производственных запасов со склада (как одного, так и нескольких наименований производственных запасов одновременно), платежное поручение (см. образец 6.1), доверенность на получение товарно-материальных ценностей и пр.), а также **сводные документы** (отчет о движении товарно-материальных ценностей, кассовый отчет, выписка банка из расчетного счета предприятия, авансовый отчет (см. образец 6.2) и пр.).

АО "Росморг"

Идентификационный код за ЕГРПОУ

Типовая форма № М-9
Утверждена приказом Минстата Украины
от 21.06.1996 г. № 193

Код за УКУД

0	0	5	4	7	0	3	8
---	---	---	---	---	---	---	---

ЛИМИТНО - ЗАБОРНАЯ КАРТОЧКА

[illegible]

Всего записей по лимитно-заборной карточке
Начальник отдела, который установил лимит
= Иваненко

Начальник подразделения, который
получил материальные ценности

Заведующий складом

$$= \mathbb{K}_{YK}$$

Накопительные документы используются с целью оформления нескольких однородных хозяйственных операций, выполнение которых предусмотрено на протяжении определенного периода (недели, декады, месяца). Следует отметить, что данные документы являются основанием для осуществления на их основе дальнейших учетных записей лишь при условии отображения в них последней операции и закрытия документа, то есть, подведения итога по всем записям. Примером накопительных документов могут быть: лимитно-заборная карточка, наряды на сдельную работу (как индивидуальный, так и для бригады) и пр.

По месту составления бухгалтерские документы делятся на *внутренние и внешние*.

Внутренними называются такие документы, которые были составлены на том предприятии, где осуществлялась та или другая хозяйственная операция.

Внешними называются документы, которые поступили в адрес предприятия от других предприятий, организаций, учреждений.

По способу составления и обработки бухгалтерские документы делятся на такие, которые оформляются *вручную*, а также *с помощью ЭВМ*.

Следует отметить, что фактически все бухгалтерские документы в рамках всей системы учета могут быть одновременно и такими, которые оформляются вручную, и такими, которые составляются с помощью ЭВМ. Деление и размежевание документов возможны лишь на отдельно взятом предприятии, которое характеризуется конкретной степенью механизации участков учетной работы. Так, на одном предприятии документы могут быть такими, которые оформляются вручную, другие — с помощью ЭВМ, а в это же время на другом предприятии все может быть наоборот.

Рассмотренную классификацию бухгалтерских документов можно обобщить с помощью рис. 6.1.

Классификация бухгалтерских документов за определенными признаками показала, что фактически каждый документ относится одновременно к разным классификационным группам. Так, например, платежное поручение для перечисления денег поставщику через учреждение банка по назначению есть распорядительным документом, по характеру задокументированных

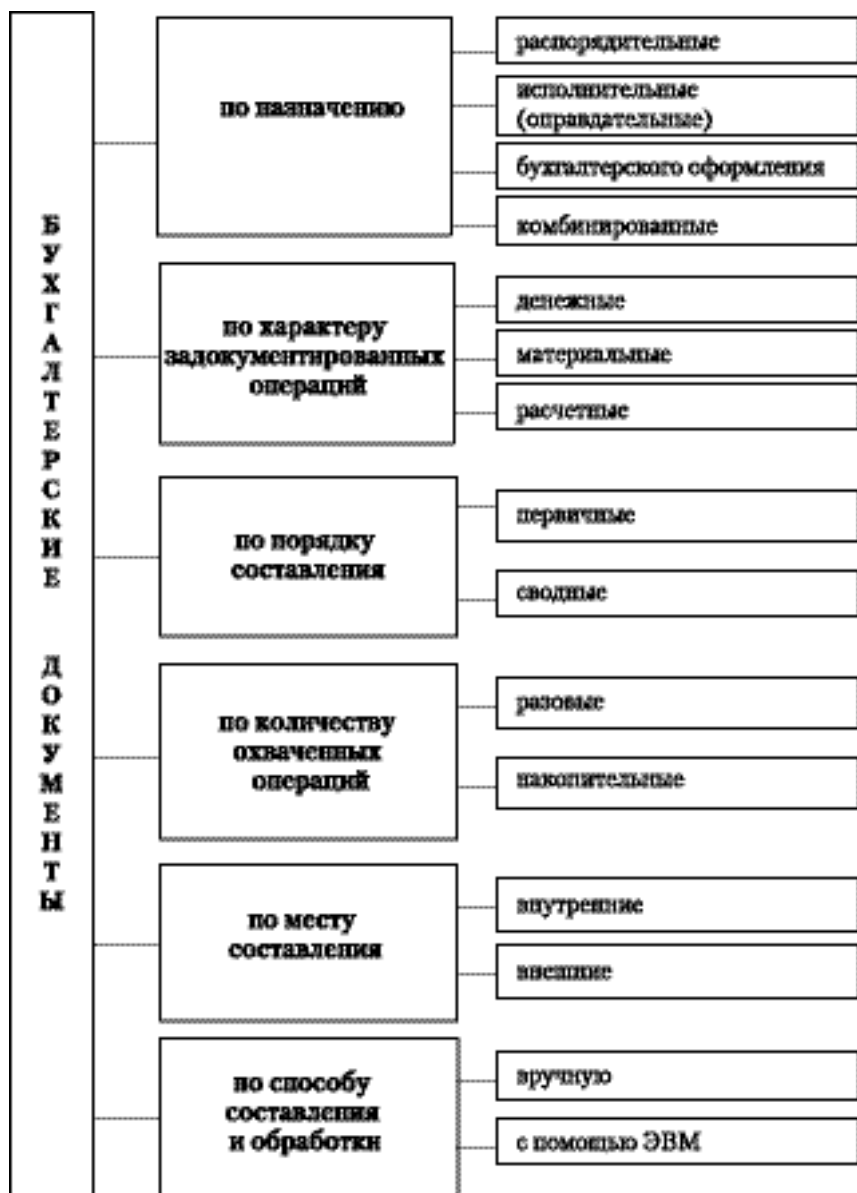


Рис. 6.1. Классификация бухгалтерских документов

операций — денежным, по порядку составления — первичным, по количеству охваченных операций — разовым, по месту составления — внутренним и по способу составления — такой, который составляется вручную или с помощью ЭВМ, в зависимости от уровня механизации учетной работы на конкретном предприятии.

Таким образом, правильное понимание классификации бухгалтерских документов дает возможность соответственно оценить назначение каждого документа при отображении хозяйственных операций, которые осуществляются в процессе хозяйственной деятельности.

6.3. Учетные регистры и формы бухгалтерского учета

С целью хронологического, систематического или комбинированного накопления, группирования и обобщения информации о хозяйственных операциях, которые содержатся в принятых к учету первичных документах, используются учетные регистры (книги, ведомости, журналы и пр.).

Исходя из этого, можно отметить, что **учетный регистр** представляет собой способ группирования информации из первичных документов, который отображает изменения в структуре объектов бухгалтерского учета за определенный промежуток времени.

Учетные регистры составляются ежемесячно, подписываются исполнителями и главным бухгалтером или лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета предприятия.

Ведение учетных регистров и контрирование документов первичного учета осуществляются с применением, по меньшей мере, кода класса счетов и кода синтетического счета.

Разрез (детализация) аналитической информации в регистрах бухгалтерского учета предприятием может расширяться, изменяться, в зависимости от конкретных потребностей.

Аналитические данные в учетных регистрах должны согласовываться с данными синтетического учета на последнее число месяца.

Хозяйственные операции отображаются в учетных регист-

рах во время поступления первичных документов или итогами за месяц, в зависимости от характера и содержания операций. Информация в учетные регистры переносится после проверки первичных документов по форме и содержанию.

Информация о хозяйственных операциях предприятия за отчетный период (месяц, квартал, год) из учетных регистров используется для составления финансовой отчетности.

В свою очередь, **форма бухгалтерского учета** выступает как определенная система регистров бухгалтерского учета, порядка и способа регистрации и обобщения информации в них. Она избирается предприятиями самостоятельно с соблюдением единых основ бухгалтерского учета и с учетом особенностей своей деятельности и технологии обработки учетных данных.

Исходя из практики, наиболее распространенными формами бухгалтерского учета на данное время есть журнально-ордерная форма, упрощенная и автоматизированная (компьютерная) формы бухгалтерского учета.

Итак, рассмотрим детально указанные формы бухгалтерского учета.

Журнально-ордерная форма учета

Приказом Министерства финансов Украины № 356 от 29.12.2000 г. были утверждены “Методические рекомендации по применению регистров бухгалтерского учета”.

Методическими рекомендациями предусмотрено применение журналов и ведомостей, которые указаны в табл. 6.1.

Методические рекомендации по применению регистров бухгалтерского учета направлены на обобщение в регистрах бухгалтерского учета (кроме регистра внебалансового учета) методом двойной записи информации о наличии и движении активов, капитала, обязательств и факты финансово-хозяйственной деятельности предприятий, организаций и других юридических лиц (кроме банков и бюджетных учреждений), их филиалов, отделений, представительств независимо от форм собственности, организационно-правовых форм и видов деятельности, на накопление аналитических данных о составе и движении активов, капитала и обязательств, доходов, затрат, финансовых результатов.

Таблица 6.1

Учетные регистры журнально-ордерной формы учета

Номера		Наименование и назначение регистров
Журналов	Ведомостей	
1	2	3
Учет денежных средств и денежных документов		
1	—	Журнал 1 за кредитом счетов 30, 31, 33
—	1.1	Ведомость за дебетом счета 30
—	1.2	Ведомость за дебетом счета 31
—	1.3	Ведомость за дебетом счета 33
Учет долгосрочных и краткосрочных займов		
2	—	Журнал 2 за кредитом счетов 50, 60
Учет расчетов, долгосрочных и текущих обязательств		
3		Раздел I Журнала 3. Учет расчетов за товары, работы, услуги, других расчетов и резерва сомнительных долгов (за кредитом счетов 16, 34, 36, 37, 38, 51, 62, 63, 68)
		Раздел II Журнала 3. Учет расчетов с бюджетом, учет долгосрочных и текущих обязательств (за кредитом счетов 17, 52, 53, 54, 55, 61, 64, 67, 69)
	3.1	Ведомость аналитического учета расчетов с покупателями и заказчиками
	3.2	Ведомость аналитического учета расчетов с разными дебиторами
	3.3	Ведомость аналитического учета расчетов с поставщиками и подрядчиками
	3.4	Ведомость аналитического учета выданных и полученных векселей
	3.5	Ведомость аналитического учета расчетов по другим операциям
	3.6	Ведомость аналитического учета расчетов с бюджетом
Учет необоротных активов и финансовых инвестиций		
4		Раздел I Журнала 4. Учет основных средств других необоротных материальных активов, нематериальных активов и износа необоротных активов (за кредитом счетов 10, 11, 12, 13, 19)
	—	Раздел II Журнала 4. Учет капитальных и финансовых инвестиций и других необоротных активов (за кредитом счетов 14, 15, 18, 35)

Продолжение табл. 6.1

1	2	3
	4.1	Ведомость аналитического учета капитальных инвестиций
	4.2	Ведомость аналитического учета финансовых инвестиций
	4.3	Ведомость аналитического учета нематериальных активов
Учет затрат		
5, 5А*	–	Раздел I Журнала 5 и Журнала 5А за кредитом счетов 90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99 и раздел II Журнала 5 и Журнала 5А по кредитам счетов по журналам 1, 2, 3, 4, 6
	–	Раздел III Журнала 5 по кредитам счетов 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 39, 65, 66, 91
	–	Раздел III А Журнала 5А по кредитам счетов 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 39, 65, 66, 80, 81, 82, 83, 84, 91
	–	Раздел III Б Журнала 5А по кредитам счетов 20, 22, 39, 65, 66
		Раздел IV Журнала 5 и Журнала 5А. Аналитические данные к счету 28 “Товары”
	5.1	Ведомость аналитического учета запасов
Учет доходов и результатов деятельности		
6	–	Журнал 6 по кредитам счетов 70, 71, 72, 73, 74, 75 76, 79
	–	Раздел II “Аналитические данные о доходах”
Учет собственного капитала и обеспечение обязательств		
7	–	Журнал 7 по кредитам счетов 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49
	7.1	Ведомость аналитических данных счета 42 “Дополнительный капитал”
	7.2	Ведомость аналитических данных счета 44 “Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)”
	7.3	Ведомость аналитических данных счета 47 “Обеспечение будущих затрат и платежей”
–	8	Ведомость внебалансового учета

Схему журнально-ордерной формы учета можна представить с помощью рис. 6.2.

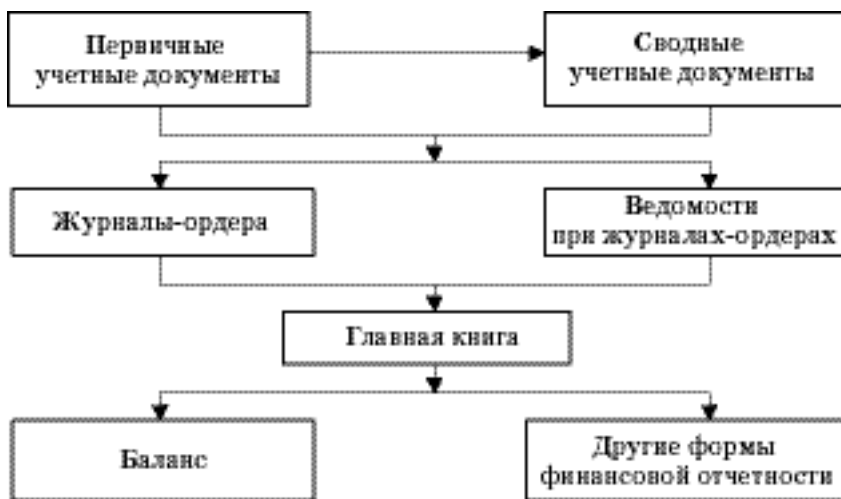


Рис. 6.2. Схема журнально-ордерной формы учета

Приказом Министерства финансов Украины № 422 от 25.06.2003 г. утверждены “Методические рекомендации по применению регистров бухгалтерского учета малыми предприятиями”.

Методические рекомендации предназначены для ведения регистров бухгалтерского учета юридическими лицами — субъектами предпринимательской деятельности любой организационно-правовой формы и формы собственности (кроме банков) с признаками малых предприятий.

Рекомендациями определено, что обобщение информации о хозяйственных операциях малые предприятия могут осуществлять по простой и упрощенной форме бухгалтерского учета.

Простая форма бухгалтерского учета

Простая форма бухгалтерского учета применяется малыми предприятиями с незначительным документооборотом (количеством хозяйственных операций), которые осуществляют деятельность по выполнению нематериалоемких работ и услуг. Данная

форма учета предусматривает использования Журнала учета хозяйственных операций (см. рис. 6.3).

Регистрация операций				Корреспонденция счетов бухгалтерского учета							
№ п/п	Дата и номер соответственного документа	Содержание операции	Сумма	10 “Основные средства”		13 “Износ необоротных активов”		15 “Капитальные инвестиции”		и т.д.	
				Д	К	Д	К	Д	К	Д	К
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Рис. 6.3. Схема Журнала учета хозяйственных операций

В Журнале учета хозяйственных операций (далее — Журнал) записи осуществляются на основании первичных и сводных учетных документов, ведомостей начисления заработной платы и амортизации и т.п. с отображением суммы операции на счетах бухгалтерского учета.

Журнал ведется ежемесячно. Данные строки “Сальдо на конец месяца” из Журнала за предыдущий месяц переносятся в строке “Сальдо на начало месяца” Журнала за отчетный месяц по каждому счету бухгалтерского учета.

В графе 3 “Содержание операции” в хронологической последовательности позиционным способом отображаются хозяйственные операции отчетного месяца с указанием суммы операции в графе 4 и одновременно в графах “Дебет” и “Кредит” двух счетов бухгалтерского учета соответствующих видов активов, собственного капитала, обязательств, доходов и затрат.

Итоговые данные в Журнале определяют подсчетом суммы оборотов за дебетом и за кредитом всех счетов бухгалтерского учета и выводением сальдо на конец месяца. Суммы дебетовых и кредитовых оборотов за месяц должны быть одинаковыми и равняться сумме из графы 4 “Сумма хозяйственной операции” в строке “Всего оборотов за месяц”.

Для аналитического учета расчетов по оплате труда, с дебиторами и кредиторами малые предприятия применяют Ведомость 3-М (см. прил. А3) итоговые данные которой (без повторения за-

писей, которые осуществляются в Журнале непосредственно из первичных документов) заносятся в Журнал учета хозяйственных операций с пометкой в графе 3 “Ведомость 3-М”.

Упрощенная форма бухгалтерского учета

Упрощенная форма бухгалтерского учета предусматривает обобщение информации о хозяйственных операциях в таких регистрах бухгалтерского учета:

- **Ведомость 1-М.**

Раздел I. Учет денежной наличности и денежных документов.

Раздел II. Учет денежных средств и их эквивалентов.

- **Ведомость 2-М.** Учет запасов.

- **Ведомость 3-М.**

Раздел I. Учет расчетов с дебиторами и кредиторами, по налогам и платежам, долгосрочных обязательств и доходов будущих периодов.

Раздел II. Учет расчетов по оплате труда.

- **Ведомость 4-М.**

Раздел I. Учет необоротных активов и амортизации (износа).

Раздел II. Учет капитальных и финансовых инвестиций и прочих необоротных активов

- **Ведомость 5-М.**

Раздел I. Учет затрат.

Раздел II. Учет затрат на производство.

Раздел III. Учет доходов и финансовых результатов.

Раздел IV. Учет собственного капитала, затрат будущих периодов, обеспечений будущих затрат и платежей.

- **Оборотно-сальдовая ведомость**

Типовые формы ведомостей упрощенной формы бухгалтерского учета приведены в приложениях А1–А6.

Сумма по любой операции отображается в ведомостях учета по счету, который кредитруется, и одновременно (по сумме операции или общим итогом оборотов за месяц) в ведомостях учета за счетом, который дебетуется, с указанием корреспондирующего счета.

Остатки денежных средств по ведомостям должны быть сопоставлены с соответствующими данными первичных и сведенных документов, на основании которых были сделаны записи (отчет кассира, банковские выписки и т.п.).

В ведомостях указывается месяц, за который они составляются.

Учет денежной наличности, денежных средств, их эквивалентов и денежных документов

Систематизация информации о наличии и движении денежной наличности, денежных средств на счетах в банках, эквивалентов денежных средств в дороге и денежных документов осуществляется в **Ведомости 1-М** (см. прил. А1).

В разделе I “Учет денежной наличности и денежных документов” осуществляются записи по операциям с денежной наличностью и денежными документами за дебетом и кредитом счета 30 “Касса”.

В разделе II “Учет денежных средств и их эквивалентов” осуществляются записи по операциям на счетах в банках, в дороге, эквивалентов денежных средств за дебетом и кредитом счета 31 “Счета в банках”.

Записи в Ведомости 1-М осуществляются на основании первичных и сводных учетных документов (отчетов кассира и добавленных к ним прибыльных и расходных кассовых ордеров, выписок банка и приложенных к ним документов и т.п.) в разрезе корреспондирующих счетов в хронологическом порядке.

