Тема 1. Загальна характеристика бухгалтерського

фінансового обліку. Баланс основи його побудови. Система

рахунків та їх класифікація.

1.1 Завдання бухгалтерського фінансового обліку

1.2 Об'єкти обліку

1.3 Бухгалтерські рахунки їх побудова

1.4 План рахунків бухгалтерського обліку

1.1 Завдання бухгалтерського фінансового обліку.

Методично бухгалтерський облік поділяють на *фінансовий* та *управлінський.*

*Фінансовий облік* - це комплексний синтетичний облік усіх засобів та грошових коштів і всієї економічної діяльності підприємства, фірми, організації, установи. До його складу входять аналітичний облік розрахунків з постачальниками і покупцями, іншими організаціями та особами, а також аналітичний облік фінансових операцій, облік акцій, дивідендів, облігацій, векселів, кредитів, відсотків, інвестицій тощо.

Облік необхідний у будь-якій діяльності, як при веденні бізнесу, так і в домашньому господарстві. Коли майно людини виходить за рамки кількох речей, а його діяльність за рамки кількох операцій, він починає відчувати необхідність обліку. Діяльність будь-якого підприємства пов'язана з численними фінансово-господарськими операціями, які не просто утримувати в пам'яті. Таким чином, бухгалтерський облік представляє собою упорядковану систему збору, реєстрації та узагальнення інформації в грошовому вираженні про майно, зобов'язання організацій і їхньому русі шляхом суцільного, безперервного і документального обліку всіх господарських операцій.

Вся інформація відображається в бухгалтерському обліку в грошовому вираженні в певних одиницях. У першу чергу це необхідно для можливості подальших розрахунків, щоб результат не спотворювався через використання різних лічильних систем.

*Основними завданнями бухгалтерського фінансового є*:

- збирання, обробка та відображення господарських операцій, які відбуваються на підприємстві, у первинних та зведених документах;

* здійснення безперервного, суцільного, взаємопов'язаного й документального спостереження за економічними процесами та явищами на всіх ланках господарської діяльності підприємства;
* забезпечення достовірною та своєчасною інформацією про господарські процеси та явища, про наявність та стан господарських засобів і коштів (активів) та джерел їх утворення (пасивів) як для внутрішніх, так і для зовнішніх користувачів.

Діяльність кожного виробничо-комерційного підприємства базується на найбільш раціональному використанні матеріальних і грошових ресурсів, а також робочого часу у процесі виробництва.

Головне завдання кожного підприємства, підприємця - випуск продукції (торгівля товарами) високої якості з найменшими витратами. Тому основним завданням обліку є: виявлення обсягу випущеної з виробництва продукції, придбаних товарів, їх реалізації, виявлення фактичних витрат з виготовлення продукції чи придбання товарів, аналіз і контроль за собівартістю виробленої продукції та її зниженням, визначення кінцевих результатів діяльності підприємства.

Виходячи з цього, *завданнями бухгалтерського обліку є*:

* забезпечення наявності первинної документації щодо кожної господарської операції та своєчасної обробки первинних документів, яка б давала змогу в будь-який момент визначити кількість, терміни надходження й витрат сировини, матеріалів, палива та інших матеріальних цінностей, випуск і реалізацію готової продукції тощо, відповідність фактичних даних бухгалтерського обліку завданням;
* забезпечення повного відображення всіх витрат підприємства за їхніми складовими частинами, а також усіх доходів підприємства і повсякденне зіставлення витрат з доходами, виявлення результатів кожного господарського процесу і загальних фінансових результатів діяльності підприємства;
* побудова обліку на кожному підприємстві відповідно до особливостей його технології та організації виробництва, особливостей його організаційної структури;
* ведення обліку кожного виду господарських коштів, закріплених за матеріально відповідальними особами.

1.2 Об'єкти обліку

*Об'єктами фінансового обліку*, що відображаються як на синтетичних, так і на аналітичних рахунках, є:

- активи підприємства: основні засоби, нематеріальні активи, капітальні вкладення, довгострокові та короткострокові фінансові вкладення, виробничі та товарні запаси, розрахунки з дебіторами, грошові кошти, інші активи;

- джерела власних засобів: статутний фонд (капітал), резервний (страховий) фонд, фонди і резерви спеціального та цільового призначення, нерозподілений прибуток, інші джерела власних засобів;

- зобов’язання (пасиви) підприємства: довгострокові та короткострокові кредити банків і позикові кошти та інші поточні зобов’язання;

- доходи підприємства за їх видами і витрати підприємства за їх економічними елементами;

- фінансові результати діяльності підприємств та їх розподіл;

- фінансові операції і процеси, що здійснюються з наведеними вище об’єктами.

За даними фінансового обліку визначаються прибуток або збиток підприємства, фірми і складається їх фінансова звітність (Баланс, форма №1; Звіт про фінансові результати, ф. № 2; Звіт про рух грошових коштів, ф. №3; Звіт про власний капітал, ф. №4; додаток до фінансової звітності).

Фінансовий облік повинні вести всі підприємства, установи, організації незалежно від форм власності, розмірів, видів діяльності.

Бухгалтерський фінансовий облік документально пов'язує підприємства із *зовнішнім світом*, тобто сторонніми для нього підприємствами та фізичними особами (кореспондентами), тому фінансовий облік інколи називають зовнішнім обліком.

1.3 Бухгалтерські рахунки їх побудова

*Рахунки* - це один з методів бухгалтерського обліку. Вони призначені для фіксування змін у наявності та стані майна підприємства, джерел його утворення, які виникають під час виробничої та комерційної діяльності підприємства.

Оскільки протягом певного періоду (місяця, кварталу, року) з майном та його джерелами відбуваються зміни, то їх потрібно якимось чином фіксувати (записувати). На підставі належно оформлених документів всі зміни записують на рахунки.

*Рахунок* — це спосіб групування, поточного обліку і контролю за наявністю і рухом капіталу в обороті підприємства, джерел його утворення, господарських процесів та їх результатів.

Для конкретних видів майна, його джерел та господарських процесів відкривають окремі рахунки.

Бухгалтерський рахунок має вигляд двосторонньої таблиці, в одній частині якої фіксується збільшення, в іншій — зменшення. Ліва сторона бухгалтерського рахунку називається дебет (від лат. „*debet", що означає „винен" або „мати", „одержати*"), а права сторона — кредит (від лат. слова „*credit", що означає „вірити", „довіряти"*). Зробити записи в лівій частині рахунку — це означає дебетувати рахунок, а у правій — кредитувати його.

На рахунку може бути на початок періоду залишок (наявність) активів, зобов'язань чи капіталу. Такий залишок називають *початковим сальдо* (італ. saldo — розрахунок, залишок). Бухгалтерський рахунок може мати обороти, а також кінцеве сальдо.

Сума (разом) записів господарських операцій за дебетом або кредитом рахунку за певний період без початкового сальдо *називається оборотом*.

Всі бухгалтерські рахунки мають власні номери (коди) та назви, передбачені Планом рахунків.

Отже, рахунок є двосторонньою таблицею, на кожній зі сторін якої відображаються господарські операції одного й того ж типу (на одній стороні плюс — збільшення, надходження; на іншій стороні мінус — зменшення, витрачання).

Як ми вже з'ясували, рахунки бухгалтерського обліку призначені для групування і поточного обліку однорідних бухгалтерських операцій. Вони відкриваються як для активних, так і для пасивних статей балансу. Розрізняють три види рахунків: *активні, пасивні та активно-пасивні* (залежно від того, в якій частині балансу відображається сальдо рахунку). *Активні рахунки* призначені для обліку наявності та руху активів підприємства; *пасивні* — для обліку наявності та руху капіталу, забезпечення та зобов'язань, *активно-пасивні* —для обліку розрахунків.

Активні рахунки (рис 1.1) відображають активи підприємства за їх складам і розміщенням. їх сальдо записують в активі бухгалтерського балансу. Початкове і кінцеве сальдо на активних рахункам записують у дебеті. Господарські операції, що збільшують активний рахунок, записують у дебеті, які зменшують — у кредиті. Кінцеве сальдо визначаєтеся як різниця між сумою початкового сальдо і дебетових оборотів та кредитових оборотів.