Учет запасов

Ведомость 2-М (см. прил. А 2) используется для отображения оборотов за дебетом и кредитом счетов 20 “Производственные запасы”, 21 “Животные на выращивании и откорме”, 22 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы”, 25 “Полуфабрикаты”, 26 “Готовая продукция”, 27 “Продукция сельскохозяйственного назначения”, 28 “Товары”. В ведомости отмечается код и название соответствующего счета бухгалтерского учета, относительно которого вносятся данные об остатке и хозяйственных операциях.

Записи в Ведомости 2-М проводятся на основании первичных документов, отчетов о движении товарно-материальных ценностей по складам, или материальных отчетов, в которых обобщаются поступления запасов и их использование, а также выбытие за отчетный месяц.

Учет расчетов с дебиторами и кредиторами, по налогам и оплате труда

Систематизация хозяйственных операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками, с подотчетными лицами, разными дебиторами и кредиторами, участниками, по налогам и платежам, по отчислению на пенсионное обеспечение, социальное страхование, страхование на случай безработицы, индивидуальное страхование и страхование имущества, расчетам по оплате труда, доходов будущих периодов и резерва сомнительных долгов осуществляется в **Ведомости 3-М** (см. прил. А3).

В Ведомости 3-М отображаются обороты по дебету и кредиту счетов:

- **в разделе I** **“Учет расчетов с дебиторами и кредиторами, по налогам и платежам, учет долгосрочных обязательств и доходов будущих периодов”** – 34 “Краткосрочные векселя полученные”, 36 “Расчеты с покупателями и заказчиками”, 37 “Расчеты с разными дебиторами”, 55 “Другие долгосрочные обязательства”, 62 “Краткосрочные векселя выданные”, 63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”, 64 “Расчеты по налогам и платежам”, 67 “Расчеты с участниками”, 68 “Расчеты по прочим операциям”, 69 “Доходы будущих периодов”;
- **в разделе II** **“Учет расчетов по оплате труда”** – 66 “Расчеты по выплатам работникам”.

В разделе I Ведомости 3М записи группируются по указанным в нем счетами путем вписывания перед началом записей в графу 3 кода и названия соответствующего счета бухгалтерского учета, относительно которого дальше осуществляются записи. Для заполнения других граф используются данные Ведомостей 1-М, 3-М, 4-М и 5-М.

Записи осуществляются на протяжении месяца на основании принятых к учету первичных документов по хозяйственным операциями, относительно которых корреспондируются указанные в Ведомости счета бухгалтерского учета

Для учета выданных и полученных векселей, расчетов с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками, участниками и подотчетными лицами, с другими дебиторами и кредиторами в графе 3 раздела I отмечается название (фамилия) дебитора (кредитора).

При отображении расчетов с дебиторами и кредиторами в Ведомости отводится необходимое количество строк для записей относительно расчетов с ними.

Для учета расчетов с бюджетом, по отчислениям на пенсионное обеспечение, социальное и прочие виды страхования в графе 3 раздела I указываются виды налогов, платежей и отчислений. За каждым видом налогов, платежей и отчислений ежемесячно отображаются начисленные и подлежащие к возмещению суммы налогов и платежей, их погашения, списания и т.п. Сальдо на конец месяца определяется отдельно за каждым видом налога.

Доходы будущих периодов отображаются в разделе I Ведомости 3-М по видам доходов.

В разделе II Ведомости 3-М отображаются расчеты по выплатам работникам. За кредитом счета 66 отображаются операции, связанные с начислением работникам основной и дополнительной заработной платы, премии, помощи по временной нетрудоспособности и т.п. За дебетом счета отображаются все вычитания из заработной платы работников (подходного налога, в Пенсионный фонд, в фонды страхования), а также суммы выплаченных авансов и заработной платы.

Учет необоротных активов, начисленной амортизации, капитальных и финансовых инвестиций и прочих необоротных активов

Для систематизации информации о наличии, движении и износе необоротных активов (основных средств, других необоротных материальных активов, нематериальных активов), о капитальных и финансовых инвестициях и прочих необоротных активах ведется **Ведомость 4-М** (см. прил. А 4).

В Ведомости 4-М отображаются обороты за дебетом и кредитом счетов:

- **в разделе I** **“Учет необоротных активов и износа”** — 10 “Основные средства” и 13 “Износ необоротных активов”;
- **в разделе II** **“Учет капитальных и финансовых инвестиций и прочих необоротных активов”** — 14 “Долгосрочные финансовые инвестиции”, 15 “Капитальные инвестиции”, 18 “Прочие необоротные активы”, 35 “Текущие финансовые инвестиции”.

В разделе I Ведомости 4-М осуществляются записи на основании первичных и сводных учетных документов (актов при-

ема-передачи (внутреннего перемещения) основных средств, актов списания, расчета амортизации и т.п.).

В разделе II Ведомости 4-М ведется бухгалтерский учет капитальных и финансовых инвестиций, прочих необоротных активов. Записи в разделе II группируются по счетам 14, 15, 18 и 35 путем вписывания перед началом записей в графе 2 кода и названия соответствующего счета бухгалтерского учета, относительно которого дальше осуществляются записи.

**Учет доходов, затрат, финансовых результатов,
собственного капитала, затрат будущих периодов,
обеспечений будущих расходов и платежей**

В Ведомости 5-М (см. прил. А5) осуществляется систематизация информации за дебетом и кредитом счетов:

- **в разделе I “Учет затрат”** — 84 “Затраты операционной деятельности” и 85 “Прочие затраты”;
- **в разделе II “Учет затрат на производство”** — 23 “Производство”;
- **в разделе III “Учет доходов и финансовых результатов”** — 44 “Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)”, 70 “Доходы”, 79 “Финансовые результаты”;
- **в разделе IV “Учет собственного капитала, затрат будущих периодов, обеспечения будущих расходов и платежей”** — 39 “Затраты будущих периодов”, 40 “Собственный капитал”, 47 “Обеспечение будущих расходов и платежей”.

В разделе I Ведомости 5-М ведется учет затрат предприятия в разрезе элементов затрат при условии использования 8-го класса Плана счетов.

В разделе II Ведомости 5-М отображаются затраты на производство продукции (работ, услуг) по видам продукции, работ, услуг (дебет счет 23 “Производство”), по кредиту этого счета отображается их ежемесячное списание в дебет счета 26 “Готовая продукция”, или счета 79 “Финансовые результаты”.

Раздел III Ведомости 5-М предназначен для систематизации информации о доходах от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности, о финансовых результатах от обычной деятельности и чрезвычайных событий, о нераспределенных прибылях (непокрытых убытках).

Раздел IV Ведомости 5-М предназначен для систематизации информации по счету 39 “Затраты будущих периодов”, о собственном капитале (счет 40 “Уставной капитал”, 41 “Паевой капитал”, 42 “Дополнительный капитал”, 43 “Резервный капитал”, 45 “Изъятый капитал”, 46 “Неоплаченный капитал”), по счету 47 “Обеспечение будущих расходов и платежей” и счету 48 “Целевое финансирование и целевые поступления”. В графе 2 в начале записей отмечается код и название соответствующего счета бухгалтерского учета, относительно которого вносятся данные об остатке и хозяйственных операциях.

Итоговые записи из ведомостей переносятся в **Оборотно-сальдовую ведомость** (см. прил. А6), которая используется ежемесячно для обобщения данных регистров бухгалтерского учета за каждым счетом бухгалтерского учета.

Схему упрощенной формы учета можно представить с помощью рис. 6.4.

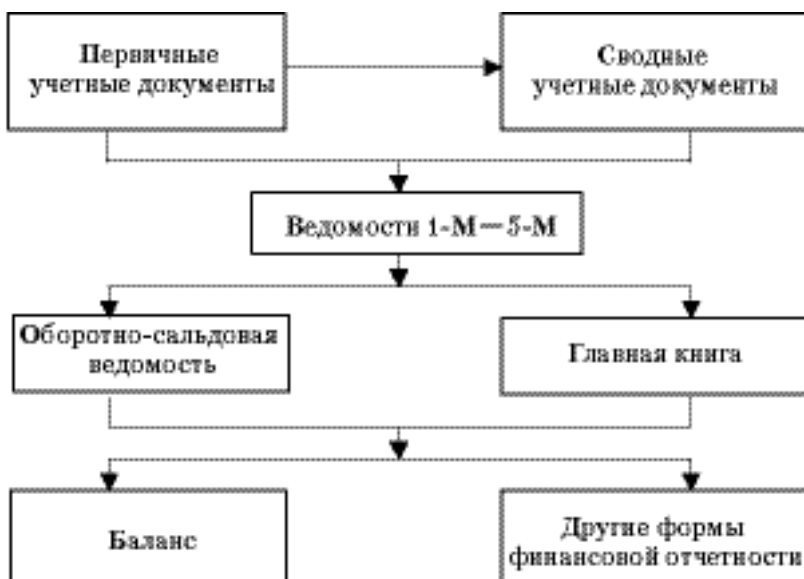


Рис. 6.4. Схема упрощенной формы учета

Автоматизированная (компьютерная) форма учета

Автоматизированная (компьютерная) форма бухгалтерского учета базируется на использовании разных видов компьютерной техники.

На больших предприятиях, где при помощи ЭВМ обрабатывается большое количество как учетной, так и другой информации, создаются вычислительные центры с мощными ЭВМ.

Вместе с тем развитие рынка показало, что наиболее мобильным с точки зрения скорости перевооружения и обновления производства являются небольшие предприятия. На таких предприятиях автоматизация учетной работы проводится с помощью персональных ЭВМ (ПЭВМ).

Автоматизированная (компьютерная) форма учета включает такие этапы:

- 1) документирование хозяйственных операций;
- 2) автоматизированная обработка информации;
- 3) автоматизированное обобщение учетной информации (баланс и отчетность).

В зависимости от финансовых возможностей и потребностей того или иного предприятия автоматизация бухгалтерского учета может быть полной или частичной.

Полная автоматизация учетной работы предусматривает автоматизацию всех этапов и участков учетной работы. В этих условиях первичные документы (в большинстве) оформляются не вручную с использованием типографских бланков, а печатаются с помощью ПЭВМ, что значительно сокращает рабочее время учетных работников. При полной автоматизации для обработки информации отпадает потребность дополнительного ввода данных из первичных документов в базу данных ПЭВМ, поскольку в памяти компьютера сохраняются все необходимые реквизиты. И, как следствие, при полной автоматизации составление предусмотренных законодательством форм отчетности предприятия тоже осуществляется с помощью ПЭВМ.

Исходя из практики учета, на предприятиях Украины в данное время наиболее распространена частичная автоматизация бухгалтерского учета, которая предусматривает автоматизацию отдельных этапов и участков учетной работы. На многих предприятиях с помощью ПЭВМ, как правило, осуществляют учет заработной платы, производственных запасов и пр., которые

являются наиболее трудоемкими участками учета. При таких условиях автоматизации подлежит лишь второй этап учетного процесса (автоматизированная обработка информации), а первый (документирование хозяйственных операций) и третий (обобщение учетной информации) обеспечивается вручную. Это обычно влияет на затраты рабочего времени бухгалтеров, а также на качество и сроки получения учетной информации.

Заметим, что отсутствие полной автоматизации учетной работы не всегда связано с финансовыми возможностями конкретного предприятия. Значительная роль, вместе с этим сегодня должна уделяться вопросам подготовки и переподготовки учетных работников в высших учебных заведениях.

6.4. Ошибки в учете и способы их исправления

Бухгалтерский учет на практике связан с оформлением значительного количества первичных документов, которые удостоверяют осуществление тех или других хозяйственных операций. Информация из первичных учетных документов обобщается, систематизируется и находит свое отображение в учетных регистрах.

В свою очередь, при заполнении как первичных документов, так и учетных регистров допускаются разного рода ошибки.

Наиболее распространенными ошибками в учете есть:

- запись неправильного текста, что в результате изменяет или содержание операции, или направление осуществленных затрат;
- запись неправильных единиц измерения материальных ценностей, учетной цены единицы запасов, что в результате изменяет итог по конкретной операции;
- запись неправильных расценок при выполнении работ, что приводит или к занижению, или к завышению фонда оплаты труда по подразделениям и предприятию в целом;
- установление неправильной корреспонденции между счетами, что приводит в результате к записям в других учетных регистрах;
- нарушения правил двойной записи и взаимосвязей между синтетическими счетами, субсчетами и аналитическими счетами;
- неправильное выведение оборотов и сальдо по счетам и пр.

Следует отметить, что обработка информации как вручную, так и с использованием вычислительной техники совсем не защищает от ошибок. **Ошибки, которые возникают в учете, могут быть вызваны:**

- недостаточным уровнем квалификации учетных работников;
- усталостью и невнимательностью работников;
- неисправностью вычислительной техники;
- использованием при обобщении данных из отчетов и учетных регистров, в которых были допущены ошибки и пр.

Ошибки в учете могут быть **локальными**, если неправильные записи (ошибки) отмечаются лишь в одном учетном регистре и при этом не влияют в дальнейшем на систематизацию информации в других учетных регистрах, а также **транзитными**, когда ошибка в одном учетном регистре приводит к цепным изменениям (ошибкам) в других учетных регистрах, а также отчетности предприятия.

Одним из наиболее распространенных способов выявления ошибок, допущенных в учете, есть **пунктуация записей**. Он состоит в том, что в процессе проверки записей в нескольких учетных регистрах, где были выявлены расхождения, рядом с аналогичными цифрами ставится пометка “V”, которая удостоверяет тождественность данных. Это дает возможность увидеть, какая часть информации уже проверена и что необходимо будет еще обработать с целью поиска ошибок.

Действенным способом выявления ошибок в случае нарушения правил двойной записи и взаимосвязей между синтетическими счетами, субсчетами и аналитическими счетами является составление оборотных ведомостей как по синтетическим, так и аналитическим счетам. Порядок составления таких ведомостей был нами рассмотрен в разделе 4.

Следует отметить, что проверка с целью выявления ошибок может быть как **сплошной**, когда она осуществляется на всех участках учетной работы, так и **выборочной**, когда осуществляется поиск ошибок по определенным участкам учетной работы или отдельным операциям.

В зависимости от характера ошибок используют разные способы их исправления. Положением о документальном обеспечении записей в бухгалтерском учете (приказ Министерства финансов Украины № 88 от 24.05.1995 г.) **предусмотрены исправления ошибок следующими способами:**

1) **корректирующий**;

2) **красного сторно (отрицательных чисел)**.

Следует отметить, что в тексте и цифровых данных первичных документов, учетных регистров и отчетов подчистки и неоговоренные исправления не допускаются.

Ошибки в первичных документах, учетных регистрах и отчетах, которые созданы ручным способом, исправляются **корректирующим способом**, то есть неправильный текст или цифры зачеркиваются и над зачеркнутым надписывается правильный текст или цифры. Зачеркивание осуществляется одной чертой так, чтобы можно было прочесть исправленное.

В свою очередь, ошибки в учетных регистрах за прошедший отчетный период исправляются **способом “красного сторно”**. Этот способ предусматривает составление бухгалтерской справки, в которую ошибка (сумма, корреспонденция счетов) заносится красными чернилами, или темной пастой шариковых ручек в рамке, а правильная запись (сумма, корреспонденция счетов) заносится темными чернилами или пастой шариковых ручек. Внесением этих данных в учетный регистр в месяце, в котором выявлена ошибка, ликвидируется неправильная запись и отображается правильная сумма и корреспонденция счетов бухгалтерского учета.

Ошибки в учетных регистрах за текущий период, которые исправляются способом **дополнительных проводок**, используют в случаях, если корреспонденция между счетами указана правильно, но операция отмечена в меньшей сумме, чем по факту ее осуществления. В этом случае составляют дополнительную проводку по той же самой корреспонденции счетов, что и начальная запись, на разницу между правильной и уменьшенной суммой по операции.

Исправление ошибки должно быть обусловлено надписью **“исправлено”** и подтверждено подписями лиц, которые подписали этот документ, с указанием даты исправления.

В документах, которыми оформлены кассовые и банковские операции и операции с ценными бумагами, исправления не допускаются.

Исправление ошибок, которые случаются при определении корреспонденции между счетами, способом “красного сторно” рассмотрим на примере с привлечением бухгалтерских счетов.

Пример 1

Операция 1. Согласно данных первичного документа на склад было оприходовано из производства по себестоимости го-

товую продукцию на сумму 4000 грн. В бухгалтерском учете, в силу допущенной ошибки, данная операция была отображена следующей проводкой:

Дебет счета 20 “Производственные запасы” 4000 грн.
Кредит счета 23 “Производство” 4000 грн.

Операция 2. После выяснения допущенной ошибки проведено сторнирование ошибочно записанной суммы:

Дебет счета 20 “Производственные запасы” 4000 грн.
Кредит счета 23 “Производство” 4000 грн.

Операция 3. Установлена правильная корреспонденция между счетами при оприходовании готовой продукции на склад из производства по себестоимости на сумму 4000 грн:

Дебет счета 26 “Готовая продукция” 4000 грн.
Кредит счета 23 “Производство” 4000 грн.

Отообразим указанные хозяйственные операции с помощью схемы, которая представлена на рис. 6.5.

20		23		26	
Производственные				Готовая	
Д	К	Д	К	Д	К
1) 4000		1) 4000		3) 4000	
2) 4000		2) 4000			
		3) 4000			
Оборот = 0	—	Оборот=4000	Оборот = 4000		—

Рис. 6.5. Исправление ошибочной корреспонденции между счетами при использовании способа “красное сторно”

Рядом с приведенным примером в бухгалтерском учете исправления ошибок с использованием способа “красного сторно” применяют и в том случае, когда запись сделана в правильной корреспонденции счетов, но с преувеличением фактической суммы осуществленной операции. Исходя из этого, на сумму разницы (превышения) ошибочной записи и правильной суммы делают частичное сторнирование. Исправление ошибок в учете способом “красного сторно” при условии отображения по счетам больших цифр, чем фактические, рассмотрим на следующем примере.

Пример 2

Операция 1. По данным первичного документа было выдано из кассы денежную наличность подотчетному лицу для поездки в командировку в сумме 800 грн. В бухгалтерском учете, в силу допущенной ошибки, данная операция была отображена в правильной проводке, но с завышенной суммой:

Дебет счета 372 “Расчеты с подотчетными лицами” 1800 грн.

Кредит счета 30 “Касса” 1800 грн.

Операция 2. После выяснения допущенной ошибки проведено сторнирование записанной суммы:

Дебет счета 372 “Расчеты с подотчетными лицами” 1000 грн.

Кредит счета 30 “Касса” 1000 грн.

Отобразим указанные хозяйственные операции с помощью схемы, которая представлена на рис. 6.6.

30			372		
Касса			Расчеты с подотчетными лицами		
Д		К	Д		К
	1) 1800		1) 1800		
	2) 1000		2) 1000		
	Оборот = 800		Оборот = 800		

Рис. 6.6. Исправление ошибок на счетах способом “красного сторно” при правильной корреспонденции счетов, но преувеличенной сумме записи

Исправление ошибок, допущенных в учете **способом дополнительных проводок** рассмотрим на следующем примере.

Пример 3

Операция 1. Проведена оплата поставщику из расчетного счета предприятия за поставленные ранее производственные запасы на сумму 2500 грн. В бухгалтерском учете в силу допущенной ошибки при обработке банковской выписки операция была отображена в правильной проводке, но заниженной суммой:

Дебет счета 63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” 2200 грн.