Рис. 1.1. Будова активного рахунку

Пасивні рахунки (рис. 1.2) характеризують капітал, забезпечення та зобов'язання. Залишки за такими рахунками відображають у пасиві бухгалтерського балансу. Початкове і кінцеве сальдо на пасивних рахунках записують у кредиті. Господарські операції, які збільшують пасивний рахунок, записують за кредитом, що зменшують — за дебетом. Кінцеве сальдо визначається як різниця між сумою початкового сальдо і кредитових оборотів та дебетових оборотів.



Рис. 1.2. Будова пасивного рахунку

Активно-пасивні рахунки (рис. 1.3)— це рахунки, на яких сальдо може бути і в дебеті, і в кредиті. Якщо на активно-пасивному рахунку сальдо в дебеті, то його слід розмістити в активі балансу, а якщо в кредиті— то відповідно воно повинно бути розміщено у пасиві балансу. Сальдо в активно-пасивному рахунку відображається розгорнуто. Здебільшого активно-пасивними є рахунки розрахунків.



*Бухгалтерські рахунки тісно пов'язані з балансом*. Цей зв'язок полягає в такому:

1. на кожну групу активів або джерел їх утворення, виражену в балансі статтею, відкривається один або декілька окремих рахунків;
2. подібно до статей балансу рахунки поділяються на рахунки активні і рахунки пасивні. Активними називаються рахунки капіталу в обороті, а пасивними — рахунки капіталу за джерелами формування;
3. відкриваючи рахунки, початкові залишки активів і джерел їх утворення записують на рахунках в тій стороні, на якій вони відображені в балансі. Залиш­ки капіталу в обороті як суми активу — лівої сторони балансу записуються на лівій стороні активних рахунків, тобто за дебетом. Залишки джерел формування капіталу підприємства як суми пасиву — правої сторони балансу записуються на правій стороні пасивних рахунків, тобто за кредитом.

1.4 План рахунків бухгалтерського обліку

*План рахунків* - це систематизований перелік найменувань і кодів рахунків та субрахунків бухгалтерського обліку, що використовується для відображення діяльності підприємства, установи, організації.

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затверджено Наказом Міністерства фінансів України №291 від 30.11.99 р. (зареєстровано в Міністерстві юстиції України за №892/4185 від 21.12.99 р.).

План рахунків бухгалтерського обліку є переліком рахунків і схем реєстрації та групування на них фактів фінансово-господарської діяльності (кореспонденція рахунків) у бухгалтерському обліку. У ньому за десятковою системою наведені коди (номери) й найменування синтетичних рахунків (рахунків першого порядку) й субрахунків /(рахунків другого порядку). Першою цифрою коду визначено клас рахунків, першою і другою - номер синтетичного рахунка, першою, другою, третьою - номер субрахунка. Котирування документів первинного обліку, ведення регістрів бухгалтерського обліку здійснюються із застосуванням щонайменше коду класу й коду синтетичних рахунків (першого і другого порядків).

Нові синтетичні рахунки можуть уводитися до Плану рахунків Міністерством фінансів України за відповідними клопотаннями щодо бухгалтерського обліку специфічних операцій.

Субрахунки використовуються підприємствами, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу й звітності, та можуть ними доповнюватися введенням нових субрахунків (рахунків другого, третього порядків) із затвердженням кодів (номерів) субрахунків цього Плану рахунків, бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій №291 від 30.11.99 р. є основою для розробки (формування) Планів рахунків бухгалтерського обліку з урахуванням специфіки галузі, підприємства.

Так, для малих підприємств затверджено спрощений "План рахунків малого підприємства" Наказом Міністерства фінансів України за №186 від 19.04.2001 p., який можуть використовувати як малі підприємства, так і неприбуткові організації (крім бюджетних), представництва іноземних суб'єктів підприємницької діяльності. При використанні Плану рахунків малого підприємництва значно спрощується процес заповнення фінансової звітності.

У Плані рахунків малого підприємництва немає чіткого поділу рахунків бухгалтерського обліку на класи.

Для бюджетних установ затверджено План рахунків бухгалтерського обліку Наказом Головного управління Державного казначейства України за №114 від 10 грудня 1999 р., який складається із двох розділів: Розділ 1. Балансові рахунки: Клас 1. Необоротні активи Клас 2. Запаси

Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань Клас 5. Довгострокові зобов'язання Клас 6. Поточні зобов'язання Клас 7. Доходи і результати діяльності Клас 8. Витрати за елементами Розділ 2. Позабалансові рахунки:

Клас 0. Позабалансові рахунки. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ призначено для організацій і установ, основна діяльність яких ведеться за рахунок коштів державного і місцевих бюджетів.

Банківські установи, які займаються фінансово-кредитною діяльністю, користуються Планом рахунків бухгалтерського обліку комерційних банків України, який затверджено Постановою Правління Національного банку України за №388 від 21 листопада 1997 р.

Сільськогосподарські підприємства використовують План рахунків бух­галтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291 або План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва, затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2001 р. №186.

Тема 2. Формування і облік власного капіталу

2.1 Облік капіталу та забезпечення зобов’язань

2.2 Облік статутного капіталу

2.3 Формування і облік пайового і додаткового капіталу

2.4 Облік резервного капіталу

2.5 Облік нерозподіленого прибутку ( непокритих збитків) та облік вилученого капіталу

2.6 Облік неоплаченого капіталу

2.7 Забезпечення майбутніх витрат і платежів

2.8 Облік цільового фінансування та цільових надходжень

2.1

Джерелами формування майна підприємства є власні (власний капітал) і позикові кошти (позиковий капітал).

*Власний капітал* — це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань (позикового капіталу). *Власний капітал складається із:*

* Статутного капіталу;
* Пайового капіталу;
* Додаткового вкладеного капіталу;
* Іншого додаткового капіталу;
* Резервного капіталу;
* Нерозподіленого прибутку (непокритого збитку);
* Неоплаченого капіталу;
* Вилученого капіталу.

Для реальної оцінки показника власного капіталу сума неоплаченого капіталу, вилученого капіталу та непокритого збитку підприємства віднімається при визначенні підсумку власного капіталу в балансі підприємства.

Складові власного капіталу відображають суму, яку власники (засновники) передати в розпорядження підприємства як внески чи залишили у формі нерозподіленого прибутку, або суму, шо її підприємство одержало у своє розпорядження ззовні (від інших підприємств) без повернення.

Власний капітал підприємства є основою для початку і продовження господарської діяльності будь-якого підприємства, він є одним із найістотніших показників, оскільки виконує такі функції:

* Самостійності і влади – розмір Власного капіталу визначає ступінь незалежності та впливу його власників на підприємство;
* Відповідальності і захисту прав кредиторів – відображений у Балансі підприємства Власний капітал є для зовнішніх користувачів мірилом відносин відповідальності на підприємстві, а також захистом кредиторів від втрати капіталу;
* Довгострокового кредитування – перебуває у розпорядженні підприємства необмежений час;
* Фінансування ризику – Власний капітал використовується для фінансування ризикових інвестицій, на що можуть не погодитись кредитори;
* Кредитоспроможності – при наданні кредиту, за інших рівних умов, перевага надається підприємствам з меншою кредиторською заборгованістю і більшим Власним капіталом;
* Компенсації понесених збитків – тимчасові збитки мають погашатись за рахунок Власного капіталу;
* Розподілу доходів і активів - частки окремих власників у капіталі є основою при розподілі фінансового результату та майна при ліквідації підприємства.

2.2 Облік статутного капіталу

*Статутний капітал* — це зареєстрована вартість простих і привілейованих акцій для акціонерних товариств та офіційно зареєстрований у статутних документах сукупний внесок засновників для інших підприємств.

За проведення державної реєстрації юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців справляється реєстраційний збір у такому розмірі:

* десять неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (170 грн.) — за проведення державної реєстрації юридичної особи;
* два неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (34 грн.) — за проведення державної реєстрації фізичної особи — підприємця.

За проведення резервування найменування юридичної особи справляється плата в розмірі двох неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (34 грн.).

Джерелами формування статутного капіталу господарських товариств є грошові та матеріальні внески засновників. Вклад, оцінений у гривнях, становить частку засновників у статутному капіталі.

Сума статутного капіталу, а також рішення про його збільшення або зменшення приймається лише засновниками (власниками) товариства та обов'язково реєструється в Єдиному державному реєстрі підприємств, організацій та установ України.

Бухгалтерський облік статутного капіталу починається з моменту реєстрації підприємства в Єдиному державному реєстрі підприємств, організацій та установ України і припиняється в день виключення підприємства з реєстру в результаті завершення діяльності.

Для узагальнення інформації про стан та рух статутного капіталу призначений *пасивний рахунок 40 „Статутний капітал"*. По дебету цього рахунку відображається зменшення статутного капіталу, а по кредиту — його збільшення.

Сума кредитового сальдо по рахунку 40 повинна відповідати розміру статутного капіталу, зафіксованому у статутних документах підприємства, і відображається в балансі підприємства. Підприємства, для яких не передбачена фіксована сума статутного капіталу, відображають у цій статті суму фактичного внеску власників до статутного капіталу підприємства.

Зміни статутного капіталу проводяться у встановленому чинним законодавством порядку і тільки після внесення відповідних змін в установчі документи.

Статутний капітал товариства з обмеженою відповідальністю, командитного товариства, товариства з додатковою відповідальністю формується за рахунок внесків його учасників (засновників) у вигляді:

* грошових коштів, у т. ч. в іноземній валюті;
* будинків, споруд, обладнання та інших матеріальних цінностей;
* цінних паперів;
* прав користування землею, водою та іншими природними ресурсами, авторських прав;
* інших матеріальних прав, в т. ч. на інтелектуальну власність.

Статутний капітал господарських товариств (крім акціонерних) може збільшуватися за рахунок:

* додаткових внесків учасників;
* належних учасникам дивідендів;
* нерозподіленого прибутку.

Зменшення статутного капіталу можливе при виході або виключені учасника зі складу товариства. Обидва варіанти потребують, крім обов'язкової публікації в пресі та державної реєстрації, змін у засновницьких документах, розрахунку з учасником. Такому учаснику повинні бути повернуті:

* сума його внеску до статутного капіталу;
* вартість частини майна пропорційна його внеску до статутного капіталу;
* частка прибутку, отримана товариством у поточному році.

До моменту реєстрації товариства з обмеженою відповідальністю кожен з учасників зобов'язаний внести до статутного фонду не менше 50 відсотків вказаного в установчих документах внеску. Внесення до статутного фонду грошей підтверджується документами, виданими банківською установою. Частина статутного капіталу, що залишилася несплаченою, підлягає сплаті протягом першого року діяльності товариства. Максимальна кількість учасників товариства з обмеженою відповідальністю може досягати 10 осіб.

Якщо після закінчення другого чи кожного наступного фінансового року вартість чистих активів товариства з обмеженою відповідальністю виявиться меншою від статутного капіталу, товариство зобов'язане оголосити про зменшення свого статутного капіталу і зареєструвати відповідні зміни до статуту в установленому порядку, якщо учасники не прийняли рішення про внесення додаткових вкладів. Якщо вартість чистих активів товариства стає меншою від визначеного законом мінімального розміру статутного капіталу, товариство підлягає ліквідації. Дане обмеження аналогічне і до акціонерних товариств.

2.3 Формування і облік пайового і додаткового капіталу

*Пайовий капітал* – це сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його фінансово-господарської діяльності.

Пайовий капітал формується за рахунок обов'язкових та додаткових пайових внесків, які надходять від членів товариства. Розміри обов'язкових пайових внесків визначаються загальними зборами пайовиків.

Для обліку пайового капіталу, тобто вартості основних і оборотних запасів підприємства, за якими він розпайований розпайоване, призначено рахунок *41 „Пайовий капітал".* За кредитом відображається збільшення, а за дебетом — зменшення пайового капіталу.

Цей рахунок також застосовується для обліку пайових внесків членів споживчого товариства, житлово-будівельного кооперативу, колективного сільськогосподарського підприємства, кредитної спілки та інших підприємств, передбачених засновницькими документами.

*Додатковий капітал* являє собою інший капітал, вкладений учасниками товариства (емісійний дохід, тобто дохід, отриманий від розміщення акцій власної емісії за цінами, які перевищують номінальну вартість), або одержаний у процесі господарської діяльності підприємства внаслідок дооцінки активів, безоплатного отримання необоротних активів, іншого додаткового капіталу.

Тобто додатковий капітал включає суми, на які вартість реалізації випущених акцій перевищує їх номінальну вартість, а також суми дооцінки необоротних активів і фінансових інструментів та вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб, та інші види додаткового капіталу.

Для обліку цих сум у Плані рахунків передбачено *рахунок 42 «Додатковий капітал»*. За кредитом цього рахунку відображається збільшення додаткового капіталу, а за дебетом – його зменшення.

Рахунок 42 «Додатковий капітал» має такі субрахунки:

* 421 «Емісійний дохід»;
* 422 «Інший вкладений капітал»;
* 423 «Дооцінка активів»;
* 424 «Безоплатно одержані необоротні активи»;
* 425 «Інший додатковий капітал».

2.4 Облік резервного капіталу

*Резервний капітал* — це сума резервів, створених підприємством і відповідно до чинного законодавства або статутних документів.

Резервний (страховий) капітал створюється господарськими товариствами в розмірі, встановленому засновницькими документами, але не менше 25 відсотків статутного капіталу. Щорічний розмір відрахувань до ре - зервного (страхового) капіталу також встановлюється засновницькими документами, але не може бути меншим за 5 відсотків суми чистого прибутку.

Резервний капітал господарського товариства створюється з метою покриття можливих в майбутньому непередбачуваних збитків, втрат.

Резервний капітал може використовуватися для покриття балансового збитку підприємства за звітний період, на виплату дивідендів при недостатності нерозподіленого прибутку, на інші цілі, передбачені законодавством.

Для узагальнення інформації про стан та рух резервного капіталу підприємства, створеного відповідно до чинного законодавства та установчих доку­ментів, за рахунок нерозподіленого прибутку у Плані рахунків призначено ра­хунок *43 „Резервний капітал*".

За кредитом цього рахунку відображається створення резерву, за дебетом — використання резервного капіталу. Сальдо за рахунком 43 відображає залишок резервного капіталу на кінець звітного періоду.

2.5Облік нерозподіленого прибутку ( непокритих збитків) та облік вилученого капіталу

*Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)* — це сума доходу, у підприємство, або сума непокритого збитку.

У Плані рахунків для обліку сум нерозподілених прибутків (збитків) поточного і минулого років, а також використаного в поточному році прибутку, передбачено рахунок *44 „Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)"*.

За кредитом рахунку 44 відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності, по дебету — збитки і використання прибутку.

Рахунок 44 „Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" має такі субрахунки:

* 441 „Прибуток нерозподілений";
* 442 „Непокриті збитки";
* 443 „Прибуток, використаний у звітному періоді".

На субрахунку 441 відображають наявність та рух нерозподіленого прибутку.

На субрахунку 442 відображають непокриті збитки. їх списання здійснюють за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового чи додаткового капіталу тощо.

На субрахунку 443 відображають розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів), виплати за облігаціями, відрахування до резервного капіталу та інше використання прибутку в поточному періоді.

Слід зазначити, що виправлення помилок за минулий рік, які виявлені в поточному році, відображають кореспонденцією рахунку 44 „Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)" з відповідними рахунками бухгалтерського обліку.

Вилучений капітал — це фактична собівартість акцій власної емісії, викуплених товариством у своїх акціонерів.

Акціонерне товариство має право викупити в акціонера оплачені ним акції тільки за рахунок сум, що перевищують статутний капітал, для їх наступного перепродажу, розповсюдження серед своїх працівників, анулювання. Зазначені акції мають бути реалізовані або анульовані в термін не більше 1 року.

Для узагальнення інформації про вилучений капітал товариства Планом рахунків передбачено рахунок 45 „Вилучений капітал".

За дебетом рахунку 45 відображається фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених господарським товариством у його учасників, за кредитом — вартість анульованих або перепроданих акцій (часток).

Аналітичний облік вилученого капіталу ведуть за видами акцій (внесків, паїв), іншого вилученого капіталу. Надалі викуплені акціонерним товариством акції можуть бути:

* Анульовані
* Перепродані.

2.6 Облік неоплаченого капіталу

*Неоплачений капітал* є нічим іншим, як заборгованістю засновників (учасників) по внесках до статутного капіталу.