Кредит счета 31 “Счета в банках” 2200 грн.

Операция 2. После выяснения допущенной ошибки составлена дополнительная бухгалтерская проводка в той самой корре-

спонденции счетов на разницу между правильной и уменьшенной суммой операции:

Дебет счета 63 “Расчеты с поставщиками и
подрядчиками” 300 грн.
Кредит счета 31 “Счета в банках” 300 грн.

Отобразим указанные хозяйственные операции с помощью схемы, которая представлена на рис. 6.7.

31			63		
Счета в банках			Расчеты с поставщиками и подрядчиками		
Д		К	Д		К
	1) 2200		1) 2200		
	2) 300		2) 300		
	Оборот = 2500		Оборот = 2500		

Рис. 6.7. Исправление ошибок в учете способом дополнительных проводок

Из приведенного примера видно, что первая запись есть ошибочной, а дополнительная проводка (вторая запись) составлена на разницу между правильной и ошибочной (уменьшенной) суммой операции. В то же время итоги обеих записей как по кредиту одного, так и по дебету другого счета составляют по 2500 грн, что правильно отображает осуществленную хозяйственную операцию, то есть фактически уплаченную сумму поставщику за поставленные им на предприятие производственные запасы.

Положительным при осуществлении сторнировочных и дополнительных записей в учете является то, что с их помощью мы имеем возможность не только обеспечить правильное отображение корреспонденции и экономической сущности осуществленных операций, а также внести уточнения при отображении оборотов по бухгалтерским счетам.

Наиболее характерным примером этого есть списание отклонений между плановой и фактической себестоимостью изготовленной и оприходованной на склад из производства готовой продукции и пр.

Следует отметить, что в документах, с помощью которых оформляются операции по кассе, расчетному счету, а также операции с ценными бумагами (которые связаны непосредственно с движением денежных средств), никакие исправления (дописки,

подчистки и пр.) не допускаются. В этом случае документ, в котором была сделана ошибка, аннулируется и выписывается новый.

При выявлении ошибки, с целью предотвращения возможного нарушения идентичности показателей учета и отчетности после составления баланса, а также других форм отчетности, никаких исправлений в учетных записях за отчетный период не допускается. Исправления ошибок и изменение данных в учете и отчетности, как за данный, так и за предыдущие периоды, проводится в том отчетном периоде, в котором были выявлены ошибки.

6.5. Организация документооборота и хранения документов

Организация документооборота

Все документы с момента их создания до передачи в архив проходят определенный путь.

Процесс от составления бухгалтерского документа или получения документа от другого предприятия до его сдачи в архив называется **документооборотом**.

Документооборот можно поделить на четыре этапа:

- 1) составление документов в первичных подразделениях;
- 2) передача оформленных документов для проверки и обработки в бухгалтерию предприятия;
- 3) движение документов при обработке и осуществлении на их основании учетных записей;
- 4) движение документов от места обработки к месту хранения — архива.

Следует отметить, что эффективность принятых управленческих решений на предприятии прямо зависит от оперативности (скорости) организованного документооборота. Для получения своевременной и качественной информации необходимо организовать такую систему сбора и обработки документов, которая бы обеспечивала ускорение документооборота.

С целью упорядочения движения и своевременного получения первичных документов для записей в бухгалтерском учете приказом руководителя предприятия, учреждения устанавливается **график документооборота**, в котором указываются дата со-

здания или получения от других предприятий и учреждений документов, передача в обработку и в архив.

График документооборота на предприятии, в учреждении должен обеспечивать оптимальное количество подразделений и исполнителей, через которых проходит каждый первичный документ, определять минимальный срок его нахождения в подразделении, а также оказывать содействие улучшению учетной работы, усилению контрольных функций бухгалтерского учета, повышению уровня его механизации и автоматизации.

График документооборота оформляется в виде схемы или перечня работ по созданию, проверке и обработке документов, которые выполняются каждым подразделением предприятия, учреждения, а также всеми исполнителями с указанием их взаимосвязи и сроков выполнения работ.

Работники предприятия, учреждения создают и подают первичные документы, которые относятся к сфере их деятельности, согласно графика документооборота. Для этого каждому исполнителю выдается **выписка из графика**. В ней приводится перечень документов, оформление которых относится к функциональным обязанностям исполнителя, сроки их представления и подразделения предприятия, учреждения, в которые передаются эти документы.

Контроль за соблюдением исполнителями графика документооборота на предприятии, в учреждении осуществляется главным бухгалтером. Требования главного бухгалтера относительно порядка предоставления в бухгалтерию или на вычислительную установку необходимых документов и сведений есть обязательными для всех подразделений и служб предприятия.

Исходя из указанного, отметим, что отсутствие надлежащего порядка при составлении и обработке документов есть главной причиной несвоевременного предоставления финансовой отчетности, и, как следствие, и отставания при принятии необходимых управленческих решений, осуществлении полноценного контроля и аудита.

Хранение документов

Требования относительно хранения на предприятиях бухгалтерских документов изложены в Положении о документальном обеспечении записей бухгалтерского учета (приказ Министерства финансов Украины № 88 от 24.05.1995 г.).

Первичные документы и учетные регистры, которые прошли обработку, бухгалтерские отчеты и балансы подлежат обязательной передаче в архив, а к моменту передачи должны храниться в бухгалтерии в специальных помещениях или закрытых шкафах под ответственностью лиц, уполномоченных главным бухгалтером.

Бланки строгой отчетности должны храниться в сейфах, металлических шкафах или специальных помещениях, которые обеспечивают их сохранность.

Порядок хранения документов на машиночитываемых носителях определяется указаниями по организации бухгалтерского учета с использованием вычислительной техники.

Первичные документы текущего месяца, которые прошли обработку ручным способом и относятся к соответствующему учетному регистру, комплектуются в хронологическом порядке, нумеруются, переплетаются и сопровождаются справкой для архива.

Срок хранения первичных документов, учетных регистров, бухгалтерских отчетов и балансов в архиве предприятия, учреждения определяется в соответствии с “Перечнем типовых документов, которые создаются в процессе деятельности органов государственной представительной и исполнительной власти и местного самоуправления, других учреждений, организаций и предприятий” утвержденным Главным архивным управлением при Кабинете Министров Украины № 41 от 20.07.1998 г.

Предельные сроки хранения конкретных бухгалтерских документов в архиве предприятия указаны в табл. 6.2.

Хранение первичных документов и учетных регистров, которые прошли обработку и были основанием для составления отчетности, а также бухгалтерских отчетов и балансов, оформление и передачу их в архив обеспечивает главный бухгалтер предприятия, учреждения.

Выдача первичных документов, учетных регистров, бухгалтерских отчетов и балансов из бухгалтерии и из архива предприятия, учреждения работникам других структурных подразделений может проводиться только по решению главного бухгалтера.

Изъятие первичных документов, учетных регистров, бухгалтерских отчетов и балансов у предприятий, учреждений может быть осуществлено только по постановлению органов дознания, предварительного следствия, прокуратуры и судов, государственной контрольно-ревизионной и налоговой служб в соответствии с действующим законодательством Украины. Изъятие оформляется протоколом (актом), копия которого вручается под

Таблица 6.2

**Сроки хранения бухгалтерских документов
в архиве предприятия**

Типы документов бухгалтерского учета	Срок сохранения, лет
Бухгалтерские отчеты и балансы организаций и объяснительные записки к ним:	
а) сводные годовые	Постоянно
б) годовые	Постоянно
в) квартальные	3
Первичные документы и дополнения к ним, которые фиксируют факт выполнения хозяйственных операций и есть основанием для бухгалтерских и налоговых записей (кассовые, банковские документы, уведомления банков и переводные требования, выписки банков, наряды на работу, табеля, акты о приемке, сдаче и списании имущества и материалов, квитанции и накладные по учету товарно-материальных ценностей, авансовые отчеты и пр.)	3
Личные счета рабочих и служащих, студентов	75
Расчетные (расчетно-платежные) ведомости (в т.ч. на машинных носителях)	5
Инвентарные карточки и журналы учета основных средств	3
Доверенности на получение денежных сумм и товарно-материальных ценностей (в т.ч. аннулированные доверенности)	3
Учетные регистры (Главная книга, журналы-ордера, разрабатываемые таблицы и пр.)	3
Дополнительные и контрольные книги, журналы, картотеки, кассовые книги, оборотные ведомости	3
Книги учета депонированной заработной платы, журналы регистрации исполнительных листов	3
Журналы, книги регистрации счетов, кассовых ордеров, доверенностей, платежных поручений и пр.	3
Документы (протоколы заседаний инвентаризационных комиссий, инвентарные описи, акты, сверочные ведомости) об инвентаризации	3

расписку соответствующему должностному лицу предприятия, учреждения.

С разрешения и в присутствии представителей органов, которые осуществляют изъятие, соответствующие должностные лица предприятия, учреждения могут снять копии и составить реестр документов, которые изымаются, с указанием оснований и даты их изъятия.

Если изымаются тома документов, которые недооформлены (не переплетены, не пронумерованы и т.п.), то с разрешения и в присутствии представителей органов, которые проводят изъятие, соответствующие должностные лица предприятия, учреждения могут дооформить эти тома (сделать описание, пронумеровать листы, прошнуровать, опечатать, удостоверить своей подписью и печатью).

Органы, которые изыали документы, обеспечивают предприятиям, учреждениям по их письменным обращениям возможность сделать выписку, извлечение, копию документов для выдачи справок по обстоятельствам в соответствии с законодательством.

В случае возвращения указанными органами документов, которые были раньше изъяты, такие документы принимаются под расписку соответствующим должностным лицом предприятия, учреждения и вместе с решением о возвращении подшиваются к тем же томам, из которых были изъяты и в которых находятся постановления об изъятии, реестре и копиях таких документов.

В случае пропажи или уничтожения первичных документов, учетных регистров и отчетов руководитель предприятия, учреждения письменно сообщает об этом правоохранительные органы и приказом назначает комиссию для установления перечня отсутствующих документов и расследования причин их пропажи или уничтожения.

Для участия в работе комиссии приглашаются представители следственных органов, охраны и государственного пожарного надзора.

Результаты работы комиссии оформляются актом, который утверждается руководителем предприятия, учреждения. Копия акта направляется органу, в сфере управления которого находится предприятие, учреждение, а также государственной налоговой инспекции — предприятиями и местному финансовому органу — учреждениями в 10 дневный срок.

6.6. Инвентаризация, ее значение и виды

Изменения, которые происходят в результате хозяйственных процессов, иногда приводят к расхождениям между учетными данными, которые отображают движение и наличие хозяйственных средств и источников, а также их фактическим наличием. Наличие такого рода отклонений можно выяснить лишь путем проведения инвентаризации.

Инвентаризация представляет собой способ выявления и учета тех хозяйственных средств и источников их образования, которые не нашли документального отображения в бухгалтерском учете. Инвентаризация с одной стороны выступает как элемент метода бухгалтерского учета, а с другой — как техника (технический прием) ее проведения.

Нормативно-правовым актом, который регулирует вопрос проведения, а также документального оформления результатов проведения инвентаризации на предприятии есть **“Инструкция по инвентаризации основных средств, нематериальных активов, товарно-материальных ценностей, денежных средств и документов, расчетов и прочих статей баланса”**, утвержденная приказом Министерства финансов Украины № 90 от 30.10.1998 г.

Данная Инструкция устанавливает единые требования относительно порядка инвентаризации основных средств, нематериальных активов, материальных ценностей, денежных средств и документов, расчетов и других статей баланса министерствами, другими центральными органами исполнительной власти, учреждениями и организациями, которые содержатся за счет средств бюджетов всех уровней (в дальнейшем — учреждения).

Инвентаризация проводится с целью обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета путем их сопоставления с фактическим наличием имущества.

Инвентаризации подлежит все имущество, независимо от его местонахождения, и все виды финансовых обязательств.

Инвентаризация имущества проводится по его местонахождению и по материально ответственным лицам. Во время инвентаризации в обязательном порядке проводится констатация наличия объектов.

Основные задачи инвентаризации:

- выявление фактического наличия основных средств, материальных ценностей, бланков строгой отчетности,

денежных средств в кассах, на регистрационных, бюджетных, валютных и текущих счетах;

- выявление неиспользуемых материальных ценностей;
- соблюдение условий сохранения материальных ценностей и денежных средств, а также правил содержания и эксплуатации материальных ценностей;
- проверка реальной стоимости учтенных на балансе материальных ценностей, сумм дебиторской и кредиторской задолженности, в том числе относительно которой срок исковой давности прошел, и других статей баланса.

Учреждения обязаны проводить инвентаризацию:

1) зданий, сооружений и прочих недвижимых объектов — не менее одного раза в три года;

2) музейных ценностей — в соответствии со сроками, установленными Министерством культуры Украины;

3) библиотечных фондов — один раз в пять лет;

4) прочих основных средств, малоценных и быстроизнашивающихся предметов:

- в министерствах, других центральных органах исполнительной власти, местных государственных администрациях, их управлениях (отделах), исполнительных органах местных советов — не менее одного раза в два года;
- в других учреждениях — не менее одного раза в год.

Инвентаризация основных средств проводится не ранее первого октября;

5) инвентаризация драгоценных металлов, драгоценных камней и изделий из них, а также драгоценных металлов и драгоценных камней, которые содержатся в отходах и ломе, осуществляется два раза в год: состоянием на первое января и на первое июля по местам их хранения и непосредственно на производстве;

6) капитальных работ инвентарного характера и капитальных ремонтов — не менее одного раза в год, но не ранее первого декабря;

7) молодняка животных, животных на откорме, птицы, кролей, меховых зверей и семей пчел — не менее одного раза в квартал;

8) готовых изделий, сырья и материалов, горючего, кормов, фуража и других материалов — не менее одного раза в год, но не ранее первого октября;

9) продуктов питания и спирта — не менее одного раза в квартал;

10) незавершенного производства и полуфабрикатов собственного производства в производственных (учебных) мастерских и подсобных сельских, учебно-исследовательских хозяйствах, незавершенных научно-исследовательских работ, которые выполняются по договорам с предприятиями и организациями — не ранее первого октября отчетного года и, кроме того, периодически — в сроки, которые устанавливают соответственно министерства, другие центральные органы исполнительной власти, местные государственные администрации, исполнительные органы местных советов;

11) денежных средств, денежных документов, ценностей и бланков строгой отчетности — не менее одного раза в квартал;

12) регистрационных, бюджетных, валютных и текущих счетов — в меру получения выписок банков;

13) расчетов платежей в бюджет — не менее одного раза в квартал;

14) расчетов учреждения с вышестоящей организацией — не менее одного раза в квартал;

15) расчетов с дебиторами и кредиторами — не менее двух раз в год, расчетов в порядке плановых платежей и с депонентами — не менее одного раза в месяц.

В сроки, указанные выше, подлежат инвентаризации материальные ценности, которые не принадлежат учреждению — как такие, которые находятся на учете (в арендном пользовании, на ответственном хранении и т.п.), так и не учтенные по разным причинам.

Инвентаризация всех ценностей проводится в установленные сроки, включая ценности, на предмет наличия которых проведены внеплановые проверки на протяжении года.

Количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения и перечень имущества и обязательств, которые подлежат инвентаризации во время каждой из них, определяются руководителем учреждения — кроме случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Проведение инвентаризации является обязательным:

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при смене материально ответственных лиц (на день принятия — передачи дел);
- при установлении фактов краж или злоупотреблений, порчи ценностей (на день установления таких фактов);

- после пожара или стихийного бедствия (наводнения, землетрясения и пр.) — срочно после ликвидации пожара или стихийного бедствия;
- в случае ликвидации учреждения;
- в соответствии с распоряжением судебных и следственных органов;
- при передаче имущества учреждения в аренду;
- при передаче предприятий, учреждений, организаций или их структурных подразделений из одного подчинения в другое (на установленную дату передачи).

Инвентаризация может не проводиться в случаях передачи учреждений или их структурных подразделений, а также зданий и сооружений внутри одного министерства, другого центрального органа исполнительной власти (если инвентаризация была ранее проведена в сроки в соответствии с требованиями этой Инструкции).

В зависимости от полноты охвата проверкой хозяйственных средств и источников их образования, инвентаризацию делят на **полную и частичную**. **Полная инвентаризация** предусматривает проверку всех средств и источников их образования на предприятии. При **частичной инвентаризации** проверке подлежит определенная группа средств и источников.

В зависимости от характера инвентаризацию делят на **плановую и внеплановую**. **Плановая инвентаризация** проводится по плану и в сроки, утвержденные заранее. В свою очередь, **внеплановая инвентаризация** осуществляется внезапно согласно распоряжению руководства, по требованию следственных или контролирующих органов, при смене материально-ответственных лиц и т.п.

Ответственность за организацию инвентаризации, правильное и своевременное ее проведение несет руководитель учреждения.

Главный бухгалтер вместе с руководителями соответствующих подразделений и служб обязан контролировать соблюдение установленных правил проведения инвентаризации.

Для проведения инвентаризации приказом руководителя учреждения **создается комиссия** из числа работников учреждения при обязательном участии главного (старшего) бухгалтера. Инвентаризационную комиссию возглавляет руководитель учреждения или его заместитель.

Приказом устанавливаются также сроки начала и окончания работ по проведению инвентаризации и порядок отображения ее результатов в учете.

В учреждениях, в которых вследствие большого объема работ проведение инвентаризации не может быть обеспечено одной комиссией, создаются также местные комиссии, возглавляемые руководителями соответствующих структурных подразделений, на которые возлагается проведение инвентаризации в структурных подразделениях этих учреждений.

Запрещается назначать председателем местной инвентаризационной комиссии в одном и том же учреждении одного и того же работника **два года подряд**. В состав местной комиссии включается работник бухгалтерии. Работа местных комиссий организовывается и контролируется центральной комиссией.

Проведение инвентаризации в учреждениях, которые обслуживаются централизованной бухгалтерией, оформляется (в части утверждения центральной инвентаризационной комиссии и календарного плана проведения инвентаризации) приказом руководителя учреждения, при котором создана централизованная бухгалтерия, а также утверждается распределение работников централизованной бухгалтерии в учреждениях для участия их в местных инвентаризационных комиссиях. На основании настоящего приказа руководители учреждений, которые обслуживаются централизованной бухгалтерией, назначают местные инвентаризационные комиссии, в состав которых обязательно входят работники бухгалтерии и прочие специалисты (инженеры, технологи, экономисты и др.), которые хорошо знают объект инвентаризации и первичный учет. Местные инвентаризационные комиссии возглавляются представителем руководителя учреждения, которое назначило инвентаризацию.

Центральная инвентаризационная комиссия проводит инвентаризацию материальных ценностей и денежных средств, которые принадлежат централизованной бухгалтерии и учреждению, при которой она создана, а также средств в расчетах и бланков строгой отчетности, а также руководит работой местных инвентаризационных комиссий; в случае необходимости (при установлении серьезных нарушений правил проведения инвентаризации и прочее) проводит, по решению руководителя учреждения, повторные сплошные инвентаризации, рассматривает объяснения, полученные от лиц, которые допустили недостачу или порчу ценностей, а также других нарушений, и вносит

предложения о порядке урегулирования выявленных недостатков и потерь от порчи ценностей.

Местные инвентаризационные комиссии проводят снятие фактических остатков материальных ценностей, сверяют наличие указанных ценностей с данными бухгалтерского учета и составляют свои выводы о выявленных недостатках и излишках, вносят предложения по вопросам приведения в порядок приема, хранения и отпуска материальных ценностей, улучшения учета и контроля за их хранением.

Данные бухгалтерского учета, которые проставляются в описаниях, скрепляются подписью работника бухгалтерии. Материалы инвентаризации рассматриваются и утверждаются лицами, которые были назначены комиссией для проведения инвентаризации.

Инвентаризационные комиссии несут ответственность за:

- своевременность и соблюдение порядка проведения инвентаризации в соответствии с приказом руководителя учреждения;
- полноту и достоверность внесения в инвентаризационные описи данных о фактических остатках имущества, основных средств, материальных ценностей, денежных средств и документов, нематериальных активов, ценных бумаг и задолженности в расчетах;
- правильность и своевременность оформления материалов инвентаризации в соответствии с установленным порядком.

Члены инвентаризационных комиссий за внесение в описи неправильных данных о фактических остатках материальных ценностей с целью сокрытия недостатков или излишков материальных ценностей несут ответственность в установленном законом порядке.

Запрещается проводить инвентаризацию ценностей при неполном составе членов инвентаризационной комиссии. Отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации есть основанием для признания результатов инвентаризации недействительными.

Проверка остатков материальных ценностей в натуре членами комиссии проводится при обязательном участии материально ответственных лиц.

К началу инвентаризации в бухгалтериях необходимо закончить обработку всех документов о поступлении и выдаче ма-

териальных ценностей, провести соответствующие записи в регистрах аналитического учета и определить остатки на день инвентаризации.

На складах и в других местах хранения материальные ценности должны быть разложены по наименованиям, сортам, размерам и т.п. На материальных ценностях следует вывесить ярлыки с подробными сведениями, которые характеризуют эти ценности, с указанием их качества, количества, веса.

Лица, ответственные за хранение материальных ценностей, до начала инвентаризации дают расписку о том, что все приходные и расходные документы на товарно-материальные ценности сданы в бухгалтерию, все товарно-материальные ценности, которые поступили на хранение, оприходованы, а те, которые выбыли, — списаны.

Инвентаризация, кроме инвентаризации продуктов питания и денежных средства как правило, должна проводиться на первое число месяца. Если инвентаризация ценностей в каком-то месте их хранения не может быть закончена в один день, она может быть начата раньше и закончена после первого числа. В этом случае данные инвентаризации должны быть скорректированы состоянием на первое число месяца.

Если инвентаризация на складах или в других закрытых помещениях не закончена в один и тот же день, то помещения следует опечатать в конце рабочего дня инвентаризационной комиссией. Печать на время инвентаризации хранится у председателя инвентаризационной комиссии. Во время перерывов в работе инвентаризационных комиссий (обеденный перерыв, в ночное время, по другой причине) опись должна храниться в ящиках, шкафах, сейфах, в закрытом помещении, где проводится инвентаризация.

Наличие ценностей при инвентаризации выявляется путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера и т.п., исходя из установленных единиц измерения. Определение веса (или объема) материалов, которые хранятся насыпом, можно проводить **на основании технических расчетов**, о чем в описи делается соответствующая отметка.

Наименования инвентаризируемых ценностей и объектов (предметов) и их количество отображаются в описях за субсчетами, номенклатурой и в единицах измерения, принятых в учете.

На ценности, которые не принадлежат учреждению, но находятся в его распоряжении, составляются отдельные описи с

разделением: на арендованные, принятые на ответственное хранение и т.п.

Данные инвентаризации по каждому виду ценностей записываются в инвентаризационные описания отдельно, по местонахождению ценностей и лицами, ответственными за их охранение.

Типовая форма “Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей” и пример ее оформления представлены в образце 6.5.

Эти описи составляются в двух экземплярах.

При смене материально ответственных лиц составляется три экземпляра описи.

Описи могут быть заполнены как ручным способом, так и средствами вычислительной и другой оргтехники. Описи, которые составляются вручную, заполняются чернилами или шариковой ручкой четко и ясно. Исправления и подчистки являются недопустимыми. На каждой странице описи прописью указываются число порядковых номеров материальных ценностей и общий итог количества всех ценностей в натуральных показателях, записанных на данной странице, независимо от того, в каких единицах измерения (штуках, килограммах, метрах и т.п.) эти ценности показаны. В тех случаях, когда материально ответственные лица обнаружат после инвентаризации ошибки в описях, они должны немедленно (до открытия склада, амбара, секции и т.п.) заявить об этом председателю инвентаризационной комиссии. Инвентаризационная комиссия выполняет проверку указанных фактов и, в случае их подтверждения, проводит исправления выявленных ошибок в установленном порядке. Исправления должны быть указаны и подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственным лицом. В описи нельзя оставлять незаполненные строки. На последних страницах описи незаполненные строки прочерчиваются.

В случае смены материально ответственного лица в описях лицо, которое приняло ценности, расписывается об их получении, а то, которое сдало, — об их сдаче.

Материальные ценности, полученные во время проведения инвентаризации, принимаются материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии и оприходуются после инвентаризации. Эти материальные ценности заносятся в отдельную опись под наименованием “Материальные ценности, полученные во время инвентаризации”. В описи указывается, когда, от кого они поступили, дата и номер приход-

Образец 6.5

АО "Росток "

предприятие, организация

Идентификационный код

ЕГРПОУ 00547038

Типовая форма № М-21

Утверждена приказом

Минстага Украины

21.06.1996 р. № 193

Код за УКУД

ИНВЕНТАРИЗАЦИОННАЯ ОПИСЬ № 2 на 15 февраля 2005 г.

ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ, которые находятся склад № 3

склад, кладовая

на ответственном хранении зав. складом Жука Виктора Ивановича

должность, фамилия, имя, отчество

инвентаризация проведена на основании приказа (распоряжения) от

14 февраля 2005 г. № 7

№ п/п	Номенклатурный номер	Наименование материалов	Размер (тип)	Сорт или марка	Единица измерения	Фактическое наличие	Цена, грн	Примечание
1.	20503	Кирпич белый	—	—	тыс. шт.	22,5	300-00	
2.	20508	Шифер волнистый	—	—	шт.	150	8-00	
3.	20511	Стеклоблоки	0,3 х 0,3	—	шт.	40	25-00	
И т.д. до конца страницы								
35.	20516	Гвозди	100 мм	—	кг	23	7-00	

Продолжение образца 6.5

Оборотная сторона формы № М-21

№ п/п	Номенклатурный номер	Наименование материалов	Размер (тип)	Сорт или марка	Единица измерения	Фактическое наличие	Цена, грн	Примечание
36.	20705	Аккумуляторы	Ст-75	Электра	шт.	5	240-00	
37.	20712	Автопокрышки	185/70/14	Росава	шт.	22	155-00	
и т.д. до конца страницы								
68.	20721	Тосол	—	A-40	литр	17	3-00	

Всего по описи порядковых номеров Шестьдесят восемь з № 1 по № 68
прописью

Председатель комиссии Заместитель директора Садко Петр Петрович = Садко
Должность, фамилия, имя, отчество
Главный бухгалтер Петренко Николай Петрович = Петренко
Должность, фамилия, имя, отчество
Руководитель цеха № 1 Тимчук Григорий Андреевич = Тимчук
Должность, фамилия, имя, отчество

Все ценности, перечисленные в инвентаризационной описи, комиссией перечислены и в моем присутствии приняты на ответственное хранение.
Подпись материально ответственного лица = Жук “15” февраля 200 5 г.

ного документа, наименования, количество, цена и сумма. Одновременно в приходном документе за подписью председателя инвентаризационной комиссии делается пометка “После инвентаризации” с ссылкой на дату описи, в который записаны эти ценности.

На больших складах при продолжительном проведении инвентаризации, в исключительных случаях и только с письменного разрешения руководителя и главного бухгалтера учреждения, в процессе инвентаризации материальные ценности могут отпускаться материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии.

Эти ценности заносятся в отдельную опись под наименованием: “Материальные ценности, отпущенные во время инвентаризации”. Оформление описи должно осуществляться в таком порядке, как и при поступлении материальных ценностей во время инвентаризации. В расходных документах делается отметка за подписью председателя инвентаризационной комиссии.

В межинвентаризационный период в учреждениях с большой номенклатурой ценностей могут проводиться выборочные инвентаризации материальных ценностей в местах их хранения и переработки.

Контрольные проверки правильности проведения инвентаризаций и выборочные инвентаризации, которые проводят в межинвентаризационный период, выполняются инвентаризационными комиссиями по распоряжению руководителя учреждения.

Министерства и прочие центральные органы исполнительной власти могут разрабатывать собственные нормативно-правовые акты, с учетом особенностей отрасли, относительно применения этой Инструкции, по согласованию с Главным управлением Государственного казначейства Украины.

Порядок урегулирования инвентаризационной разницы

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическими остатками материальных ценностей и денежных средств с данными бухгалтерского учета урегулируются в таком порядке:

- основные средства, материальные ценности, ценные бумаги, денежные средства и прочее имущество, обнаруженные

- в излишке, подлежат оприходованию и зачислению соответственно на увеличение финансирования в бюджетных учреждениях, а в хозрасчетных — на увеличение дохода;
- **потеря материальных ценностей в рамках утвержденных норм естественных потерь списывается** по распоряжению руководителя бюджетного учреждения на уменьшение финансирования, а хозрасчетного предприятия — на увеличение затрат. Нормы естественных потерь могут применяться лишь в случае выявления фактических недостач и после зачета недостачи ценностей излишками при пересортировке. При отсутствии норм естественных потерь потеря рассматривается как недостача;
 - **недостача ценностей свыше нормы естественных потерь**, а также потери от порчи ценностей **относятся на счет виновных лиц** по ценам, по которым вычисляется размер вреда от краж, недостач, уничтожения и порчи материальных ценностей;
 - **потери и недостачи свыше нормы естественных потерь материальных ценностей**, включая готовую продукцию, в тех случаях, **когда виновные не установлены** или у взыскании с виновных лиц отказано судом, зачисляются на уменьшение финансирования в бюджетных организациях и за счет прибыли — в хозрасчетных.

В случаях взыскания с виновных лиц потерь, причиненных кражей, недостачей или потерей, определения сумм убытков осуществляется соответственно постановлению Кабинета Министров Украины от 22.01.96 г. № 116 “Об утверждении Порядка определения размера убытков от разворовывания, недостачи, уничтожения (порчи) материальных ценностей”.

При установлении недостач и потерь, которые возникли вследствие злоупотреблений, соответствующие материалы на протяжении пяти дней после установления недостач и потерь подлежат передаче в следственные органы, а на сумму выявленных недостач и потерь подается гражданский иск.

Раздел 7

Основы организации бухгалтерского учета и отчетности

В разделе рассматриваются следующие вопросы:

- 7.1. *Нормативно-правовое обеспечение ведения бухгалтерского учета*
- 7.2. *Финансовая отчетность, ее содержание и требования к ней*
- 7.3. *Бухгалтерский баланс*
- 7.4. *Отчет о финансовых результатах*
- 7.5. *Отчет о движении денежных средств*
- 7.6. *Отчет о собственном капитале*

7.1. Нормативно-правовое обеспечение ведения бухгалтерского учета

Организация бухгалтерского учета на предприятии регулируется законом Украины “О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине” от 16.07.1999 г. № 996–XIV.

Согласно указанного закона, **бухгалтерский учет** — процесс выявления, измерения, регистрации, накопления, обобщения, сохранения и передачи информации о деятельности предприятия внешним и внутренним пользователям для принятия решений.

Бухгалтерский учет на предприятии ведется непрерывно со дня регистрации предприятия до его ликвидации.

Вопрос организации бухгалтерского учета на предприятии относится к компетенции его собственника (собственников) или уполномоченного органа (должностного лица) в соответствии с законодательством и учредительными документами.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета и обеспечение фиксирования фактов осуществления всех хозяйственных операций в первичных документах, сохранение обрабо-

танных документов, регистров и отчетности на протяжении установленного срока, но не менее трех лет, несет собственник (собственники) или уполномоченный орган (должностное лицо), который осуществляет руководство предприятием в соответствии с законодательством и учредительными документами.

Для обеспечения ведения бухгалтерского учета предприятие самостоятельно выбирает формы его организации:

- введение в штат предприятия должности бухгалтера или создание бухгалтерской службы во главе с главным бухгалтером;
- пользование услугами специалиста по бухгалтерскому учету, зарегистрированного как предприниматель, который осуществляет предпринимательскую деятельность без создания юридического лица;
- ведение на договорных началах бухгалтерского учета централизованной бухгалтерией или аудиторской фирмой;
- самостоятельное ведение бухгалтерского учета и составление отчетности непосредственно собственником или руководителем предприятия. Эта форма организации бухгалтерского учета не может применяться на предприятиях, отчетность которых должна быть обнародована.

Предприятие самостоятельно:

- определяет учетную политику предприятия;
- избирает форму бухгалтерского учета как определенную систему регистров учета, порядка и способа регистрации и обобщения информации в них с соблюдением единых принципов, установленных Законом о бухгалтерском учете и отчетности, и с учетом особенностей своей деятельности и технологии обработки учетных данных;
- разрабатывает систему и формы внутрихозяйственного (управленческого) учета, отчетности и контроля хозяйственных операций, определяет права работников на подписание бухгалтерских документов;
- утверждает правила документооборота и технологию обработки учетной информации, дополнительную систему счетов и регистров аналитического учета;
- может выделять на отдельный баланс филиалы, представительства, отделения и другие обособленные подразделения, которые обязаны вести бухгалтерский учет, с последующим включением их показателей в финансовую отчетность предприятия.

Руководитель предприятия обязан создать необходимые условия для правильного ведения бухгалтерского учета, обеспечить неуклонное выполнение всеми подразделениями, службами и работниками, причастными к бухгалтерскому учету, правомерных требований бухгалтера относительно соблюдения порядка оформления и предоставления к учету первичных документов.

Главный бухгалтер или лицо, которое ведет учет предприятия (далее — бухгалтер):

- обеспечивает соблюдение на предприятии установленных единых методологических основ бухгалтерского учета, составление и предоставление в установленные сроки финансовой отчетности;
- организует контроль за отображением на счетах бухгалтерского учета всех хозяйственных операций;
- принимает участие в оформлении материалов, связанных с недостачей и возмещением потерь от недостачи, кражи и порчи активов предприятия;
- обеспечивает проверку состояния бухгалтерского учета в филиалах, представительствах, отделениях и других обособленных подразделениях предприятия.

Ответственность за бухгалтерский учет хозяйственных операций, связанных с ликвидацией предприятия, включая оценку имущества и обязательств предприятия и составление ликвидационного баланса и финансовой отчетности, возлагается на ликвидационную комиссию, которая создается в соответствии с законодательством.

При организации и ведении бухгалтерского учета предприятия в своей работе руководствуются Положениями (стандартами) бухгалтерского учета, которые представляют собой нормативно-правовые акты, утвержденные Министерством финансов Украины, определяющие принципы и методы ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности, которые не противоречат международным стандартам.

Министерство финансов Украины разработало и утвердило Положения (стандарты) бухгалтерского учета, представленные в табл. 7.1.

Приказом Министерства финансов Украины от 30.11.1999 г. за № 291 был утвержден “План счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций”, который на данное время полностью

Таблица 7.1**Национальные стандарты бухгалтерского учета**

№ П(С)БУ	Название П(С)БУ	№ приказа и дата утверждения
1.	Общие требования к финансовой отчетности	№ 87 от 31.03.1999 г.
2.	Баланс	№ 87 от 31.03.1999 г.
3.	Отчет о финансовых результатах	№ 87 от 31.03.1999 г.
4.	Отчет о движении денежных средств	№ 87 от 31.03.1999 г.
5.	Отчет о собственном капитале	№ 87 от 31.03.1999 г.
6.	Исправления ошибок и изменения в финансовых отчетах	№ 137 от 28.05.1999 г.
7.	Основные средства	№ 92 от 27.04.2000 г.
8.	Нематериальные активы	№ 242 от 18.10.1999 г.
9.	Запасы	№ 246 от 20.10.1999 г.
10.	Дебиторская задолженность	№ 237 от 08.10.1999 г.
11.	Обязательства	№ 20 от 31.01.2000 г.
12.	Финансовые инвестиции	№ 91 от 26.04.2000 г.
13.	Финансовые инструменты	№ 559 от 30.11.2001 г.
14.	Аренда	№ 181 от 28.07.2000 г.
15.	Доход	№ 290 от 29.11.1999 г.
16.	Затраты	№ 318 от 31.12.1999 г.
17.	Налог на прибыль	№ 353 от 28.12.2000 г.
18.	Строительные контракты	№ 205 от 28.04.2001 г.
19.	Объединение предприятий	№ 163 от 07.07.1999 г.
20.	Консолидированная финансовая отчетность	№ 176 от 30.07.1999 г.
21.	Влияние изменения валютных курсов	№ 193 от 10.08.2000 г.
22.	Влияние инфляции	№ 147 от 28.02.2002 г.
23.	Розкрытие информации относительно связанных сторон	№ 303 от 18.06.2001 г.
24.	Прибыль на акцию	№ 344 от 16.07.2001 г.
25.	Финансовый отчет субъекта малого предпринимательства	№ 39 от 25.02.2000 г.
26.	Выплаты работникам	№ 601 от 28.10.2003 г.
27.	Деятельность, которая прекращается	№ 617 от 07.11.2003 г.
28.	Уменьшение полезности активов	№ 817 от 24.12.2004 г.
29.	Финансовая отчетность по сегментам	№ 412 от 19.05.2005 г.
30.	Биологические активы	№ 790 от 18.11.2005 г.

внедрен во всех субъектах хозяйствования, которые ведут учет с использованием бухгалтерских счетов.

Регулирование вопросов методологии бухгалтерского учета и финансовой отчетности осуществляется Министерством финансов Украины, которое утверждает национальные положения (стандарты) бухгалтерского учета, другие нормативно-правовые акты относительно ведения бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Порядок ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности в банках устанавливается Национальным банком Украины в соответствии с этим законом и национальными положениями (стандартами) бухгалтерского учета.

Порядок ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности о выполнении бюджетов и хозрасчетных операций бюджетных учреждений устанавливается Государственным казначейством Украины в соответствии с законодательством.

7.2. Финансовая отчетность, ее содержание и требования к ней

На основе данных бухгалтерского учета предприятия обязаны составлять финансовую отчетность.

Приказом Министерства финансов Украины от 31.03.1999 г. №87 было утверждено Положение (стандарт) бухгалтерского учета №1 “Общие требования к финансовой отчетности”.

Этим Положением (стандартом) определяется цель, состав и принципы подготовки финансовой отчетности и требования к признанию и раскрытию ее элементов.

Нормы этого Положения (стандарта) следует применять к финансовой отчетности предприятий, организаций и других юридических лиц (далее — предприятий) всех форм собственности (кроме банков и бюджетных учреждений) и консолидированной финансовой отчетности.

Цель финансовой отчетности

Целью составления финансовой отчетности является предоставление пользователям для принятия решения полной, правдивой и непредвзятой информации о финансовом состоянии,

результатах деятельности и движении денежных средств предприятия.

Порядок предоставления финансовой отчетности пользователям определяется действующим законодательством.