Сам порядок оцінки майнових внесків учасників має бути визначено в засновницьких документах. Якщо самі засновники не можуть здійснити оцінку майна, то це роблять спеціалісти з бюро технічної інвентаризації, торгово-промислової палати або експерти.

У бухгалтерському обліку фактичне надходження внесків засновників відображається на рахунку 46 *„Неоплачений капітал"*. По дебету рахунку 46 „Неоплачений капітал" відображається заборгованість засновників (учасників) товариства по внесках до статутного капіталу підприємства, а по кредиту погашення заборгованості.

Аналітичний облік неоплаченого капіталу ведеться по кожному засновнику (учаснику) і за видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств).

У балансі підприємства сума заборгованості засновників (учасників) по внесках до статутного капіталу наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

Розглянемо відображення у бухгалтерському обліку операцій по внесках засновників (учасників). Насамперед, слід мати на увазі, що згідно із Законом про господарські товариства до моменту державної реєстрації ТзОВ кожний з учасників повинен внести не менше 50 % внеску, вказаного в засновницьких документах. Крім того, з моменту державної реєстрації учасники ТзОВ зобов'язані протягом року повністю внести свій вклад до статутного капіталу.

2.7 Забезпечення майбутніх витрат і платежів

Відповідно до П(С)БО 11 „Зобов'язання" *забезпечення* — це зобов'язання, точна сума яких не може бути визначена до настання певної дати або невідомий час їх погашення на дату складання балансу.

Забезпечення створюються для відшкодування наступних (майбутніх) і операційних витрат на:

* виплату відпусток працівників;
* додаткове пенсійне забезпечення;
* виконання гарантійних зобов'язань;
* реструктуризацію;
* виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів та ін.

Забезпечення створюються при виникненні внаслідок минулих подій зобов'язання, погашення якого, імовірно, призведе до зменшення ресурсів, що втілюють у собі економічні вигоди, та його оцінка може бути розрахунково визначена.

Для узагальнення інформації про рух коштів, які за рішенням підприємства резервують для забезпечення майбутніх витрат і платежів та включення їх до витрат поточного періоду призначено рахунок *47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»*

*За дебетом рахунку* відображають використання забезпечення, *за кредитом* —їх нарахування.

Рахунок 47 „Забезпечення майбутніх витрат і платежів" має такі субрахунки:

* 471 „Забезпечення виплат відпусток";
* 472 „Додаткове пенсійне забезпечення";
* 473 „Забезпечення гарантійних зобов'язань";
* 474 „Забезпечення інших витрат і платежів";
* 475 „Забезпечення призового фонду (резерв виплат)" ;
* 476 „Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї"
* 477 „Забезпечення матеріального заохочення";
* 478 „Зазпечення відновлення земельних ділянок".

2.8 Облік цільового фінансування та цільових надходжень

*Кошти цільового фінансування та цільових надходжень можуть* надходити як субсидії, асигнування з бюджету та цільових фондів, гуманітарна допомога, внески фізичних та юридичних осіб. Використання цих коштів має бути спрямоване тільки на здійснення заходів цільового призначення.

Для обліку асигнувань з бюджету на проведення протиепідемічних і карантинних заходів, підготовку кадрів, будівництво соціально-побутових об’єктів, їх експлуатацію тощо використовують рахунок *48 „Цільове фінансування і цільові надходження"*.

На цьому рахунку також обліковують цільові надходження, зокрема внески батьків на покриття витрат з утримання дітей у дитячих дошкільних закладах або відрахування з капіталів соціального розвитку на оплату путівок для дітей у таборах.

*За кредитом рахунку* 48 відображають кошти цільового призначення, отримані як джерело фінансування певних заходів, *за дебетом* — використані суми за певними напрямками, визнання їх доходом, а також повернення невикористаних сум.

Отримане цільове фінансування визнається доходом протягом тих періодів, у яких були здійснені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування. Тобто якщо підприємству надходять цільові кошти, це не означає, що ці кошти відразу ж будуть включені до доходу. Застосовуючи такий принцип бухгалтерського обліку, як відповідність доходів і витрат, вилучені кошти будуть визнані доходом у тому періоді, в якому будуть здійснені витрати, пов'язані з цим цільовим фінансуванням.

Тема 3. Облік необоротних та оборотних активів

3.1 Необоротні активи підприємства

3.2 Облік основних засобів

3.3 Амортизація основних засобів

3.4 Інвентаризація основних засобів

3.5 Облік нематеріальних активів

3.6 Організація обліку виробничих запасів, їх класифікація

3.7 Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів

3.8 Облік готової продукції

3.9 Грошові кошти

3.10 Дебіторська заборгованість

3.1 Необоротні активи підприємства

Активи підприємства в обліку поділяють на *оборотні та необоротні.* До оборотних належать грошові кошти, не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання впродовж операційного циклу чи дванадцяти місяців з дати балансу.

Усі інші активи вважаються необоротними. Отже, необоротними є активи, що тривалий час утримуються підприємством з певною метою.

*Необоротні активи* - це матеріальні і нематеріальні ресурси, що належать установі і забезпечують її функціонування і термін корисної експлуатації яких, як очікується, становить більше одного року.

Необоротні активи відображають у балансі за статтями:

• *нематеріальні активи* – вартість прав користування природними ресурсами, промисловими зразками, знаками для товарів і послуг, місцем на товарній і фондовій біржі, вартість програмного забезпечення обчислювальної техніки, об'єктів промислової та інтелектуальної власності, ноу-хау, гудвілу, прав користування будинками, спорудами, внесених вкладів у статутний фонд, а також придбаних у процесі діяльності підприємства, вартість прав на здійснення окремих видів діяльності й оренду будівель (споруд, помешкань);

• *незавершене будівництво* – вартість незавершеного будівництва (включаючи устаткування для монтажу), що здійснюється для власних потреб підприємства, а також авансові платежі для фінансування такого будівництва;

• *основні засоби* – вартість власних і одержаних на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, що належать до складу основних засобів згідно з відповідними положеннями (стандартами). У цій статті також наводиться вартість інших необоротних ма теріальних активів;

• *довгострокові фінансові інвестиції* – фінансові інвестиції на період понад один рік, а також усі інвестиції, що не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент. У цій статті виокремлюють фінансові інвестиції, які згідно з відповідними положеннями (стандартами) обліковують методом участі в капіталі;

• *довгострокова дебіторська заборгованість*, яка включає заборгованість фізичних і юридичних осіб, що не виникає в процесі нормального операційного циклу і буде погашена після 12 місяців від дати балансу;

• *відстрочені податкові активи* – сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних періодах внаслідок тимчасової різниці між обліковою і податковою базами оцінки;

• *інші необоротні активи* – наводяться суми необоротних активів, що не можуть бути включені до наведених вище статей розділу "Необоротні активи".

До *складу необоротних активів* входять: земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, будинки, споруди, передавальні пристрої, робочі, силові машини і обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади, столовий, кухонний і господарський інвентар, обчислювальна техніка, робоча та продуктивна худоба, багаторічні насадження, музейні цінності, експонати зоопарків, виставок, бібліотечні фонди, знаряддя лову, спеціальні інструменти і спеціальні пристосування, білизна, постільні речі, одяг і взуття, тимчасові не титульні споруди, природні ресурси, інвентарна тара, матеріали довготривалого використання для наукових цілей, авторські і суміжні з ними права, права користування природними ресурсами, майном, об’єктами промислової власності, інші матеріальні і нематеріальні активи довготривалого використання.

Усі вони розділені на *три групи*:

1. Основні засоби.

2. Інші необоротні матеріальні активи.

3. Нематеріальні активи.

Склад необоротних активів (назва і кількість групи) цілком збігаються з переліком рахунків 1 класу Плану рахунків (рахунка 10, 11 і 12). Відсутня тільки група, яка б відповідала 13 рахунку "Знос необоротних активів", але це і зрозуміло. Адже рахунок 13 не призначений для відображення матеріальних чи нематеріальних ресурсів, тих що відносяться до необоротних активів, він відображає їхню суму зносу, причому по кожній групі окремо (на окремих субрахунках 131, 132 і 133).