Финансовая отчетность обеспечивает информационные потребности пользователей относительно:

- приобретения, продажи и владения ценными бумагами;
- участия в капитале предприятия;
- оценки качества управления;
- оценки способности предприятия своевременно выполнять свои обязательства;
- обеспеченности обязательств предприятия;
- определения суммы дивидендов, которые подлежат распределению;
- регулирования деятельности предприятия;
- других решений.

Финансовая отчетность должна удовлетворять потребности тех пользователей, которые не могут требовать отчетов, составленных с учетом их конкретных информационных потребностей.

Формы финансовой отчетности предприятия (кроме банков) и порядок их заполнения устанавливаются Министерством финансов Украины по согласованию с Государственным комитетом статистики Украины.

Состав и элементы финансовой отчетности

Финансовая отчетность состоит из: баланса, отчета о финансовых результатах, отчета о движении денежных средств, отчета о собственном капитале и примечаниях к отчетам.

Баланс — отчет о финансовом состоянии предприятия, который отображает на определенную дату его активы, обязательства и собственный капитал.

Отчет о финансовых результатах — отчет о доходах, затратах и финансовых результатах деятельности предприятия.

Отчет о собственном капитале — отчет, который отображает изменения в составе собственного капитала предприятия на протяжении отчетного периода.

Отчет о движении денежных средств — отчет, который отображает поступление и расход денежных средств в результате деятельности предприятия в отчетном периоде.

Для субъектов малого предприятия и представительств иностранных субъектов хозяйственной деятельности национальными положениями (стандартами) устанавливается сокращенная по показателям финансовая отчетность в составе баланса и отчета о финансовых результатах.

Финансовые отчеты содержат статьи, состав и содержание которых определяются соответствующими положениями (стандартами).

Статья приводится в финансовой отчетности, если отвечает таким критериям:

- существует вероятность поступления или выбытия будущих экономических выгод, связанных с этой статьей;
- оценка статьи может быть достоверно определена.

В финансовую отчетность включаются показатели деятельности филиалов, представительств, отделений и других обособленных подразделений предприятия.

Отчетный период

Отчетным периодом составления финансовой отчетности является календарный год. Баланс предприятия составляется на конец последнего дня отчетного периода.

Промежуточная (месячная, квартальная) отчетность, которая охватывает определенный период, составляется нарастающим итогом с начала отчетного года.

Первый отчетный период новообразованного предприятия может быть меньше 12 месяцев, но не может быть больше 15 месяцев. Отчетным периодом предприятия, которое ликвидируется, есть период с начала года до момента ликвидации.

Качественные характеристики финансовой отчетности

Информация, которая предоставляется в финансовых отчетах, должна быть доходчива и рассчитана на однозначное толкование ее пользователями при условии, что они имеют достаточные знания и заинтересованы в восприятии этой информации.

Финансовая отчетность должна содержать только уместную информацию, которая влияет на принятие решений пользователями, дает возможность своевременно оценить прошедшие, настоящие и будущие события, подтвердить и скорректировать их оценки, сделанные в прошлом.

Финансовая отчетность должна быть достоверной. Информация, приведенная в финансовой отчетности, является достоверной, если она не содержит ошибок и искажений, которые способны повлиять на решение пользователей отчетности.

Финансовая отчетность должна предоставлять возможность пользователям сравнивать:

- финансовые отчеты предприятия за разные периоды;
- финансовые отчеты разных предприятий.

Предпосылкой отчетности является предоставление соответствующей информации предыдущего периода и раскрытие информации об учетной политике и ее изменении.

Установление и изменение учетной политики предприятия осуществляется по решению собственника (собственников) или уполномоченного органа (должностного лица).

Принципы подготовки финансовой отчетности

Финансовая отчетность предприятия формируется с соблюдением таких принципов:

- **автономности предприятия**, когда предприятие рассматривается как юридическое лицо, которое обособлено от собственников. Поэтому личное имущество и обязательства собственников не должны отображаться в финансовой отчетности предприятия;
- **непрерывности деятельности**, что предусматривает оценку активов и обязательств предприятия, исходя из предположения, что его деятельность будет продолжаться далее;
- **периодичности**, которая предполагает распределение деятельности предприятия на определенные периоды времени с целью составления финансовой отчетности;
- **исторической (фактической) себестоимости**, которая определяет приоритет оценки активов, исходя из затрат на их производство и приобретение;
- **начисления и соответствия доходов и затрат**, по которому для определения финансового результата отчетного периода нужно сопоставить доходы отчетного периода с затратами, которые были осуществлены для получения этих доходов. При этом доходы и затраты отображаются в учете и отчетности в момент их возникновения, в зависимости от времени поступления и уплаты денег;

- **полного освещения**, согласно которому финансовая отчетность должна содержать всю информацию о фактических и потенциальных последствиях операций и событий, которая может повлиять на решение, принимаемые на ее основе;
- **последовательности**, который предусматривает постоянное (из года в год) применение предприятием избранной учетной политики. Изменение учетной политики должно быть обосновано и раскрыто в финансовой отчетности;
- **осмотрительности**, согласно которому методы оценки, которые применяются в бухгалтерском учете, должны предотвращать снижение оценки обязательств и затрат и завышение оценки активов и доходов предприятия;
- **превалирование содержания над формой**, по которому операции должны учитываться соответственно их сущности, а не только исходя из юридической формы;
- **единого денежного измерителя**, который предусматривает измерения и обобщения всех операций предприятия в его финансовой отчетности в единой денежной единице.

Раскрытие информации в финансовой отчетности

Для того чтобы финансовая отчетность была понятной пользователям, она должна содержать данные о:

- предприятию;
- дате отчетности и отчетном периоде;
- валюте отчетности и единице ее измерения;
- соответствующей информации относительно отчетного и предыдущего периодов;
- учетной политике предприятия и ее изменениях;
- консолидации финансовых отчетов;
- прекращении (ликвидации) отдельных видов деятельности;
- ограничении относительно владения активами;
- участия в совместных предприятиях;
- выявлении ошибок отдельных лет и связанные с ними корректировки;
- переоценке статей финансовых отчетов;
- прочей информации, раскрытие которой предусмотрено соответствующими положениями (стандартами).

Информация о предприятии, которая подлежит раскрытию в финансовой отчетности, включает:

- название, организационно-правовую форму и местонахождение предприятия (страну, где зарегистрировано предприятие, адрес офиса);
- короткое описание основной деятельности предприятия;
- название органа управления, в ведении которого находится предприятие, или название его материнской (холдинговой) компании;
- среднюю численность персонала предприятия на протяжении отчетного периода.

Каждый финансовый отчет должен содержать дату, состоянием на которую представлены его показатели, или период, который он охватывает. Если период, за который составлен финансовый отчет, отличается от отчетного периода, предусмотренного этим Положением (стандартом), то причины и последствия этого должны быть раскрыты в примечаниях к финансовой отчетности.

В финансовой отчетности должна быть указана валюта, в которой отображены элементы отчетности, и единица ее измерения.

Если валюта отчетности отличается от валюты, в которой ведется бухгалтерский учет, то предприятие должно раскрывать причины этого и методы, которые были использованы для проведения финансовых отчетов с одной валюты в другую.

Предприятие должно освещать избранную учетную политику путем описания:

- принципов оценки статей отчетности;
- методов учета относительно отдельных статей отчетности.

Информация, которая подлежит раскрытию, приводится непосредственно в финансовых отчетах или в примечаниях к ним.

В примечаниях к финансовым отчетам следует раскрывать:

- учетную политику предприятия;
- информацию, которая не приведена непосредственно в финансовых отчетах, но является обязательной по соответствующим положениям (стандартам);
- информацию, которая содержит дополнительный анализ статей отчетности, необходимый для обеспечения ее понятности и уместности.

Финансовую отчетность подписывают руководитель и главный бухгалтер предприятия.

Консолидированная и сводная финансовая отчетность

Предприятия, которые имеют дочерние предприятия, кроме финансовых отчетов о собственных хозяйственных операциях, обязаны составлять и подавать консолидированную финансовую отчетность.

Министерства, другие центральные органы исполнительной власти, к сфере управления которых относятся предприятия, основанные на государственной собственности, и органы, которые осуществляют управление имуществом предприятий, основанных на коммунальной собственности, кроме собственных отчетов, составляют и подают сводную финансовую отчетность относительно всех предприятий, которые относятся к сфере их управления.

Указанные органы также отдельно составляют сводную финансовую отчетность относительно хозяйственных обществ, акции (доли, паи) которых находятся соответственно в государственной и коммунальной собственности.

Объединения предприятий, кроме собственной отчетности, составляют и подают сводную финансовую отчетность относительно всех предприятий, которые входят в их состав, если это предусмотрено учредительными документами объединений предприятий в соответствии с законодательством.

Предоставление и обнародование финансовой отчетности

Предприятия обязаны подавать квартальную и годовую финансовую отчетность органам, к сфере управления которых они относятся, трудовым коллективам на их требование, собственникам (учредителям) в соответствии с учредительными документами. Органам исполнительной власти и другим пользователям финансовая отчетность предоставляется в соответствии с законодательством. Срок предоставления финансовой отчетности устанавливается Кабинетом Министров Украины.

Финансовая отчетность предприятий не составляет коммерческой тайны, кроме случаев, предусмотренных законодательством.

Открытые акционерные общества, предприятия — эмитенты облигаций, банки, доверительные общества, валютные и фондовые биржи, инвестиционные фонды, инвестиционные компании, кредитные союзы, негосударственные пенсионные фонды, страховые компании и прочие финансовые учреждения — обязаны не позднее 1 июня следующего за отчетным года обнародовать годовую финансовую отчетность и консолидированную отчетность путем публикации в периодических изданиях или распространения ее в виде отдельных печатных изданий.

В случае ликвидации предприятия ликвидационная комиссия составляет ликвидационный баланс и в случаях, предусмотренных законом, публикует его на протяжении 45 дней.

7.3. Бухгалтерский баланс

Нормативным документом, которым определяется содержание и форма баланса и общие требования к раскрытию его статей является Положение (стандарт) бухгалтерского учета 2 “Баланс”, утвержденное приказом Министерства финансов Украины от 31.03.1999 г. № 87.

Нормы этого Положения (стандарта) применяются к балансам предприятий, организаций и других юридических лиц (далее — предприятия) всех форм собственности (кроме банков и бюджетных организаций).

Особенности составления консолидированного баланса определяются отдельным положением (стандартом).

Термины, которые используются в этом Положении (стандарте), имеют такое значение:

Активы — ресурсы, контролируемые предприятием в результате прошедших событий, использование которых, как ожидается, приведет к поступлению экономических выгод в будущем.

Собственный капитал — часть в активах предприятия, которая остается после вычитания его обязательств.

Долгосрочные обязательства — все обязательства, которые не являются текущими обязательствами.

Связанные стороны — предприятия, отношения между которыми обуславливают возможность одной стороны контролировать другую или осуществлять существенное влияние на принятие финансовых и оперативных решений другой стороной.

Обязательства — задолженность предприятия, которая возникла вследствие прошедших событий и погашение которой, как можно ожидать, приведет к уменьшению ресурсов предприятия, воплощающих в себе экономические выгоды.

Эквиваленты денежных средств — краткосрочные высоколиквидные финансовые инвестиции, которые свободно конвертируются в определенные суммы денежных средств и характеризуются незначительным риском изменения стоимости.

Финансовые инвестиции — активы, которые содержатся предприятием с целью увеличения прибыли (процентов, дивидендов и пр.), возрастание стоимости капитала или других выгод для инвестора.

Текущие обязательства — обязательства, которые будут погашены на протяжении операционного цикла предприятия или должны быть погашены на протяжении двенадцати месяцев, начиная с даты баланса.

Необоротные активы — все активы, которые не являются оборотными.

Оборотные активы — денежные средства и их эквиваленты, не ограниченные в использовании, а также другие активы, предназначенные для реализации или потребления на протяжении операционного цикла или на протяжении двенадцати месяцев с даты баланса.

Операционный цикл — промежуток времени между приобретением запасов для осуществления деятельности и получением средств (эквивалентов денежных средств) от реализации произведенной из них продукции или товаров и услуг.

Целью составления баланса является предоставление пользователям полной, правдивой и непредубежденной информации о финансовом состоянии предприятия на отчетную дату.

В балансе отображаются активы, обязательства и собственный капитал предприятия.

Свертывание статей активов и обязательств недопустимо, кроме случаев, предусмотренных соответствующими положениями (стандартами).

Итог активов баланса должен равняться сумме обязательств и собственного капитала.

Для малых предприятий предполагается сокращенная форма баланса.

Признание статей баланса

Актив отображается в балансе при условии, что оценка его может быть достоверно определена и можно ожидать получения в будущем экономических выгод, связанных с его использованием.

Затраты на приобретение и создание актива, которые, соответственно предыдущему абзацу, не могут быть отображены в балансе, включаются в затраты отчетного периода в отчете о финансовых результатах.

Обязательство отображается в балансе, если его оценка может быть достоверно определена и существует вероятность уменьшения экономических выгод в будущем вследствие его погашения.

Собственный капитал отображается в балансе одновременно с отображением активов или обязательств, которые приводят к его изменению.

Содержание статей баланса и его форма представлены в пункте 3.1 раздела 3 “Бухгалтерский баланс” части 1.

Оценка и дальнейшее раскрытие отдельных статей баланса в примечаниях к отчетности осуществляются в соответствии с соответствующими положениями (стандартами) бухгалтерского учета.

7.4. Отчет о финансовых результатах

Приказом Министерства финансов Украины от 31 марта 1999 г. № 87 утверждено Положение (стандарт) бухгалтерского учета 3 “Отчет о финансовых результатах”.

Общие положения

1. Этим Положением (стандартом) определяются содержание и форма Отчета о финансовых результатах, а также общие требования к раскрытию его статей.

2. Нормы этого Положения (стандарта) касаются отчетов о финансовых результатах предприятий, организаций и других юридических лиц (далее — предприятия) всех форм собственности (кроме банков и бюджетных организаций).

3. Особенности составления консолидированного отчета о финансовых результатах определяются отдельным Положением (стандартом).

4. Термины, которые используются в этом Положении (стандарте), имеют такое значение:

Затраты — уменьшение экономических выгод в виде выбытия активов или увеличения обязательств, которые приводят к уменьшению собственного капитала (за исключением уменьшения капитала за счет его изъятия или распределения собственниками) за отчетный период.

Собственный капитал — часть в активах предприятия, которая остается после вычитания его обязательств.

Доходы — увеличение экономических выгод в виде поступления активов или уменьшения обязательств, которые приводят к возрастанию собственного капитала (кроме возрастания капитала за счет взносов собственников) за отчетный период.

Убыток — превышение суммы затрат над суммой дохода, для получения которого были осуществлены эти затраты.

Обычная деятельность — любая основная деятельность предприятия, а также операции, которые ее обеспечивают или возникают вследствие ее проведения.

Метод участия в капитале — метод учета инвестиций, согласно которому балансовая стоимость инвестиций соответственно увеличивается или уменьшается на сумму увеличения или уменьшения доли инвестора в собственном капитале объекта инвестирования.

Чрезвычайное событие — событие или операция, которое отличается от обычной деятельности предприятия, и не предполагается, что она будет повторяться периодически или в каждом последующем отчетном периоде.

Операционная деятельность — основная деятельность предприятия, а также другие виды деятельности, которые не являются инвестиционной или финансовой деятельностью.

Основная деятельность — операции, связанные с производством или реализацией продукции (товаров, работ, услуг), что является главной целью создания предприятия и обеспечивают основную часть его дохода.

Прибыль — сумма, на которую доходы превышают связанные с ними затраты.

Ассоциированное предприятие — предприятие, в котором инвестору принадлежит блокирующий (более 25 процентов)

пакет акций (голосов) и которое не является дочерним или совместным предприятием инвестора.

5. Целью составления отчета о финансовых результатах является предоставление пользователям полной, правдивой и непредубежденной информации о доходах, затратах, прибылях и убытках от деятельности предприятия за отчетный период.

6. Форма Отчета о финансовых результатах является приложением к этому Положению (стандарта).

Для малых предприятий предполагается сокращенная форма отчета о финансовых результатах.

Признание доходов и затрат

7. При условии, что оценка дохода может быть достоверно определена, доход в Отчете о финансовых результатах отображается в момент поступления актива или погашения обязательства, которые приводят к увеличению собственного капитала предприятия (кроме возрастания капитала за счет взносов участников).

8. При условии, что оценка затрат может быть достоверно определена, затраты отображаются в Отчете о финансовых результатах в момент выбытия актива или увеличения обязательства, которые приводят к уменьшению собственного капитала предприятия (кроме уменьшения капитала за счет его изъятия или распределения собственниками).

9. Если актив обеспечивает экономические выгоды на протяжении нескольких отчетных периодов, то затраты отображаются в Отчете о финансовых результатах на основе систематического и рационального их распределения (например, в виде амортизации) на протяжении тех отчетных периодов, когда поступают соответствующие экономические выгоды.

10. Затраты следует немедленно отображать в отчете о финансовых результатах, если экономические выгоды не отвечают или перестают отвечать такому состоянию, при котором они признаются активами предприятия.

11. Свертывание доходов и затрат не разрешается, кроме случаев, предусмотренных соответствующими положениями (стандартами). Показатели непрямых налогов, вычитания из дохода, себестоимости, затрат и убытков приводятся в скобках.

Определение прибыли (убытка) за отчетный период

12. Доходы и затраты, которые отвечают критериям, изложенным выше, приводят в Отчете о финансовых результатах с целью определения чистой прибыли или убытка отчетного периода (кроме случаев, когда соответствующие положения (стандарты) предусматривают исключения из этого правила).

13. В статье **“Доход (выручка) от реализации продукции (товаров, работ, услуг)”** отображается общий доход (выручка) от реализации продукции, товаров, работ или услуг, то есть без вычитания предоставленных скидок, возвращения проданных товаров и непрямых налогов (налога на добавленную стоимость, акцизного сбора и т.п.). Организации, основной деятельностью которых является торговля ценными бумагами, в этой статье отображают стоимость, по которой реализованы ценные бумаги, и сумму вознаграждения за выполнение других операций, связанных с размещением, куплей и продажей ценных бумаг.

14. В статье **“Налог на добавленную стоимость”** отображается сумма налога на добавленную стоимость, которая включена в состав дохода (выручки) от реализации продукции (товаров, работ, услуг).

15. В статье **“Акцизный сбор”** предприятия — плательщики акцизного сбора отображают сумму, которая учтена в составе дохода (выручки) от реализации продукции (товаров, работ, услуг).

16. Предприятия, которые платят другие сборы или налоги с оборота, показывают их сумму в свободной строке отчета о финансовых результатах (сборы в Пенсионный фонд из торговли ювелирными изделиями из драгоценных металлов и камней, оказание услуг сотовой связи), а также подлежащие к уплате суммы налога с рекламы, сбора на развитие виноградарства, садоводства и хмелеводства, рентной платы за нефть, природный газ и газовый конденсат.

17. В статье **“Прочие вычитания из дохода”** отображаются предоставленные скидки, возвращение товаров и прочие суммы, которые подлежат вычитанию из дохода (выручки) от реализации продукции (товаров, работ, услуг) без непрямых налогов. В частности, в этой статье отображают полученные предприятием от других лиц суммы доходов в пользу комитента, принципала, соисполнителя, субподрядчика по договору комиссии, подряда, агентскими и другими аналогичными соглашениями.

18. Чистый доход (выручка) от реализации продукции (товаров, работ услуг) определяется путем вычитания из дохода (выручки) от реализации продукции (товаров, работ, услуг) соответствующих налогов, сборов, скидок и пр.

19. В статье **“Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг)”** отображается производственная себестоимость реализованной продукции (работ, услуг) или себестоимость реализованных товаров. Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг) определяется в соответствии с положениями (стандартами) бухгалтерского учета 9 “Запасы”, 16 “Затраты”. В этой статье организации, основной деятельностью которых является торговля ценными бумагами, отображают балансовую стоимость реализованных ценных бумаг. Предприятия, которые согласно законодательства есть страховщиками, в этой статье указывают выплаты страховых сумм и страховых возмещении. Предприятия, которые осуществляют деятельность по выпуску и проведению лотерей, в этой статье указывают отчисления на создание (формирование) за отчетный период призового фонда, а также резерва, который покрывает величину джек-пота, не обеспеченную оплатой участия в лотерее.

20. Валовая прибыль (убыток) рассчитывается как разница между чистым доходом от реализации продукции (товаров, работ, услуг) и себестоимостью реализованной продукции (товаров, работ, услуг).

21. В статье **“Прочие операционные доходы”** отображаются суммы прочих доходов от операционной деятельности предприятия, кроме дохода (выручки) от реализации продукции (товаров, работ, услуг): доход от операционной аренды активов; доход от операционных курсовых разниц; возмещение ранее списанных активов; доход от реализации оборотных активов (кроме финансовых инвестиций) и пр.

22. В статье **“Административные затраты”** отображаются общехозяйственные затраты, связанные с управлением и обслуживанием предприятия.

23. В статье **“Затраты на сбыт”** отображаются затраты предприятия, связанные с реализацией продукции (товаров) — затраты на содержание подразделений, которые занимаются сбытом продукции (товаров), рекламу, доставку продукции потребителям и т.п.

24. В статье **“Прочие операционные затраты”** отображаются себестоимость реализованных производственных

запасов; сомнительные (безнадежные) долги и потери от обесценивания запасов; потери от операционных курсовых разниц; признанные экономические санкции; отчисления для обеспечения последующих операционных затрат, а также все прочие затраты, возникающие в процессе операционной деятельности предприятия (кроме затрат, которые включаются в себестоимость продукции, товаров, работ, услуг).

25. Прибыль (убыток) от операционной деятельности определяется как алгебраическая сумма валовой прибыли (убытка), прочего операционного дохода, административных затрат, затрат на сбыт и прочих операционных затрат.

26. В статье **“Доход от участия в капитале”** отображается доход, полученный от инвестиций в ассоциированные, дочерние или совместные предприятия, учет которых осуществляется по методу участия в капитале.

27. В статье **“Прочие финансовые доходы”** отображаются дивиденды, проценты и прочие доходы, полученные от финансовых инвестиций (кроме доходов, которые учитываются по методу участия в капитале).

28. В статье **“Прочие доходы”** отображается доход от реализации финансовых инвестиций, необоротных активов и имущественных комплексов; доход от неоперационных курсовых разниц и прочие доходы, которые возникают в процессе обычной деятельности, но не связаны с операционной деятельностью предприятия.

29. В статье **“Финансовые затраты”** отображаются затраты на проценты и прочие затраты предприятия, связанные с привлечением заемного капитала.

30. В статье **“Потери от участия в капитале”** отображается убыток, вызванный инвестициями в ассоциированные, дочерние или совместные предприятия, учет которых осуществляется по методу участия в капитале.

31. В статье **“Прочие затраты”** отображаются себестоимость реализации финансовых инвестиций, необоротных активов, имущественных комплексов; потери от неоперационных курсовых разниц; потери от уценки финансовых инвестиций и необоротных активов; прочие затраты, которые возникают в процессе обычной деятельности (кроме финансовых затрат), но не связаны с операционной деятельностью предприятия.

32. Прибыль (убыток) от обычной деятельности до налогообложения определяется как алгебраическая сумма прибыли

(убытка) от операционной деятельности, финансовых и прочих доходов (прибылей), финансовых и прочих затрат (убытков).

33. В статье **“Налоги на прибыль”** отображается сумма налогов на прибыль от обычной деятельности, определенная в соответствии с Положением (стандартом) бухгалтерского учета 17 “Налог на прибыль”.

34. Прибыль от обычной деятельности определяется как разница между прибылью от обычной деятельности до налогообложения и суммой налогов на прибыль. Убыток от обычной деятельности равняется убытку от обычной деятельности до налогообложения и сумме налогов на прибыль.

35. В статьях **“Чрезвычайные доходы”** и **“Чрезвычайные затраты”** отображаются соответственно: невозмещенные потери от чрезвычайных событий (стихийного бедствия, пожаров, техногенных аварий и т.п.), включая затраты на предотвращение возникновению потерь от стихийного бедствия и техногенных аварий, которые определены за вычитанием суммы страхового возмещения и покрытия потерь от чрезвычайных ситуаций за счет других источников; доходы и потери от других событий и операций, которые отвечают определению чрезвычайных событий, приведенному в этом Положении (стандарте). Потери от чрезвычайных событий отображаются за вычитанием суммы, на которую уменьшается налог на прибыль от обычной деятельности вследствие этих потерь. Содержание и стоимостную оценку доходов или затрат от каждого чрезвычайного события следует отдельно раскрывать в примечаниях к финансовым отчетам.

36. В статье **“Налоги на чрезвычайную прибыль”** отображается сумма налогов, которая подлежит уплате с прибыли от чрезвычайных событий.

37. Чистая прибыль (убыток) рассчитывается как алгебраическая сумма прибыли (убытка) от обычной деятельности и чрезвычайной прибыли, чрезвычайного убытка и налогов на чрезвычайную прибыль.

Элементы операционных затрат

38. В разделе II Отчета о финансовых результатах приводятся соответствующие элементы операционных затрат (на производство и сбыт, управление и прочие операционные затраты), которые осуществило предприятие в процессе своей деятельности на протяжении отчетного периода за вычитанием

внутреннего оборота, то есть за вычитанием тех затрат, которые составляют себестоимость продукции (работ, услуг), произведенной и потребленной самим предприятием. Себестоимость реализованных товаров, запасов, иностранной валюты в этом разделе не указывается.

Расчет показателей прибыльности акций

39. Раздел III Отчета о финансовых результатах заполняют акционерные общества, простые акции или потенциальные простые акции которых открыто продаются и покупаются на фондовых биржах, включая общества, которые находятся в процессе выпуска таких акций.

40. В статье **“Среднегодовое количество простых акций”** указывается средневзвешенное количество простых акций, которые находились в обращении на протяжении отчетного периода.

41. В статье **“Скорректированное среднегодовое количество простых акций”** указывается среднегодовое количество простых акций в обращении, скорректированное на количество простых акций, которые могут быть выпущены в обращение в соответствии с заключенными соглашениями (опцион, фьючерсный контракт и пр.).

42. В статье **“Чистая прибыль, которая приходится на одну простую акцию”**, указывается показатель, рассчитываемый путем деления суммы чистой прибыли или убытка, который принадлежит собственникам простых акций, на среднегодовое количество простых акций.

43. В статье **“Скорректированная чистая прибыль, которая приходится на одну простую акцию”** отображается показатель, рассчитываемый делением скорректированной суммы чистой прибыли, которая принадлежит собственникам простых акций, на скорректированное среднегодовое количество простых акций.

44. Расчет среднегодового количества акций, чистой прибыли, которая принадлежит собственникам простых акций, и их корректировка осуществляются в соответствии с Положением (стандартом) бухгалтерского учета 24 “Прибыль на акцию”.

45. В статье **“Дивиденды на одну простую акцию”** отображается показатель, который рассчитывается путем деления суммы объявленных дивидендов на количество простых акций, по которым выплачиваются дивиденды.

Типовая форма “Отчет о финансовых результатах” представлена в табл. 7.2.

Таблица 7.2

Дата (год, месяц, число)		КОДЫ	
			01
Предприятие	АО “Росток”	00547038	
Территория			
Орган государственного управления			
Отрасль			
Вид экономической деятельности			
Единица измерения, тыс. грн	Контрольная сумма		

ОТЧЕТ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ

за 12 месяцев 2005 г.

Форма № 2

Код за ДКУД

1801003

I. ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ

Статья	Код строки	За отчетный период	За предыдущий период
1	2	3	4
Доход (выручка) от реализации продукции (товаров, работ, услуг)	010	2914,1	1650,4
Налог на добавленную стоимость	015	20,7	32,9
Акцизный сбор	020		
	025		
Прочие вычитания из дохода	030		
Чистый доход (выручка) от реализации продукции (товаров, работ, услуг)	035	2893,4	1617,5
Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг)	040	1547,5	916,7
Валовая:			
прибыль	050	1345,9	700,8
убыток	055		
Прочие операционные доходы	060		
Административные затраты	070	360,1	149,1

Продолжение табл. 7.2

1	2	3	4
Затраты на сбыт	080		
Прочие операционные затраты	090		
Финансовые результаты от операционной деятельности:			
прибыль	100	985,8	551,7
убыток	105		
Доход от участия в капитале	110		
Прочие финансовые доходы	120	1,0	0,6
Прочие доходы	130		
Финансовые затраты	140		
Потери от участия в капитале	150		
Прочие затраты	160		
Финансовые результаты от обычной деятельности до налогообложения:			
прибыль	170	986,8	552,3
убыток	175		
Налог на прибыль от обычной деятельности	180	296,0	152,5
Финансовые результаты от обычной деятельности:			
прибыль	190	690,8	399,8
убыток	195		
Чрезвычайные:			
доходы	200		
затраты	205		
Налоги на чрезвычайную прибыль	210		
Чистая:			
прибыль	220	690,8	399,8
убыток	225		

II. ЭЛЕМЕНТЫ ОПЕРАЦИОННЫХ ЗАТРАТ

Наименование показателя	Код строки	За отчетный период	За предыдущий период
1	2	3	4
Материальные затраты	230	178,3	105,6
Затраты на оплату труда	240	968,2	556,9
Отчисления на социальные мероприятия	250	346,4	213,9
Амортизация	260	146,4	16,5
Прочие операционные затраты	270	268,3	172,9
Всего	280	1907,6	1065,8

III. РАСЧЕТ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ПРИБЫЛЬНОСТИ АКЦИЙ

Название статьи	Код строки	За отчетный период	За предыдущий период
Среднегодовое количество простых акций	300		
Скорректированное среднегодовое количество простых акций	310		
Чистая прибыль, которая приходится на одну простую акцию	320		
Скорректированная чистая прибыль, которая приходится на одну простую акцию	330		
Дивиденды на одну простую акцию	340		

Руководитель = *Иваненко*

Главный бухгалтер = *Петренко*

7.5. Отчет о движении денежных средств

Приказом Министерства финансов Украины от 31 марта 1999 г. № 87 утверждено Положение (стандарт) бухгалтерского учета 4 “Отчет о движении денежных средств”.

Общие положения

1. Этим Положением (стандартом) определяются содержание и форма отчета о движении денежных средств и общие требования к раскрытию его статей.

2. Нормы этого Положения (стандарта) касаются отчетов о движении денежных средств предприятий, организаций и других юридических лиц (далее — предприятия) всех форм собственности (кроме банков и бюджетных организаций).

3. Особенности составления консолидированного отчета о движении денежных средств определяются отдельным Положением (стандартом).

4. Термины, которые используются в этом Положении (стандарте), имеют такое значение:

Денежные средства — денежная наличность, средства на счетах в банках и депозиты до востребования.

Группа — материнское (холдинговое) предприятие и его дочерние предприятия.

Эквиваленты денежных средств — краткосрочные высоколиквидные финансовые инвестиции, которые свободно конвертируются в определенные суммы денежных средств и характеризуются незначительным риском изменения их стоимости.

Неденежные операции — операции, которые не требуют использования денежных средств и их эквивалентов.

Инвестиционная деятельность — приобретение и реализация тех необоротных активов, а также тех финансовых инвестиций, которые не является составной частью эквивалентов денежных средств.

Операционная деятельность — основная деятельность предприятия, а также другие виды деятельности, которые не являются инвестиционной или финансовой деятельностью.

Движение денежных средств — поступление и выбытие денежных средств и их эквивалентов.

Финансовая деятельность — деятельность, которая приводит к изменениям размера и состава собственного и заемного капитала предприятия.

5. Целью составления Отчета о движении денежных средств является предоставление пользователям финансовой отчетности полной, правдивой и непредубежденной информации об изменениях, которые состоялись в денежных средствах предприятия и их эквивалентах (далее — денежные средства) за отчетный период.

6. В отчете о движении денежных средств приводятся данные о движении денежных средств на протяжении отчетного периода в результате операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

7. Если движение денежных средств в результате одной операции включает суммы, которые принадлежат к разным видам деятельности, то эти суммы следует приводить отдельно в составе соответствующих видов деятельности.

8. Внутренние изменения в составе денежных средств к отчету о движении денежных средств не включаются.

9. Предприятие развернуто приводит суммы поступлений и расходов, которые возникают в результате операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

10. Неденежные операции (получение активов путем финансовой аренды; бартерные операции; приобретение активов путем эмиссии акций и пр.) не включаются в отчет о движении денежных средств.

Отчет о движении денежных средств составляется по форме, приведенной в приложении к этому Положению (стандарту).

Движение денежных средств в результате операционной деятельности

12. Движение денежных средств в результате операционной деятельности определяется путем корректирования прибыли (убытка) от обычной деятельности до налогообложения на суммы:

- изменений запасов, дебиторской и кредиторской задолженности, связанной с операционной деятельностью, на протяжении отчетного периода;
- приведенные в неденежных статьях;
- приведенные в статьях, которые связаны с движением денежных средств в результате инвестиционной и финансовой деятельности.

13. В статье **“Прибыль (убыток) от обычной деятельности до налогообложения”** отображается прибыль или убыток от обычной деятельности до налогообложения за отчетный период, приведенная в отчете о финансовых результатах.

14. В статье **“Амортизация необоротных активов”** отображаются амортизационные отчисления из материальных и нематериальных необоротных активов, начисленные на протяжении отчетного периода.

15. В статье **“Увеличение (уменьшение) обеспечений”** отображается изменение (в графе “Поступления” — увеличение, в графе “Расход” — уменьшение) в составе обеспечений последующих расходов и платежей, которые не связаны с инвестиционной и финансовой деятельностью.

16. В статье **“Убыток (прибыль) от нереализованных курсовых разниц”** в графе “Поступления” отображаются убытки, в графе “Расход” — прибыли от курсовых разниц вследствие перерасчета статьи баланса “Денежные средства и их эквиваленты в иностранной валюте”.

17. В статье **“Убыток (прибыль) от неоперационной деятельности”** в графе “Поступления” отображается убыток, в графе “Расход” — прибыль от владения (дивиденды, проценты и

т.п.) и реализации финансовых инвестиций, а также от продажи основных средств, нематериальных активов, прочих долгосрочных активов, от обмена оборотных активов на необоротные активы и финансовые инвестиции, от неоперационных курсовых разниц, прочие прибыли и убытки от инвестиционной и финансовой деятельности.

18. В статье **“Затраты на уплату процентов”** отображаются затраты на выплату процентов за пользование кредитами и займами, начисленным на протяжении отчетного периода.

19. В статье **“Прибыль (убыток) от операционной деятельности до изменения в чистых оборотных активах”** отображается разница между суммами денежных поступлений и суммами денежных расходов, отображенных согласно п. 13–18 этого Положения (стандарта).

20. В статье **“Уменьшение (увеличение) оборотных активов”** в графе “Поступления” отображается уменьшение, в графе “Расход” — увеличение статей оборотных активов (кроме статей “Денежные средства и их эквиваленты”, “Текущие финансовые инвестиции” и других статей неоперационных оборотных активов), которые состоялись на протяжении отчетного периода. При этом не учитываются изменения в составе оборотных активов, которые являются следствием неденежных операций инвестиционной деятельности (обмен на необоротные активы, финансовые инвестиции и т.п.) и финансовой деятельности (выплата дивидендов или погашение обязательств по финансовой аренде производственными запасами, продукцией, товарами, неденежные взносы в уставной капитал и пр.) или исправление ошибок предыдущих лет.

21. В статье **“Уменьшение (увеличение) затрат будущих периодов”** в графе “Поступления” отображается уменьшение, в графе “Расход” — увеличение в составе затрат будущих периодов, которые состоялись на протяжении отчетного периода.

22. В статье **“Увеличение (уменьшение) текущих обязательств”** в графе “Поступления” отображается увеличение, в графе “Расход” — уменьшение в статьях раздела баланса “Текущие обязательства” (кроме статей “Краткосрочные кредиты банков”, “Текущая задолженность по долгосрочным обязательствам”, “Текущие обязательства по расчетам с участниками”, сумм обязательств по процентам и других обязательств, не связанных с операционной деятельностью). При этом не учитываются изменения в составе текущих обязательств, которые

являются следствием неденежных операций инвестиционной деятельности и финансовой деятельности (погашение текущего обязательства путем передачи необоротных активов и финансовых инвестиций, зачисление взносов в капитал и пр.) или исправления ошибок предыдущих лет.

23. В статье **“Увеличение (уменьшение) доходов будущих периодов”** в графе “Поступления” отображается увеличение, в графе “Расход” — уменьшение в составе доходов будущих периодов на протяжении отчетного периода.

24. В статье **“Денежные средства от операционной деятельности”** отображается разница между суммами поступлений и расходов, отображенных согласно п. 19–23 этого Положения (стандарта).

25. В статье **“Уплаченные проценты”** отображаются суммы денежных средств, использованных на выплату процентов за пользование кредитами и займами.

26. В статье **“Уплаченные налоги на прибыль”** отображается использование денежных средств для уплаты налогов на прибыль при условии, что они конкретно не отождествляются с финансовой или инвестиционной деятельностью.

27. В статье **“Чистое движение денежных средств до чрезвычайных событий”** указывается поступление или расход средств, отображенных в статье “Денежные средства от операционной деятельности”, с учетом расхода средств, отображенных согласно п. 25–26 этого Положения (стандарта).

28. В статье **“Движение денежных средств от чрезвычайных событий”** отображаются, соответственно, поступления или расход средств, связанных с чрезвычайными событиями в процессе операционной деятельности.

29. В статье **“Чистое движение денежных средств от операционной деятельности”** отображается результат движения средств от операционной деятельности с учетом движения средств от чрезвычайных событий.

Движение денежных средств в результате инвестиционной деятельности

30. Движение денежных средств в результате инвестиционной деятельности определяется на основе анализа изменений в статьях раздела баланса “Необоротные активы” и статьи “Текущие финансовые инвестиции”.

31. В статье **“Реализация финансовых инвестиций”** отображают суммы денежных поступлений от продажи акций или долговых обязательств других предприятий, а также доли в капитале других предприятий (другие, чем поступления по таким инструментам, которые признаются как эквиваленты денежных средств, или, которые содержатся для дилерских или торговых целей).

32. В статье **“Реализация необоротных активов”** отображается поступление денежных средств от продажи основных средств, нематериальных активов, а также прочих долгосрочных необоротных активов (кроме финансовых инвестиций).