3.2 Облік основних засобів

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби і розкриття інформації про них у фінансовій звітності підприємств, організацій та інших юридичних осіб всіх форм власності регламентуються *Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби».*

Основні засоби відповідно до П(С)БО 7 «*Основні засоби*» - це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання у процесі виробництва або постачання товарів і послуг, надання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних функцій, *очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік), вартість яких повинна бути не менше 1000 грн.* і яка поступово зменшується у зв’язку з фізичним або моральним зносом.

*Об'єкт основних засобів* – це закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відособлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; або відособлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їхнього обслуговування загальні пристосування, приналежності, керування і єдиний фундамент, у результаті чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс - певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством.

Якщо один об'єкт основних засобів складається із частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна із цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів.

До *основних засобів відносять:*

* Будови, споруди, обладнання, обчислювальна техніка, прилади, транспортні засоби, інструменти, інвентар та інші засоби праці, вартість яких поступово зменшується у зв’язку з їх зносом, та ін.;
* Сільськогосподарські машини і обладнання, робочі та продуктивні тварини, будівельний механізований інструмент та бібліотечні фонди – незалежно від вартості;
* Капітальні вкладення у багаторічні насадження, на покращення земель (меліоративні, осушувальні та ін. роботи) та орендовані будови, споруди, обладнання та інші об’єкти, що належать до основних засобів.

Синтетичний облік основних засобів ведеться на *рахунку 10 «Основні засоби»*, який призначений для обліку й узагальнення інформації про наявність і рух як власних основних засобів, так і одержаних за умов фінансового лізингу, а також орендованих цілісних майнових комплексів, які належать до складу основних засобів.

По дебету рахунка 10 «Основні засоби» відображається надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих) основних засобів на баланс підприємства, сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісне очікуваних від використання об'єкта, сума дооцінки вартості об'єкта основних засобів, за кредитом - вибуття основних засобів внаслідок реалізації, ліквідації, безоплатної передачі іншим підприємствам, а також у разі часткової ліквідації об’єкта основних засобів, сума уцінки вартості основних засобів.

*Рахунок 10 «Основні засоби» ведеться за субрахунками:*

101 «Земельні ділянки»,

102 «Капітальні витрати на поліпшення земель»

103 «Будинки і споруди»,

104 «Машини й обладнання»,

105 «Транспортні засоби»,

106 «Інструменти, прилади та інвентар»,

107 «Робоча і продуктивна худоба»,

108 «Багаторічні насадження»,

1. нші основні засоби».

3.3 Амортизація основних засобів

Положенням (стандартом) 7 "Основні засоби" визначено, що об'єктом амортизації є основні засоби (крім землі).

*Амортизація* — це систематичний розподіл вартості необоротних активів, що амортизуються протягом терміну їх корисного використання.

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

При визначенні строку корисного використання (експлуатації) слід ураховувати:

- очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;

- фізичний та моральний знос, що передбачається;

- правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори.

Згідно із П(С)БО 7 амортизація основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) нараховується із *застосуванням таких методів:*

1) *прямолінійного*, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів;

2) *зменшення залишкової вартості*, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість;

3) *прискореного зменшення залишкової вартості*, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється;

4) *кумулятивного*, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання;

5) *виробничого,* за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.

Треба зауважити, що підприємство може застосовувати норми і методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством. Отже,*шостим методом*нарахування амортизації,*є податковий.*

Нарахування амортизації проводиться щомісячно. Підприємства з сезонним характером виробництва річну суму амортизації нараховують протягом періоду роботи підприємства у звітному році.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступногоза місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання.

Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів.

З метою нарахування амортизації ддя визначення в подальшому оподатковуваного прибутку підприємства,*основні фонди підлягають розподілу за такими групами:*

**-** *група 1* — будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої, в тому числі житлові будинки та їх частини (квартири і місця загального користування);

*- група 2* — автомобільний транспорт та вузли (запасні частини) до нього, меблі, побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти, включаючи електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, інформаційні системи, телефони, мікрофони та рації, інше конторське (офісне) обладнання, устаткування та приладдя до них;

*- група 3* — будь-які інші основні фонди, не включені до груп 1 і 2.

3.4 Інвентаризація основних засобів

*Інвентаризація*- це перевірка наявності та стану основних засобів у натурі. Інвентаризація обов'язкова для всіх підприємств (державної та інших форм власності).

Проведення інвентаризації покладається на призначену керівником підприємства комісію з участю в ній головного (старшого) бухгалтера.

*Проведення інвентаризації є обов’язковим перед складанням річної фінансової звітності*

Основним нормативним документом, який визначає умови і порядок проведення інвентаризації основних засобів і нематеріальних активів є "Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу", затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.10.1998р., №90.

Підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію:

1) будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів не менше одного разу в три роки;

2) бібліотечних фондів — один раз у п'ять років;

3) інших основних засобів — не менше одного разу в рік.

*Інвентаризація основних засобів проводиться не раніше 1 жовтня.*

*До почату інвентаризації основних засобів слід перевірити:*

- наявність і стан реєстрів обліку (карток, книг, описів та ін.);

- наявність і стан технічних паспортів та іншої технічної документації;

- наявність документів на основні засоби, що здані чи прийняті установою в оренду, на зберігання, на тимчасове користування. За відсутності документів слід забезпечити їх отримання чи оформлення.

При виявленні розходжень і неточностей у бухгалтерському обліку або технічній документації необхідно в ці документи внести відповідні виправлення й уточнення.

*Під час інвентаризації* комісія в обов'язковому порядку проводить перевірку відповідності технічної документації, записує в описи повні найменування цих об'єктів і їхні інвентарні номери. У випадку відсутності технічної документації про це вказується в описах — у графі "Примітка".

Машини, обладнання та інші об'єкти перевіряються за заводськими номерами і заносяться в описи окремо, із вказівкою інвентарного номера.

Основні засоби записуються в описі під найменуванням, відповідно з основним призначенням об'єкта. Об'єкт, що пройшов відновлення, реконструкцію, розширення чи переобладнання, внаслідок чого змінилось основне його призначення, вноситься до опису під найменуванням, що відповідає новому основному призначенню.

У випадках, коли проведені капітальні роботи (надбудова поверхів, прибудова нових приміщень та інше) або часткова ліквідація будівель і споруд (злам окремих конструктивних елементів) не відображені в бухгалтерському обліку, комісія повинна за відповідними документами визначити суму збільшення або зменшення балансової вартості об'єкта і привести в описі дані про проведені зміни. Одночасно з цим комісія повинна встановити винних осіб і причини, з яких конструктивні зміни об'єктів не отримали відображення в обліку.

*Присвоєні об'єктам (предметам) основних засобів інвентарні номери не повинні змінюватися***.** Заміна номерів може бутипроведена в тих випадках, коли виявлено, що об'єкти помилково відображаються не в тій групі основних засобів, до якої вони повинні бути включені за своїм техніко-виробничим призначенням, а також у випадках встановлення невірної нумерації.

При виявленні об'єктів (предметів), що не знаходяться на обліку, а також об'єктів (предметів) з відсутніми в обліку даними, що їх характеризують, комісія повинна включити в опис відсутні відомості і технічні показники цих об'єктів (предметів), наприклад: про будівлі — вказати їх призначення, основні матеріали, з яких вони побудовані, об'єм (зовнішнього чи внутрішнього обміру), площу (загальна корисна площа), число поверхів, підвалів, напівпідвалів, рік побудови тощо.

3.5 Облік нематеріальних активів

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку *8 "Нематеріальні активи".*

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

*Група нематеріальних активів* — сукупність однотипних за призначенням та умовами використання нематеріальних активів.

*Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об’єкта за такими групами:*

**-** *права користування природними ресурсами* (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);

**-** *права користування майном* (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);

**-** *права на знаки для товарів і послуг* (товарні знаки, торгові марки, фірмові назви тощо);

**-** *права на обпекти промислової власності* (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорт рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо);

**-** *авторські та суміжні з ними права* (право на літературні та музичні твори, програми для ЕОМ, бази даних тощо);

**-** *гудвіл;*

**-** *інші нематеріальні активи* (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" №334/94-ВР від 28.12.1994 р. (стаття 1.7) визначено, що *гудвіл* — це нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між балансовою вартістю активів підприємства та його звичайною вартістю, як цілісного майнового комплексу, що виникає внаслідок використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів (робіт, послуг), нових технологій тощо. Вартість гудвілу не підлягає амортизації і не враховується у визначенні валових витрат платника податку.

Придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена.

*Первісна вартість придбаного нематеріального активу складається з:*

- ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок);

- мита;

- непрямих податків, що не піддягають відшкодуванню;

- інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням.

*Рахунок 12 "Нематеріальні активи"* призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів.

До нематеріальних активів належать немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані (відокремлені від підприємства) та утримуватися підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує 1 рік) для виробництва, торгівлі, адміністративних потреб чи надання в оренду іншим особам.

*За дебетом рахунку 12 "Нематеріальні активи"* відображається придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, які обліковуються за первісною вартістю, та сума дооцінки таких активів,*за кредитом* — вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання та сума уцінки нематеріальних активів.

*Рахунок 12 "Нематеріальні активи" має такі субрахунки:*

121 "Права користування природними ресурсами";

122 "Права користування майном":

123 "Права на знаки для товарів і послуг";

124 "Права на об'єкти промислової власності";

125 "Авторські та суміжні з ними права";

126 "Гудвіл";

1. нші нематеріальні активи".

3.6 Організація обліку виробничих запасів, їх класифікація

Жодне підприємство – як у сфері матеріального виробництв, так і у виробничій сфері – не може обійтися без запасів.

*Запаси* – матеріальні ресурси (засоби виробництва, предмети споживання, інші цінності), необхідні для забезпечення розширеного відтворення, обслуговування сфери нематеріального виробництва та задоволення потреб населення, які зберігаються на складах або в інших місцях з метою їх наступного використання.

Принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси та розкриття її у фінансовій звітності встановлено *П(С)БО 9 “Запаси”*, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 20. 10. 1999 р. № 246.

Згідно з П(С)БО 9 під запасами розуміють активи, які:

* утримують для наступного продажу за умови ведення звичайної господарської діяльності;
* перебувають у процесі виробництва з метою наступного продажу продукту виробництва;
* утримують для використання у процесі виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, управління підприємством.

Бухгалтерський облік передбачає такий склад запасів:

* сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва та адміністративних потреб;
* незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою та складанням деталей, вузлів, виробів і незакінчених технологічних процесів;
* готова продукція, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;
* товари у вигляді матеріальних цінностей, які придбані (одержані) та знаходяться на підприємстві з метою наступного продажу;
* малоцінні та швидкозношувані предмети, строк використання яких становить не більше як один рік або нормальний операційний цикл, якщо він не перевищує одного року;
* молодняк тварин і тварини на відгодівлі, продукція сільського й лісового господарства.

Придбані або вироблені запаси зараховуються на баланс за первісною вартістю.

Формування первісної вартості відбуваються залежно від форми надходження запасів на підприємство (грошові розрахунки, бартер, безоплатне одержання тощо).

Підприємство, відображаючи вартість запасів у фінансовій звітності, використовує меншу з двох оцінок:

* первісну вартість (історичну собівартість);
* чисту вартість реалізації.

*Чиста вартість реалізації* – очікувана ціна реалізації активу в умовах звичайної господарської діяльності за вирахуванням витрат на завершення його виробництва та збут.

Важливим етапом контролю за станом складського обліку та збереженням запасів (матеріальних цінностей) – контрольні вибіркові інвентаризації залишків матеріалів (особливо коштовних і дефіцитних), які проводить комісія, призначена керівником підприємства. На складах мають бути узгоджені з головним бухгалтером списки та зразки підписів осіб, які мають право вимагати й одержати необхідні матеріали.

Пильна увага надається обліку й контролю видачі довіреностей на одержання матеріальних цінностей. Зокрема, слід запобігати видачі працівникам, які не прозвітували про одержані раніше цінності, а також довіреностей, у яких не вказані постачальники, найменування та кількість одержуваних цінностей. Уважно перевіряють дати в документах, за якими оприбутковано матеріальні цінності за інвентаризацію.

Кожне підприємство має своєчасно укладати письмові договори про повну матеріальну відповідальність з особами, які приймають, зберігають і відпускають цінності, а також визначити посадових осіб, яким надано право підписувати документи на одержання, відпуск зі складів матеріалів і видавати дозвіл (перепустку) на вивезення матеріальних цінностей з підприємства.

З метою забезпечення безперервної діяльності підприємства воно повинно бути забезпечене тими або іншими матеріальними запасами.

*Рахунок 20 "Виробничі запаси"* призначено для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировина й матеріали, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва.

*За дебетом рахунку 20 "Виробничі запаси"* відображаються надходження запасів на підприємство, їх дооцінка,*за кредитом* — витрачання на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінка тощо.

*Рахунок 20 має такі субрахунки:*

201 "Сировина й матеріали";

202 "Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби”;

203 "Паливо";

204 "Тара й тарні матеріали";

205 "Будівельні матеріали";

206 "Матеріали, передані в переробку”;

207 "Запасні частини";

208 "Матеріали сільськогосподарського призначення";

1. нші матеріали".

3.7 Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів

До оборотних малоцінних та швидкозношуваних предметів належать предмети, які використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року, такі як інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг та ін.

Всі МШП згідно з вимогами стандартів бухгалтерського обліку класифікують, виходячи з однієї з наступних ситуацій:

* якщо строк корисної експлуатації МШП перевищує один рік, їх включають до складу необоротних активів і амортизують;
* якщо МШП знаходяться на складі і відповідають вимогам П(С)БО 9 “Запаси”, вони обліковуються у складі запасів;
* якщо МШП передані в експлуатацію в поточному звітному періоді, вони визнаються витратами звітного періоду.

Основними завданнями обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів є:

* визначення первісної вартості придбаних МШП;
* контроль за їх зберіганням як в період перебування на складі, так і в період експлуатації в цехах, відділах підприємства;
* контроль за правильністю використання МШП під час їх експлуатації.

Правильна організація бухгалтерського обліку МШП на підприємстві передбачає своєчасне складання первинних документів, дотримання правил при прийманні МШП на склад і відпуску їх в експлуатацію.

З метою збереження МШП, які знаходяться в експлуатації, керівник повинен належним чином організувати контроль за їх рухом, зокрема оперативний облік у кількісному вираженні. Основні шляхи вибуття МШП наведені на рис.

Шляхи вибуття МШП

**Вибуття МШП**

відпуск у виробництво

списання у випадку морального і фізичного зносу

ліквідація при аваріях, стихійних лихах та інших надзвичайних ситуаціях

передачі до статутного капіталу іншого підприємства

безоплатної передачі

Облік МШП здійснюється на рахунку *22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”.*

***Характеристика рахунку 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”***

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Назва та *шифр* | Призначення | По дебету відображаються | По кредиту відображаються | Обліковий регістр | Місце в звітності |
| **22 “МАЛОЦІННІ ТА ШВИДКОЗНОШУВАНІ ПРЕДМЕТИ”** | Для обліку та узагальнення інформації про наявність і рух МШП, що належать підприємству та знаходяться у складі запасів | Придбання (отримання) або виготовлення малоцінних та швидкозношуваних предметів за первісною вартістю | Відпуск МШП в експлуатацію за обліковою вартістю зі списанням на рахунки обліку витрат, а також списання нестач і втрат від псування таких предметів | Журнал-ордер  № 10 | Баланс  (ф. № 1)  р. 100 |

Малоцінні та швидкозношувані предмети МШП інвентаризують за місцями їх знаходження та особами, на відповідальному зберіганні яких вони знаходяться. В процесі інвентаризації встановлюється правильність віднесення господарських засобів до групи малоцінних і швидкозношуваних предметів.

Малоцінні та швидкозношувані предмети, які стали непридатними, але ще не списані, в інвентаризаційному описі не відображаються. На них складається акт із зазначенням часу експлуатації, причин непридатності, можливості використання цих предметів у господарських цілях.

3.8 Облік готової продукції

*Готова продукція* - це продукція (виріб, напівфабрикат, робота, послуга), що повністю закінчена обробкою на даному підприємстві, пройшла всі стадії технічного випробування (якщо вимагають відповідні її особливості), відповідає технічним умовам і стандартам, не потребує подальшої обробки на цьому підприємстві і здана на склад.