33. В статье **“Реализация имущественных комплексов”** показывается поступление денежных средств от продажи дочерних предприятий и других хозяйственных единиц (за вычитанием денежных средств, которые были реализованы в составе имущественного комплекса).

34. В статье **“Полученные проценты”** отображаются поступления денежных средств в виде процентов за авансы денежными средствами и займов, предоставленных другим сторонам (другие, чем авансы и займы, осуществленные финансовым учреждением), по финансовым инвестициям в долговые ценные бумаги, за использование переданных в финансовую аренду необоротных активов и пр.

35. В статье **“Полученные дивиденды”** отображаются суммы денежных поступлений в виде дивидендов как результат приобретения акций или долей в капитале других предприятий (кроме выплат по таким инструментам, которые признаются эквивалентами денежных средств, или по таким, которые содержатся для дилерских или торговых целей).

36. В статье **“Прочие поступления”** отображаются поступления денежных средств от возвращения авансов (кроме авансов, связанных с операционной деятельностью) и займов, предоставленных другим сторонам (прочие поступления, чем авансы и займы финансовой организации), поступление денежных средств от фьючерсных контрактов, форвардных контрактов, опционов и пр. (за исключением контрактов, которые заключаются для основной деятельности предприятия, или если поступления классифицируются как финансовая деятельность), и прочие поступления, не предусмотренные в вышеупомянутых статьях.

37. В статье **“Приобретение финансовых инвестиций”** отображаются выплаты денежных средств для приобретения акций или долговых обязательств других предприятий, а также долей участия в совместных предприятиях (иные, нежели выплаты по таким инструментам, которые признаются эквивалентами денежных средств, или по таким, которые содержатся для дилерских или торговых целей).

38. В статье **“Приобретение необоротных активов”** отображаются выплаты денежных средств для приобретения основных средств, нематериальных активов и прочих необоротных активов (кроме финансовых инвестиций).

39. В статье **“Приобретение имущественных комплексов”** отображаются денежные средства, уплаченные за приобретенные дочерние предприятия и прочие хозяйственные единицы (с вычитанием денежных средств, приобретенных в составе имущественного комплекса).

40. В статье **“Прочие платежи”** отображаются авансы (кроме связанных с операционной деятельностью) и займы денежными средствами, предоставленные другим сторонам (кроме авансов и займов финансовых учреждений); выплаты денежных средств по фьючерсным контрактам, форвардным контрактам, опционам и т.п. (за исключением случаев, когда такие контракты заключаются для операционной деятельности предприятия или выплаты классифицируются как финансовая деятельность); прочие платежи, не предусмотренные в вышеупомянутых статьях.

41. В статье **“Чистое движение денежных средств до чрезвычайных событий”** отображается разница между суммами денежных поступлений и расходов, отображенных согласно п. 31—40 этого Положения (стандарта).

42. В статье **“Движение денежных средств от чрезвычайных событий”** отображаются, соответственно, поступление или расход денежных средств, связанных с чрезвычайными событиями в процессе инвестиционной деятельности.

43. В статье **“Чистое движение денежных средств от инвестиционной деятельности”** отображается результат движения денежных средств от инвестиционной деятельности с учетом движения средств от чрезвычайных событий.

Движение денежных средств в результате финансовой деятельности

44. Движение денежных средств в результате финансовой деятельности определяется на основе изменений в статьях баланса по разделу “Собственный капитал” и статьях, связанных с финансовой деятельностью, в разделах баланса: “Обеспечение последующих расходов и платежей”, “Долгосрочные обязательства” и “Текущие обязательства” (“Краткосрочные кредиты банков” и “Текущая задолженность по долгосрочным обязательствам”, “Текущие обязательства по расчетам с участниками” и пр.).

45. В статье **“Поступление собственного капитала”** отображаются поступления денежных средств от размещения акций и других операций, которые приводят к увеличению собственного капитала.

46. В статье **“Полученные займы”** отображаются поступления денежных средств в результате образования долговых обязательств (займов, векселей, облигаций, а также других видов краткосрочных и долгосрочных обязательств, не связанных с операционной деятельностью).

47. В статье **“Прочие поступления”** отображаются прочие поступления денежных средств, связанные с финансовой деятельностью.

48. В статье **“Погашение займов”** отображаются выплаты денежных средств для погашения полученных займов.

49. В статье **“Уплаченные дивиденды”** отображаются суммы дивидендов, уплаченные денежными средствами.

50. В статье **“Прочие платежи”** отображается использование денежных средств для выкупа ранее выпущенных акций предприятия, выплаты денежных средств арендодателю для погашения задолженности по финансовой аренде и по другим платежам, связанным с финансовой деятельностью.

51. В статье **“Чистое движение денежных средств до чрезвычайных событий”** показывается разница между суммой денежных поступлений и расходов, отображенных согласно п. 45—50 этого Положения (стандарта).

52. В статье **“Движение денежных средств от чрезвычайных событий”** отображаются соответственно, поступление или расход денежных средств, связанных с чрезвычайными событиями в процессе финансовой деятельности.

53. В статье **“Чистое движение денежных средств от финансовой деятельности”** отображается результат движения средств от финансовой деятельности с учетом движения денежных средств от чрезвычайных событий.

Изменение величины денежных средств за отчетный период

54. В статье **“Чистое движение денежных средств за отчетный период”** указывается разница между суммой денежных поступлений и расходов, отображенных в статьях: “Чистое движение денежных средств от операционной деятельности”, “Чистое движение денежных средств от инвестиционной деятельности” и “Чистое движение денежных средств от финансовой деятельности”.

55. В статье **“Остаток денежных средств к началу года”** показывается остаток денежных средств к началу года, указанный в балансе.

56. В статье **“Влияние изменения валютных курсов на остаток денежных средств”** в графе “Поступления” отображается увеличение, в графе “Расход” уменьшение остатка денежных средств в иностранной валюте вследствие колебаний валютного курса на протяжении отчетного периода.

57. В статье **“Остаток денежных средств на конец года”** указывается разница между суммой денежных поступлений и расходов, отображенных в статьях “Остаток денежных средств к началу года”, “Чистое движение денежных средств за отчетный период” и “Влияние изменения валютных курсов на остаток денежных средств”. Рассчитанный таким образом показатель должен равняться указанному в балансе остатку денежных средств и денежных эквивалентов на конец отчетного периода.

Раскрытие информации о движении денежных средств

58. В примечаниях к финансовой отчетности указывается (раскрывается) информация о:

- а) составе денежных средств;
- б) составе статей “Прочие поступления”, “Прочие платежи” и других статей, которые объединяют несколько видов денежных потоков;
- в) неденежных операциях инвестиционной и финансовой деятельности;

Таблица 7.3

Дата (год, месяц, число)		КОДЫ	
			01
Предприятие	АО "Росток"	по ЕГРПОУ	00547038
Территория		по КОАТУУ	
Орган государственного управления		по СПОДУ	
Отрасль		по ЗКГНГ	
Вид экономической деятельности		по КВЕД	
Единица измерения, тыс. грн		Контрольная сумма	

ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

за 12 месяцев 20 05 г.

Форма №3

Код по КДУД

1801004

Статья	Код	За отчетный период		За предыдущий период	
		Поступление	Расход	Поступление	Расход
1	2	3	4	5	6
І. Движения денежных средств в результате операционной деятельности					
Прибыль (убыток) от обычной деятельности до налогообложения	010	986,8		552,3	
Корректирование на: амортизацию необоротных активов	020	146,4	X	16,5	X
увеличение (уменьшение) обеспечений	030				
убыток (прибыль) от нереализованных курсовых разниц	040				
убыток (прибыль) от неоперационной деятельности	050	1,0		0,6	
Затраты на уплату процентов	060		X		X
Прибыль (убыток) от операционной деятельности к изменению в чистых оборотных активах	070	1134,2		569,4	
Уменьшение (увеличение): оборотных активов	080		9,8		
затрат будущих периодов	090		1,7	0,5	
Увеличение (уменьшение): текущих обязательств	100				
доходов будущих периодов	110	26,4			8,2

Продолжение табл. 7.3

1	2	3	4	5	6
Денежные средства от операционной деятельности	120	1149,1		561,7	
Уплаченные: проценты	130	X		X	
налоги на прибыль	140	X	296,0	X	152,5
Чистое движение денежных средств до чрезвычайных событий	150	853,1		409,2	
Движение денежных средств от чрезвычайных событий	160				
Чистое движение денежных средств от операционной деятельности	170	853,1		409,2	
II. Движение денежных средств в результате инвестиционной деятельности					
Реализация: финансовых инвестиций	180		X		X
необоротных активов	190		X		X
имущественных комплексов	200				
Полученные:					
проценты	210		X		X
дивиденды	220		X		X
Прочие поступления	230		X		X
Приобретение:					
финансовых инвестиций	240	X		X	
необоротных активов	250	X		X	
имущественных комплексов	260	X		X	
Прочие платежи	270	X	441,7	X	220,4
Чистое движение денежных средств до чрезвычайных событий	280		441,7		220,4
Движение денежных средств от чрезвычайных событий	290				
Чистое движение денежных средств от инвестиционной деятельности	300		441,7		220,4
III. Движение денежных средств в результате финансовой деятельности					
Поступление собственного капитала	310		X		X
Полученные займы	320		X		X
Прочие поступления	330		X	26,8	X
Погашение займов	340	X		X	
Уплаченные дивиденды	350	X		X	
Прочие платежи	360	X		X	
Чистое движение денежных средств до чрезвычайных событий	370			26,8	

Продолжение табл. 7.3

1	2	3	4	5	6
Движение денежных средств от чрезвычайных событий	380				
Чистое движение денежных средств от финансовой деятельности	390			26,8	
Чистое движение денежных средств за отчетный период	400	411,4		215,6	
Остаток денежных средств к началу года	410	272,0	X	56,4	X
Влияние изменения валютных курсов на остаток денежных средств	420				
Остаток денежных средств на конец года	430	683,4	X	272,0	X

Руководитель = **Иваненко**

Главный бухгалтер = **Петренко**

- г) наличие значительного сальдо денежных средств, которые есть в наличии у предприятия и которые недоступны для использования группой, к которой принадлежит предприятие.

59. В случае приобретения или продажи имущественных комплексов на протяжении отчетного периода приводится (раскрывается) информация о:

- а) общей стоимости приобретения или реализации имущественного комплекса;
- б) части общей стоимости имущественного комплекса, которая, соответственно, была уплачена или получена в форме денежных средств;
- в) сумме денежных средств в составе активов имущественных комплексов, которые были приобретены или реализованы;
- г) сумме активов (кроме денежных средств) и обязательств приобретенного или реализованного имущественного комплекса в разрезе отдельных статей.

Типовая форма “Отчет о движении денежных средств” представлена в табл. 7.3.

7.6. Отчет о собственном капитале

Приказом Министерства финансов Украины от 31 марта 1999 г. № 87 утверждено Положение (стандарт) бухгалтерского учета 5 “Отчет о собственном капитале”.

Общие положения

1. Этим Положением (стандартом) определяются содержание и форма отчета о собственном капитале и общие требования к раскрытию его статей.

2. Нормы этого Положения (стандарта) касаются предприятий, организаций и других юридических лиц (далее — предприятия) всех форм собственности (кроме банков и бюджетных организаций).

3. Особенности составления консолидированного отчета о собственном капитале определяются отдельным положением (стандартом).

4. Целью составления отчета о собственном капитале является раскрытие информации об изменениях в составе собственного капитала предприятия на протяжении отчетного периода.

5. Отчет о собственном капитале составляется по форме, представленной в приложении к этому Положению (стандарта).

6. Для обеспечения сравнительного анализа информации предприятия должны прилагать к годовому отчету отчет о собственном капитале за предыдущий год.

Содержание статей отчета о собственном капитале

7. В статьях **“Остаток на начало года”** и **“Остаток на конец года”** показывают суммы собственного капитала, указанные в балансе предприятия, соответственно, на начало и конец отчетного периода.

8. В статьях **“Изменение учетной политики”**, **“Исправление ошибок”** и **“Прочие изменения”** отображаются суммы корректировок, предусмотренных Положением (стандартом) бухгалтерского учета 6 “Исправление ошибок и изменения в финансовых отчетах”.

9. В статье **“Скорректированный остаток на начало года”** указывается остаток собственного капитала на начало отчетного года после внесения соответствующих корректировок.

10. В статьях раздела **“Переоценка активов”** указываются данные, которые отображают увеличение или уменьшение собственного капитала в результате переоценки основных средств и прочих активов в порядке, предусмотренном соответствующими положениями (стандартами).

11. В статье **“Чистая прибыль (убыток) за отчетный период”** указывается сумма чистой прибыли (убытка) из отчета о финансовых результатах.

12. В статьях раздела **“Распределение прибыли”** указываются сумма начисленных дивидендов, данные о прочем распределении прибыли между участниками (собственниками) предприятия или направление прибыли в уставной капитал, резервный капитал и пр.

13. В статьях раздела **“Взносы участников”** указываются данные об увеличении уставного капитала предприятия и изменении неоплаченного капитала в результате увеличения или уменьшения дебиторской задолженности участников по взносам в уставной капитал предприятия.

14. В статьях раздела **“Изъятие капитала”** указываются данные об уменьшении собственного капитала предприятия вследствие выхода участника, выкупа или аннулирования выкупленных акций акционерным обществом, уменьшения номинальной стоимости акций или по другим причинам.

15. В статьях раздела **“Прочие изменения в капитале”** указываются данные о всех прочих изменениях в собственном капитале предприятия, которые не были включены в вышеупомянутые статьи, в частности, списания невозмещенных убытков, бесплатно полученные активы и прочие изменения.

16. В статье **“Вместе изменений в капитале”** указывается итог изменений в составе собственного капитала за отчетный период, который определяется как сумма всех изменений, отображенных в строках 060-280. Остаток собственного капитала на конец года определяется, исходя из его скорректированного остатка на начало года (строка 050) и итога изменений в капитале (строка 290).

17. Данные в графах 3-11 указываются в скобках, если такие показатели приводят к уменьшению остатка соответствующего элемента собственного капитала.

Раскрытие информации в примечаниях к финансовым отчетам

18. Все предприятия раскрывают в примечаниях к финансовым отчетам назначение и условия использования каждого элемента собственного капитала (кроме уставного капитала).

19. Акционерные общества указывают в примечаниях к финансовым отчетам информацию о:

19.1. Общем количестве и номинальной стоимости акций, на которые предполагается осуществить подписку.

19.2. Общем количестве и номинальной стоимости акций, на которые осуществлена подписка, по сравнению с предусмотренными величинами.

19.3. Общей сумме средств, полученных в ходе подписки на акции, в таком разрезе:

19.3.1. Все денежные средства, внесенные в качестве платы за акции, с указанием количества акций.

19.3.2. Стоимостная оценка имущества, внесенного в качестве платы за акции, с указанием количества акций.

19.3.3. Общую сумму иностранной валюты, внесенной в качестве платы за акции, с указанием количества акций и курса, по которому валюта зачислена в учете.

19.4. Акции в составе уставного капитала по отдельным типам и категориям:

19.4.1. Количество выпущенных акций с указанием неоплаченной части уставного капитала.

19.4.2. Номинальная стоимость акций.

19.4.3. Изменения на протяжении отчетного периода в количестве акций, которые находятся в обращении.

19.4.4. Права, привилегии и ограничения, связанные с акциями, в том числе ограничения относительно распределения дивидендов и возвращения капитала.

19.4.5. Акции, которые принадлежат самому обществу, его дочерним и ассоциированным предприятиям.

19.4.6. Перечень учредителей и количество акций, которыми они владеют.

19.4.7. Количество акций, которые находятся в собственности членов исполнительного органа, и перечень лиц, доли которых в уставном фонде превышают 5%.

Таблица 7.4

Дата (год, месяц, число)		КОДЫ	
			01
Предприятие	<u>АО "Росток"</u>	по ЕГРПОУ	00547038
Территория		по КОАТУУ	
Орган государственного управления		по СПОДУ	
Отрасль		по ЗКГНГ	
Вид экономической деятельности		по КВЕД	
Единица измерения, тыс. грн		Контрольная сумма	

ОТЧЕТ О СОБСТВЕННОМ КАПИТАЛЕ

за 12 месяцев 20 05 г.

Форма № 4

Код за ДКУД

1801005

Статья	Код	Устав- ной капи- тал	Пае- вой ка- пи- тал	Дополни- тельно вложен- ный капитал	Проч- ий допо- лни- тель- ный капи- тал	Резер- вный капи- тал	Нерас- преде- ленная прибыль	Не- оп- ла- че- ный ка- пи- тал	Изя- тый капи- тал	Всего
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Остаток на начало года	010	100,6		2285,7	3,5		276,6			2666,4
Корректирование:										
Изменение учетной политики	020									
Исправление ошибок	030									
Прочие изменения	040									
Скорректирован- ный остаток на начало года	050	100,6		2285,7	3,5		276,6			2666,4
Переоценка активов:										
Дооценка основных средств	060									
Уценка основных средств	070			-13,3						-13,3
Дооценка незавершенного строительства	080									
Уценка незавершенного строительства	090									

Продолжение табл. 7.4

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Дооценка нематериальных активов	100									
Уценка нематериальных активов	110									
	120	5,8								5,8
Чистая прибыль (убыток) за отчетный период	130						690,8			690,8
Распределение прибыли:										
Выплаты собственникам (дивиденды)	140									
Направление прибыли в уставной капитал	150						-74,4			-74,4
Отчисления в резервный капитал	160									
	170									
Взносы участников:										
Взносы в капитал	180									
Погашение задолженности по капиталу	190									
	200									
Изъятие капитала:										
Выкуп акций (долей)	210									
Перепродажа выкупленных акций (долей)	220									
Аннулирование выкупленных акций (долей)	230									
Изъятие доли в капитале	240									
Уменьшение номинальной стоимости	250									

Продолжение табл. 7.4

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Прочие изменения в капитале:										
Списание невозмещенных убытков	260									
Безоплатно полученные активы	270									
	280									
Вместе изменений в капитале	290	5,8		-13,3			616,4			608,9
Остаток на конец года	300	106,4		2272,4	3,5		893,0			3275,3

Руководитель = **Иваненко**

Главный бухгалтер = **Петренко**

19.4.8. Акции, зарезервированные для выпуска в соответствии с опционами и другими контрактами, с указанием их сроков и сумм.

19.5. Накопленной сумме дивидендов, не уплаченных по привилегированным акциям.

19.6. Сумме, включенной (или не включенной) в состав обязательств, когда дивиденды были предусмотрены, но формально не утверждены.

20. Все прочие предприятия указывают в примечаниях к финансовым отчетам информацию о:

20.1. Распределении частей уставного капитала между собственниками.

20.2. Правах, привилегиях или ограничениях относительно этих частей.

20.3. Изменениях в составе частей собственников в уставном капитале.

Типовая форма “Отчет о собственном капитале” представлена в табл. 7.4

ВЕДОМОСТЬ 1-М

Январь 2005 г.