*Готова продукція* - це матеріальний результат виробничої діяльності підприємства. Крім випуску речовинної продукції (машин, взуття, одягу, хліба, цукерок тощо), підприємство може виконувати певні роботи для інших підприємств або надавати їм послуги. Наприклад, ремонтні роботи, перевезення вантажів своїм автотранспортом для інших підприємств та-ін. На відміну від речовинної продукції, під якою розуміється вираз "Готова продукція", цей вид продукції називають "виконані роботи та послуги".

Таким чином, продукція підприємства може складатися з готової продукції та виконаних робіт та послуг.

Готова продукція оформлюється здавальною накладною і передається на склад. На невеликих підприємствах готова продукція прямо а виробництва, проминувши склад, відвантажується покупцям. Виконані роботи та послуги оформлюються приймально-здавальним актом.  
На складі готова продукція обліковується в кількісному виразі за її видами на картках або в книгах складського обліку. В картці або книзі визначаються назва продукції, її номенклатурний номер, одиниця виміру, розмір, марка, ціна за одиницю. Облік готової продукції на складі ведеться в міру її надходження на склад або відпуску зі складу. В картках або книгах складського обліку робляться записи про надходження та відпуск готової продукції і щоденно виводяться її залишки. На підставі здавальних накладних, що виписуються у двох примірниках, складається відомість випуску продукції. Наприкінці місяця обов'язковою умовою є облік готової продукції за фактичною собівартістю (визначається за даними аналітичного обліку затрат на виробництво).

Для синтетичного обліку готової продукції призначено активний *рахунок № 26 "Готова продукція*". На дебеті цього рахунка відображається надходження готової продукції власного виробництва на склад за фактичною виробничою собівартістю; на кредиті - відпуск готової продукції за фактичною виробничою собівартістю. Залишок є тільки дебетовим і показує фактичну виробничу собівартість готової продукції на кінець звітного періоду.

Для правильного визначення фактичної виробничої собівартості готової продукції, виконання робіт та послуг доцільно на кінець звітного періоду визначити залишки незавершеного виробництва, тобто незакінчену обробкою продукцію в процесі виробництва.

3.9 Грошові кошти

Грошові кошти є найбільш ліквідними активами. Вони присутні на початковому та кінцевому етапах облікового циклу, який включає придбання товарів, виробництво продукції, виконання робіт, надання послуг, а також їх продаж і отримання виручки.

У затвердженому Міністерством фінансів України П(С)БО 4 „Звіт про рух грошових коштів” дається визначення грошових коштів.

*Грошові кошти* – готівка, кошти на рахунках у банках, депозити до запитання.

Згідно П(С)БО 4 під грошовими коштами розуміють готівку, кошти на рахунках у банках та депозити.

Під готівкою розуміють валюту України та іноземну валюту у вигляді грошових коштів.

Для здійснення розрахунків готівкою кожне підприємство повинно мати касу.

*Каса*– це спеціально обладнане та ізольоване приміщення, яке призначене для приймання, видачі і тимчасового зберігання готівки. Під касою також розуміють всю сукупність готівки та грошових документів, що є у підприємства. Каса охоплює всі наявні грошові кошти, але і цінні папери, грошові документи, які є бланками суворої звітності. До них відносяться трудові книжки і вкладні листки до них, квитанції дорожних листів автотранспорту, бланки довіреностей тощо.

Посадову матеріально відповідальну особу, яка завідує касою, видачею і прийманням грошей та цінних паперів на підприємстві, називають касиром.

Підприємства можуть мати у касі готівку тільки в межах лімітів залишку. *Ліміт залишку готівки* – це гранична сума грошових коштів, яка може знаходитись в касі підприємства.

Всю готівку понад суми встановлених лімітів підприємства повинні здавати для зарахування на поточний рахунок у порядку та в строки, встановлені і узгоджені з установою банку, в якому відкритий поточний рахунок.

Ліміт залишку готівки в касі для кожного підприємства встановлюється банками з урахуванням режиму і специфіки роботи підприємства, його віддаленості від установи банку, розміру касових оборотів, встановлених строків і порядку здавання касової виручки.

Готівка видана в підзвіт, але з об’єктивних причин не витрачена (частково або в повній сумі), має бути повернена до каси підприємства одночасно з авансовим звітом не пізніше наступного робочого дня після її видачі (за відрядженнями – не пізніше 3-х робочих днів після повернення з відрядження, на закупівлю сільськогосподарської продукції та заготівлю вторинної сировини і металобрухту – не пізніше 10-ти робочих днів з дня видачі її в підзвіт).

Для узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів в касі підприємства використовують рахунок *30 "Каса*".

*Рахунок 30 "Каса” має такі субрахунки:*

301 "Каса в національній валюті";

302 "Каса в іноземній валюті".

*За дебетом рахунку 30 "Каса”* відображається надходження грошових коштів у касу підприємства,*за кредитом* — виплата грошових коштів із каси підприємства.

Касові операції оформлюються документами, типові форми яких *затверджені наказом Міністерства статистики України від 15.02.96 р.* *№* *51, і* мають застосовуватися без змін на всіх підприємствах, незалежно від їх відомчої підпорядкованості і форми власності.

Даним наказом затверджено до використання по обліку касових операцій наступні форми документів:

КО-1 "Прибутковий касовий ордер";

КО-2 "Видатковий касовий ордер";

КО-3 "Журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових документів";

КО-3а "Журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових документів";

КО-4 "Касова книга";

КО-5 "Книга обліку прийнятих та виданих касиром грошей".

У строки, встановлені керівником підприємства, але не рідше одного разу на квартал, на кожному підприємстві проводиться інвентаризація каси з покупюрним перерахуванням усіх грошей і перевіркою інших цінностей, що знаходяться в касі. Залишок готівки в касі звіряється з даними обліку по касовій книзі. Для проведення інвентаризації каси наказом керівника підприємства призначається комісія, яка складає акт. У разі виявлення в процесі інвентаризації нестачі або лишку цінностей в касі в акті вказується сума нестачі або лишку і обставини їх виникнення.

Для обліку наявності та руху грошових коштів на поточному рахунку, що знаходиться у банку і можуть бути використані для поточних операцій призначено*рахунок 31 "Рахунки в банках", конкретно у розрізі субрахунків:*

311 "Поточні рахунки в національній валюті";

312 "Поточні рахунки в іноземній валюті".

*За дебетом* субрахунків відображається надходження грошових коштів,*за кредитом* — їх використання.

*Безготівкові розрахунки* — це перерахування певної суми коштів з рахунків платників на рахунки одержувачів коштів, а також перерахування банками з доручення підприємств і фізичних осіб коштів, унесених ними готівкою в касу банку, на рахунки одержувачів коштів.

Для здійснення безготівкових розрахунків можуть застосову­ватись такі платіжні документи (інструменти):

* платіжне доручення;
* платіжна вимога-доручення;
* платіжна вимога;
* розрахунковий чек;
* акредитив;
* вексель.

3.10 Дебіторська заборгованість

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість та її розкриття у фінансових звітах вивчає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку *10 "Дебіторська заборгованість"*. Норми цього П(С)БО застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форми власності (крім бюджетних установ).

Згідно з П(С)БО 10 *дебітори* - це юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів. Відповідно *дебіторська заборгованість* - це сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату.

За терміном погашення розрізняють довгострокову та поточну дебіторську заборгованість.

*Поточна дебіторська заборгованість* - це сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

*Довгострокова дебіторська заборгованість* - це сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу.

Дебіторська заборгованість поділяється на:

* безнадійну;
* сумнівну;
* дійсну.

Залежно від виникнення дебіторська заборгованість поділяється на:

* дебіторську заборгованість за роботи, товари, послуги;
* векселі отримані;
* дебіторську заборгованість за розрахунками;
* іншу поточну дебіторську заборгованість.

Тема 4. Облік зобов’язань

4.1 Класифікація зобов’язань

4.2 Облік довгострокових та поточних зобов’язань

4.1 Класифікація зобов’язань

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття в фінансовій звітності визначені *П(С)БО 11 "Зобов'язання"* та *П(С)БО 2 "Баланс"*, згідно п.4 якого *зобов'язання* - це заборгованість підприємств, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди.

Відповідно до вимог П(С)БО 11 *зобов’язання підприємства повинні бути розділені* на:

1) довгострокові;

2) поточні;

3) забезпечення;

4) непередбачувані зобов’язання;

5) доходи майбутніх періодів.

Розглянемо кожний із зазначених видів зобов’язань окремо.

Зобов'язання - важливий елемент балансу. Статті зобов'язань у балансі являються джерелом облікової інформації і відіграють суттєву роль при визначенні та оцінці фінансового стану підприємства, рівня його платоспроможності, загальної та абсолютної ліквідності.

4.2 Облік довгострокових та поточних зобов’язань

Загальновідомо, що до *довгострокового відносяться зобов’язання,* термін погашення яких перевищує дванадцять місяців з дати балансу. Але існують нюанси. З’ясуємо, які ще зобов’язання в тлумаченні П(С)БО 11 відносяться до довгострокових.

Зобов’язання, на яке нараховуються відсотки та яке підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, слід розглядати як довгострокове зобов’язання, якщо первісний термін погашення був більше, ніж дванадцять місяців і до затвердження фінансової звітності існує угода про переоформлення цього зобов’язання на довгострокове.

Наступний нюанс стосується довгострокових зобов’язань за кредитним договором, за яким існує зобов’язання підприємства погасити його на вимогу кредитора в найкоротший термін у випадку, якщо підприємство порушує певні умови кредитування, які стосуються його фінансового стану. Як такий, такий договір відноситься до довгострокових, але у випадку порушення підприємством умов його кредитування в кредитора з’являється право зажадати негайного погашення підприємством кредиту. Ми не знаємо, скористається кредитор своїм правом вимоги негайного погашення кредиту, чи ні, але в такій ситуації формально, за строком погашення, такий кредит не відповідає критеріям довгостроковості. Як бути? Відповідно до вимог П(С)БО 11 такий договір продовжує значитися як довгостроковий, якщо:

позикодавець до затвердження фінансової звітності погодився не вимагати погашення зобов’язання внаслідок порушення;

не очікується виникнення подальших порушень кредитної угоди протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Всі довгострокові зобов’язання в П(С)БО 11 розділені на чотири групи:

1) кредити банків;

2) інші фінансові зобов’язання;

3) відстрочені податкові зобов’язання;

4) інші зобов’язання.

Таке групування довгострокових зобов’язань не відповідає тому групуванню, що дане в Плані рахунків, затвердженому на два місяці раніше П(С)БО 11. Нагадаємо, що в Плані рахунків для відображення довгострокових зобов’язань виділений найменший за кількістю рахунків п’ятий розділ. Він має шість рахунків і тринадцять субрахунків. У таблиці 2 даний розподіл рахунків і субрахунків п’ятого розділу Плану рахунків відповідно до групування довгострокових зобов’язань підприємства, запропонованого П(С)БО 11.

Таблиця 4.1

|  |  |
| --- | --- |
| **Групування довгострокових зобов’язань відповідно до П(С)БО 11** | **Рахунок або субрахунок Плану рахунків** |
| Кредити банку | 501 "Довгострокові кредити банків у національній валюті" |
| 502 "Довгострокові кредити банків в іноземній валюті" |
| 503 "Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті" |
| 504 "Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті" |
| Інші фінансові зобов’язання | 51 "Довгострокові векселі видані" |
| 52 "Довгострокові зобов’язання за облігаціями" |
| Відстрочені податкові зобов’язання | 54 "Відстрочені податкові зобов’язання" |
| 55 "Інші довгострокові зобов’язання" |
| Інші зобов’язання | 505 "Інші довгострокові позики в національній валюті" |
| 506 "Інші довгострокові позики в іноземній валюті" |
| 53 "Довгострокові зобов’язання з оренди" |
| 55 "Інші довгострокові зобов’язання" |

Зверніть увагу на те, що рахунок 55 присутній у двох групах за класифікацією, даною П(С)БО 11. Справа в тому, що відповідно до Плану рахунків по рахунку 55, крім усього іншого, відображається: відстрочена відповідно до законодавства заборгованість з податків, зборів (обов’язкових платежів).

А оскільки в П(С)БО 11 не сказано, що в групі "Відстрочені податкові зобов’язання" відображається тільки податок на прибуток, що оплачується в наступних періодах внаслідок виникнення тимчасової різниці між балансовою вартістю активів або зобов’язань та оціненням цих активів або зобов’язань, що використовується з метою оподаткування. Отже, в даній групі будуть відображені зобов’язання з інших податків, зборів (платежів).

Оскільки зобов’язання підприємства, в тому числі й довгострокові, відносяться до його пасивів, то, природно, що всі вони відображаються по кредиту зазначених рахунків і субрахунків п’ятого розділу Плану рахунків. Погашення довгострокових зобов’язань або переведення їх, у зв’язку з наближенням строку погашення, до короткострокових відображається по дебету цих же рахунків.

Дуже важливим є питання визначення вартості зобов’язань, за якою вони відображаються в балансі. Особливо це стосується довгострокових зобов’язань, по яких нараховуються відсотки. В п. 10 П(С)БО 11 з цього приводу сказано, що такі зобов’язання відображаються в балансі за теперішньою їхньою вартістю.

Теперішня вартість - дисконтована сума майбутніх платежів (за мінусом суми очікуваного відшкодування), що, як очікується, буде необхідна для погашення зобов’язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

Для того щоб було простіше зрозуміти, про що йде мова, розглянемо ситуацію з нарахуванням відсотків за довгостроковими зобов’язаннями на прикладі.

Розгляд *поточних зобов’язань* підприємства почнемо з їхнього групування, що дане в П(С)БО 11.

І в цьому випадку воно не збігається з тим, яке дане в шостому розділі Плану рахунків.

У таблиці 5 це наочно видно.

Таблиця 4.2

|  |  |
| --- | --- |
| **Групування поточних зобов’язань відповідно до П(С)БО 11** | **Рахунок або субрахунок Плану рахунків** |
| Кредити банку | 601 "Короткострокові кредити банків у національній валюті" |
| 602 "Короткострокові кредити банків в іноземній валюті" |
| 603 "Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті" |
| 604 "Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті" |
| Поточна заборгованість з довгострокових зобов’язань | 61 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов’язаннями" |
| Короткострокові векселі видані | 62 "Короткострокові векселі видані" |
| Кредиторська заборгованість за товари, роботи та послуги | 63 "Розрахунки з постачальниками й підрядниками" |
| Поточна заборгованість за розрахунками за отриманими авансами, за розрахунками з бюджетом і позабюджетними платежами, за розрахунками зі страхування, з оплати праці, з учасниками та за внутрішніми розрахунками | 64 "Розрахунки по податках і платежам" |
| 65 "Розрахунки по страхуванню" |
| 66 "Розрахунки по оплаті праці" |
| 67 "Розрахунки з учасниками" |
| 681 "Розрахунки по авансах отриманим" |
| 682 "Внутрішні розрахунки" |
| Інші поточні зобов’язання | 605 "Прострочені позики в національній валюті" |
| 606 "Прострочені позики в іноземній валюті" |
| 683 "Внутрішньогосподарські розрахунки" |
| 684 "Розрахунки по нарахованих відсотках" |
| 685 "Розрахунки з іншими кредиторами" |

Що стосується поточних зобов’язань підприємств, то в П(С)БО 11 про них сказано вкрай мало, а саме:

поточні зобов’язання відображаються в балансі в сумі погашення.

От і все. Можна додати тільки те, що

*сума погашення* - не дисконтована сума грошових коштів або їхніх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов’язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

Перелік рекомендованої літератури

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. №996-XIV.

55

1. Закон України «Про збір то облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування» від 02.12.2010 р. №2755-VI
2. Податковий кодекс України від 03.12.2010 р.
3. Бухгалтерський облік. Підручник/ за ред. О.В Лишиленко Київ – 2006.
4. Р.Л. Хом’як, В.І. Лемішовський «Бухгалтерський облік та оподаткування», 2008 – 299 с.
5. А.М. Поддєрьогін «Фінанси підприємств», 2008 – 25 с
6. Н.М. Ткаченко «Бухгалтерський фінансовий облік», Київ – 2008 – 156 с.