Раздел I. Учет денежной наличности и денежных документов (счет 30)

[illegible]

ПРИЛОЖЕНИЯ

Продолжение прилож. А1

Страница 2 Ведомости 1-М

Раздел II. Учет денежных средств и их эквивалентов (счет 31)

№ п/п	Дата выписки банка	Содержание операции	В дебет счета с кредита счета						С кредита счетов в дебет счетов								
			30 Касса	31 Счета в банках	37 Расчеты с разными дебиторами	70 Доходы от реализации	14, 15, 18, 35, 40, 47, 55, 64, 66, 68, 69		30 Касса	31 Счета в банках	37 Расчеты с разными дебиторами	64 Расчеты по налогам и платежам	66 Расчеты по выработкам	14, 15, 18, 35, 39, 40, 47, 55, 65, 68, 69			
							60 Краткосрочные займы	Всего по дебету						63 Расчеты с поставщиками и подрядчиками	Всего по кредиту		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
		Сальдо нач.							193000								
*	**	*****	**	*****	*****	*****	*****	**	*****	*****	*****	*****	*****	*****	*****	**	**
	5.01		3500			24000			27500	12000					25200		37200
	10.01					36000			36000						16800		16800
	15.01						30000		30000								
*	**	*****	**	*****	*****	*****	*****	**	*****	*****	*****	*****	*****	*****	*****	**	**
		Всего	3500			60000	30000		93500	12000					42000		54000
*	**	*****	**	*****	*****	*****	*****	**	*****	*****	*****	*****	*****	*****	*****	**	**
		Сальдо конечное							232500								

Приложение АЗ
ВЕДОМОСТЬ 3-М
за Январь 2005 г.

Раздел I. Учет расчетов с дебиторами и кредиторами, по налогам и платежам,
учет долгосрочных обязательств и доходов будущих периодов

По счетам 34, 36, 37, 50, 55, 60, 62, 63, 64, 65, 67, 68 и 69

№ з/п	№ доку-мента	Показатели	Сальдо на начало месяца		Всего по дебету		С кредита счетов в дебет счетов												Сальдо на конец месяца	
			Дебет	Кредит	Кор-респ. счет	Сумма	15	20	23	30	31	66	70	79	92	64	Всего по кредиту	Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	
1	1	372 Степаненко Т.Г.	500	-	-	-	-	-	-	62	-	-	-	-	438	-	500	-	-	
2	2	372 Ивашко В.М.	200	-	-	-	-	-	-	50	-	-	-	-	150	-	200	-	-	
3	3	372 Попренко М.П.	-	-	30	250	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	250	-	
4	4	377 Жук В.М.	2300	-	-	-	-	-	-	300	-	-	-	-	-	-	300	2000	-	
X	X	377 Выезде	3000	-	-	250	-	-	-	412	-	-	-	-	588	-	1000	2250	-	
X	X	60 Краткоср. займа	-	70000	-	-	-	-	-	30000	-	-	-	-	-	-	30000	-	100000	
1	1	64 Удерж. из з.пл.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2168	-	-	2168	-	2168	-	2168	
2	2	64 Налог. на приоб.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	4203	-	-	4203	-	4203	
3	3	64 НДС	-	-	63	29000	-	-	-	-	-	-	-	10000	-	-	10000	10000	-	
X	X	64 Всего	-	-	-	29000	-	-	-	-	-	2168	10000	4203	-	-	16371	10000	6371	
1	1	65 Пенсионный фонд	-	-	-	-	-	-	3200	-	-	344	-	-	2304	-	5848	-	5848	
2	2	65 Сл. страхов.	-	-	-	-	-	-	290	-	-	86	-	-	209	-	585	-	585	
3	3	65 Фонд. занят.	-	-	-	-	-	-	190	-	-	86	-	-	137	-	413	-	413	
X	X	65 Выезде	-	-	-	-	-	-	3680	-	-	516	-	-	2650	-	6846	-	6846	
1	1	470 63 Завод Промышл	7000	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	7000	-	
2	2	685 63 Промсервис	-	12000	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	12000	
710			-	-	31	25200	-	21000	-	-	-	-	-	-	-	-	4200	25200	-	
3	3	275 63 Лесниб	-	-	31	16800	-	14000	-	-	-	-	-	-	-	-	2800	16800	-	
4	4	170 63 Днепр. дерев. комб.	-	-	-	-	-	5000	-	-	-	-	-	-	-	-	1000	6000	-	
5	5	780 63 Запорож.завод	-	-	-	-	60000	-	-	-	-	-	-	-	-	-	12000	72000	-	
X	X	63 Всего	7000	12000	-	42000	60000	40000	-	-	-	-	-	-	-	-	20000	120000	7000	
																			90000	

Продолжение прилож. А3

Страница 2 Ведомости 3-М
Раздел II. Учет расчетов по оплате труда (счет 66)

№ пп	Фамилия, имя, отчество	Остаток невыплаченной заработной платы на начало месяца (кредит)	С кредита счета 66 в дебет счетов (15, 23, 30, 31, 39, 47, 64, 84, 85)			В дебет счета 66 с кредита счетов (31, 37, 64, 65, 66, 68, 70)								Остаток невыплаченной заработной платы на конец месяца (кредит)
			92	23	6	30	64	65	65	65	65	65	65	
			Администрация	Производство	Вместе по кредиту счета	Выданы авансы	Выплачена задолженность	Расчеты по налогам и платежам	Пенсионный фонд	Социальное страхование	Фонд занятости	Всего по дебету счета		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
Аппарат управления														
1	Пытенко В.М.	1200,00	2000,00		2000,00		1200,00	252,00	40,00	10,00	10,00	312,00	1688,00	
2	Петренко М.П.	1000,00	1800,00		1800,00		1000,00	227,00	36,00	9,00	9,00	281,00	1519,00	
3	Сидоренко М.К.	800,00	800,00		800,00		800,00	101,00	16,00	4,00	4,00	125,00	675,00	
4	Жук В.И.	700,00	800,00		800,00		-	101,00	16,00	4,00	4,00	125,00	675,00	
5	Степаненко Т.Т.	1000,00	1800,00		1800,00		-	227,00	36,00	9,00	9,00	281,00	1519,00	
	Всего	-	7200,00		-		-	-	-	-	-	-	-	
Цех № 1														
1	Тинчук Г.А.	950,00		1800,00	1800,00		950,00	227,00	36,00	9,00	9,00	281,00	1519,00	
2	Бурак В.Г.	1000,00		1450,00	1450,00		1000,00	183,00	29,00	7,25	7,25	226,50	1223,50	
3	Рябенко П.Н.	840,00		1450,00	1450,00		840,00	183,00	29,00	7,25	7,25	226,50	1223,50	
	Всего	-		4700,00	-		-	-	-	-	-	-	-	
Цех № 2														
1	Ткаченко В.П.	970,00		1800,00	1800,00		970,00	227,00	36,00	9,00	9,00	281,00	1519,00	
2	Профимов С.М.	900,00		1750,00	1750,00		900,00	220,00	35,00	8,75	8,75	272,50	1477,50	
3	Штапренко Г.О.	840,00		1750,00	1750,00		840,00	220,00	35,00	8,75	8,75	272,50	1477,50	
	Всего	-		5300,00	-		-	-	-	-	-	-	-	
	Всего	10200,00	7200,00	10000,00	17200,00		8500,00	2168,00	344,00	86,00	86,00	2684,00	14516,00	

Приложение А4
ВЕДОМОСТЬ 4-М
за Январь 20 05 г.

Раздел I. Учет необоротных активов и износа (счета 10 и 13)

Счет 10 "Основные средства"										Счет 13 "Иные необоротных активов"							
№ п/п	Объект основных средств (нематериальных активов), краткая характеристика объекта	Остаток на начало месяца (первоначальная стоимость), в том числе сумма переоценки	По дебету счета 10				С кредита счета 10 в дебет счетов				Остаток на конец месяца (первоначальная стоимость), в том числе сумма переоценки	С кредита счетов 13 в дебет счетов 10, 13, 23, 39, 84, 85, 92				Остаток на конец месяца	
			Дата, номер документа	Корреспондентский счет	Сумма	Дата, номер документа, причина выбытия	10, 13, 40, 85	Всего по кредиту	Остаток на начало месяца	Всего по кредиту		Корреспондентский счет					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
Аппарат управления																	
1	Здание офиса	40000								40000	4000		240	240			4240
2	Т-43 - 3110	20000								20000	6500		450	450			6950
3	Здание склада	15000								15000	1500		90	90			1590
	Всего	75000								75000	12000		780	780			17780
Цех № 1 (производство столов)																	
1	Здание цеха	30000								30000	2000	187		187			2187
2	Станок шлифовальный	15000								15000	1500	450		450			1950
3	Деревообрабат. станок	-	№1,14,01	15	60000					60000	-	-		-			-
	Всего	45000			60000					105000	3500	637		637			4137
Цех № 2 (производство шкафов)																	
1	Здание цеха	20000								20000	2500	117		117			2617
2	Монтажный верстак	5000								5000	750	85		85			835
3	Станок универсальный	5000								5000	1250	125		125			1375
	Всего	30000								30000	4500	327		327			4827
	Всего	150000			60000					210000	20000	964	780	1744			21744

Раздел II. Учет капитальных и финансовых инвестиций и прочих необоротных активов

По счетам 14, 15, 18 и 35

[illegible]

Приложение А5
ВЕДОМОСТЬ 5-М
за Январь 20 05 г.
Раздел I. Учет затрат (счета 84, 85)

№ п/п	Показатели	В дебет счетов 84, 85 с кредита счетов										С кредита счета 84 в дебет счетов				С кредита счета 85 в дебет счета 79	Всего затрат с начала года
		13	20	37	64	66	68	10, 14, 15, 18, 23, 26, 30, 31, 35, 39, 47, 55, 84	84	23	79	84	13	14	15	16	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	Всего по дебету					
1	Материальные затраты																17
1.1	Затраты сырья и материалов																
1.2	Затраты топлива и энергии																
1.3	Затраты строительных материалов																
1.4	Затраты полуфабрикатов																
1.5	Прочие материальные затраты																
1.6																	
1.7	Всего														()		
2	Затраты на оплату труда																
2.1	Выплаты по окладам и тарифам																
2.2	Премии и поощрения																
2.3	Компенсационные выплаты																
2.4	Оплата отпусков																
2.5	Прочие затраты на оплату труда																
2.6	Всего														()		
3	Отчисления на социальные мероприятия																
3.1	Отчисления на пенсионное обеспечение																
3.2	Отчисления на социальное страхование																
3.3	Страхование на случай безработицы																
3.4	Отчисления на инвалид. страхование																
3.5	Всего														()		

Продолжение прилож. А5

Раздел I. Страница 1 (продолжение) Ведомости 5-М

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
4	Амортизация															
4.1	Амортизация основных средств															
4.2	Амортизация прочих необоротных материальных активов															
4.3	Амортизация нематериальных активов															
4.4	Всего													()		
5	Прочие операционные затраты															
5.1	Затраты на командировку															
5.2	Затраты на услуги связи															
5.3																
5.4																
5.5																
5.6																
5.7	Всего													()		
6	Всего по счету 84													()		
7	Прочие затраты															
7.1	Налог на прибыль															
7.2	Президентские затраты															
7.3	Финансовые затраты															
7.4	Прочие затраты															
8	Всего по счету 85															

Продолжение прилож. А5

Страница 2 Ведомости 5-М

Раздел II. Учет затрат на производство (счет 23)

№ п/п	Вид продукции, работ, услуг	Остаток незавершенного производства на начало месяца	В дебет счета 23 с кредита счетов						С кредита счета 23 в дебет счетов					Остаток незавершенного производства на конец месяца
			20 Материалы	66 Расчеты по выплатам работникам	65 Расчеты по страхованию	13 Износ необоротных активов	37 Затраты на командировки	Всего по дебету	15, 20, 23, 26, 79, 85	26 Готовая продукция	79 Финансовые результаты	12	13	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
1	Счет 23 Цех № 1 (Сталь)	-	10000	4700	1730	637	-	17067		10000			10000	7067
2	Счет 23 Цех № 2 (Шкафы)	-	10000	5300	1950	327	-	17577		9900			9900	7677
	Всего		20000	10000	3680	964	-	34644		19900			19900	14744
*	***	***	***	***	***	***	***	***	*	***	***	***	*****	***
3	Счет 92 Администр. затраты	-	-	7200	2650	780	588	11218					11218	-

Продолжение прилож. А5

Страница 3 Ведомости 5-М

Раздел III. Учет доходов и финансовых результатов (счета 44, 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76 и 79)

№ п/п	Показатели	Сальдо		Всего по дебету	30 Касса	С кредита счетов 44, 70, 79 в дебет счетов				Всего по кредиту				Сальдо		Всего дохода с начала года
		Дебет	Кредит			31 Расчеты в банках	37 Расчеты с разными дебиторами	40 Собственный капитал	70 Доходы	79 70, 79, 10, 13, 14, 15, 18, 20, 23, 26, 35, 44, 47, 55, 64, 66, 68, 69, 79	10, 13, 14, 15, 18, 20, 23, 26, 35, 44, 47, 55, 64, 66, 68, 69, 79	11, 12, 13	14	15		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	
1	Всего доходов от реализации продукции, работ, услуг:															
1.1	Столы дубовые					36000						36000				
1.2	Шкафы дубовые					24000						24000				
1.3																
1.4	Отчисления с дохода														()	
2	Всего прочих операционных доходов:															
2.1																
2.2																
2.3																
2.4																
2.5																
3	Всего прочих обычных доходов:															
3.1																
3.2																
3.3																
3.4																
3.5																
3.6																
3.7																
4	Всего чрезвычайных доходов:															
4.1																
4.2																
5	Всего по счету 70 "Доходы" (сумма строк 1-4)	-	-	60000		60000						60000	-	-		
6	79 финансовые результаты	-	-	50000					50000			50000	-	-		
7	44 Нераспределенная прибыль (непокрытые убытки)		151 000	-						9787		9787	-	160787		

Продолжение прилож. А5

Страница 4
Ведомости 5-М

Раздел IV. Учет собственного капитала, затрат будущих периодов, обеспечения будущих расходов и платежей

По счетам № 39, 40, 41, 42, 43, 45, 46, 47

[illegible]

Приложение А6
Оборотно-сальдовая ведомость
за Январь 20 05 г.

Дебет	Сальдо на начало месяца		С кредита счетов в соответствии с ведомостями									
			1-М			2-М			3 - М			
	Дебет	Кредит	30	31	20	26	37	60	63	64	65	66
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
10	150000	-										
13	-	20000										
15	-	-							60000			
20	20000	-			20000				40000			
23	-	-									3680	10000
26	35000	-										
30	200	-		12000			412	30000				
31	193000	-	3500									
37	3000	-	250									
40	-	145000										
44	-	151000										
60	-	70000										
63	7000	12000		42000								
64	-	-							20000			
65	-	-										
66	-	10200	8500							2168	516	
70	-	-								10000		
79	-	-				24800				4195		
92	-	-					588				2650	7200
Всего оборотов по кредиту счетов	388200	388200	12250	54000	20000	24800	1000	30000	120000	16363	6846	17200

ПРИЛОЖЕНИЯ

Продолжение прилож. А6
Оборотно-сальдовая ведомость
за Январь 20 05 г.

Дебет	С кредита счетов в соответствии с ведомостями											Всего оборотов по дебету		Сальдо на конец месяца	
	4-М				5-М										
	10	13	15	23	40	44	70	79	92	счетов	Дебет	Кредит			
14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	34	25	26			
10			60000							60000	210000	-			
13										-	-	21744			
15										60000	-	-			
20										40000	40000	-			
23		964								34644	14744	-			
26				19900						19900	30100	-			
30										12412	362	-			
31							60000			93500	232500	-			
37										250	2250	-			
40										-	-	145000			
44										-	-	160787			
60										-	-	100000			
63										42000	7000	90000			
64										20000	10000	6363			
65										-	-	6846			
66										11184	-	16216			
70								50000		60000	-	-			
79						9787			11218	50000	-	-			
92		780								11218	-	-			
Всего оборотов по кредиту счетов	-	1744	60000	19900	-	9787	60000	50000	11218	515108	525212	525212			

СОДЕРЖАНИЕ

Предисловие	3
Раздел 1. Общая характеристика и суть бухгалтерского учета	4
1.1. Виды хозяйственного учета, их дифференциация и интеграция.....	4
1.2. Функции бухгалтерского учета и требования к нему...	5
1.3. Измерители, которые применяются в учете.....	7
Раздел 2. Предмет и метод бухгалтерского учета	9
2.1. Предмет бухгалтерского учета	9
2.2. Метод бухгалтерского учета	19
Раздел 3. Бухгалтерский баланс.....	22
3.1. Назначение и построение бухгалтерского баланса....	22
3.2. Изменения в балансе, вызванные хозяйственными операциями.....	35
Раздел 4. Система счетов бухгалтерского учета и двойная запись.....	40
4.1. Счета бухгалтерского учета, их назначение и построение.....	40
4.2. План счетов бухгалтерского учета.....	46
4.3. Классификация счетов бухгалтерского учета.....	68
4.4. Двойное отображение операций на счетах и его обоснование.....	80
4.5. Взаимосвязь между синтетическими счетами, субсчетами и аналитическими счетами.....	85
4.6. Оборотные ведомости по синтетическим и аналитическим счетам.....	89

Раздел 5. Учет кругооборота хозяйственных средств.....98

- 5.1. Методологические основы учета кругооборота хозяйственных средств.....98
- 5.2. Учет процесса снабжения.....102
- 5.3. Учет затрат предприятия106
 - 5.3.1. Элементы затрат операционной деятельности106
 - 5.3.2. Отображение затрат в системе бухгалтерских счетов108
 - 5.3.3. Учет процесса производства116
- 5.4. Учет процесса реализации и определения финансовых результатов.....120
- 5.5. Учет оплаты труда.....125

Раздел 6. Документация и инвентаризация.....128

- 6.1. Бухгалтерские документы и требования относительно их оформления.....128
- 6.2. Классификация документов.....132
- 6.3. Учетные регистры и формы бухгалтерского учета...142
- 6.4. Ошибки в учете и способы их исправления.....155
- 6.5. Организация документооборота и хранения документов.....161
- 6.6. Инвентаризация, ее значение и виды.....166

Раздел 7. Основы организации бухгалтерского учета и отчетности.....178

- 7.1. Нормативно-правовое обеспечение ведения бухгалтерского учета.....178
- 7.2. Финансовая отчетность, ее содержание и требования к ней.....182
- 7.3. Бухгалтерский баланс189
- 7.4. Отчёт о финансовых результатах191
- 7.5. Отчёт о движении денежных средств201
- 7.6. Отчёт о собственном капитале213

ПРИЛОЖЕНИЯ.....219

- А. Ведомости упрощенной формы бухгалтерского учета.....219

Александр Васильевич Лишиленко

ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

УЧЕБНИК

Руководитель издательских проектов — *Б.А. Сладкевич*

Компьютерная верстка — *Е.А. Ткаченко*

Дизайнер обложки — *Б.В. Борисов*

Подписано в печать 20.08.2007 г. Формат 60х84 1/16.

Печать офсетная. Гарнитура Petersburg.

Условн. печатн. лист. 13,9. Условн. издат. лист. 14,7.

Издательство "Центр учебной литературы"

ул. Электриков, 23

г. Киев, 04176

Тел./факс 425-01-34, тел. 451-65-95, 425-04-47, 425-20-63

8-800-50168-00 (бесплатно в пределах Украины)

e-mail: office@uabook.com

сайт: WWW.CUL.COM.UA

Свидетельство ДК №2458 от 30.03.2006