Оглавление

1. Поняття та умови визнання витрат, класифікація витрат

2. Облік фінансових витрат та витрат від участі в капіталі

3. Облік витрат, що виникають в ході інвестиційної діяльності

4. Відображення даних про витрати в облікових регістрах та розкриття інформації у фінансовій звітності

5. Автоматизація обліку на підприємстві

# 1. Поняття та умови визнання витрат, класифікація витрат

Під витратами згідно П(С)БО розуміють зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

У бухгалтерському обліку витрати відображаються при дотриманні певних умов.

Так, витрати визнаються за наступних умов:

1) зменшення активів або збільшення зобов’язань, яке призводить до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками);

2) визнання на підставі систематичного і раціонального розподілу економічних вигод протягом декількох звітних періодів;

3) негайне визнання, якщо економічні вигоди не відповідають критеріям активів підприємства;

4) можлива достовірна оцінка суми витрат.

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони були здійснені. Це відповідає принципу відповідності доходів і витрат. Якщо витрати неможливо прямо пов’язати з доходами певного періоду, то вони відображаються в складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Не визнання витрат відбувається за наступних умов:

1) попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;

2) платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь принципала, комітента;

3) погашення одержаних позик;

4) витрати, які відображаються як зменшення власного капіталу відповідно до П(С)БО 16.

До витрат, що включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт, належать витрати, передбачені П(С)БО 16 “Витрати” та П(С)БО 18 “Будівельні контракти”, а також витрати, пов’язані з особливостями технології, організації та управління будівельним виробництвом, контролем за виробничими процесами та якість будівництва.

Таблиця 1 – Класифікація та групування витрат будівельно-монтажних робіт

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Ознака | Види витрат | Характеристика |
| 1 | 2 | 3 |
| За видом діяльності | Витрати основної діяльності | Витрати будівельної організації, пов’язані з виконанням або реалізацією будівельно-монтажних робіт |
| Витрати операційної діяльності | Витрати основної діяльності та інших видів діяльності будівельної організації, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю |
| Витрати звичайної діяльності | Витрати операційної, фінансової та інвестиційної діяльності |
| За місцем виникнення | Витрати основного виробництва | Витрати структурних підрозділів будівельної організації, які безпосередньо беруть участь у виконанні будівельно-монтажних робіт, включаючи витрати, пов’язані з управлінням, організацією та обслуговуванням будівельного виробництва |
| Витрати допоміжного виробництва | Витрати структурних підрозділів будівельної організації, які забезпечують процес основного виробництва, включаючи витрати, пов’язані з управлінням, організацією та обслуговуванням виробництва |
|  | Витрати другорядних виробництв | Витрати структурних підрозділів будівельної організації, що безпосередньо не беруть участь у виконанні будівельно-монтажних робіт, але їх продукція використовується при їх виконанні |
| За подібністю складу витрат | Елементи витрат | Сукупність однорідних за своїм економічним змістом витрат |
| Статті витрат | Складові будь-якого елемента або кількох елементів |
| За способом включення | Прямі витрати | Витрати, які безпосередньо пов’язані з виконанням будівельно-монтажних робіт і включаються до виробничої собівартості цих робіт відповідних об’єктів витрат за прямою ознакою |
| Загально виробничі (непрямі) витрати | Непрямі витрати, що пов’язані з управлінням, організацією та обслуговуванням будівельного виробництва, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об’єкта витрат і розподіляються між об’єктами витрат пропорційно до бази розподілу, обраної будівельною організацією самостійно |
| За доцільністю | Продуктивні витрати | Витрати, передбачені раціональною організацією і технологією виробництва |
| Непродуктивні витрати | Витрати, що виникають через недосконалість організації виробництва, порушення технології тощо |
|  | Надзвичайні витрати | Витрати, що виникли внаслідок стихійного лиха, техногенних аварій, надзвичайних подій, а також заходів, пов’язаних із запобіганням та ліквідацією таких наслідків |
| За ознакою віднесення | Витрати за будівельним контрактом | Витрати на виконання будівельно-монтажних робіт, які безпосередньо пов’язані з виконанням цього контракту (прямі витрати), а також витрати, пов’язані з управлінням, організацією і обслуговуванням будівельного виробництва (загально виробничі витрати) |
| Витрати періоду | Витрати, які неможливо прямо пов’язати з конкретними контрактами (будівельно-монтажними роботами) і, відповідно, з доходами від контрактів (будівельно-монтажних робіт), для отримання яких вони були здійснені |

За ознакою подiбностi витрати поділяються на елементи витрат i статті витрат.

Вiдповiдно до пункту 4 П(С)БО 16 “Витрати”, елементи витрат - це сукупність однорідних за своїм економічним змістом витрат. Витрати операційної дiяльностi будівельної органiзацiї групуються за такими елементами витрат:

- матерiальнi витрати - вартість спожитих сировини, матерiалiв, палива, напiвфабрикатiв та інших ТМЦ, вартість робіт i послуг виробничого характеру, виконаних сторонніми органiзацiями, знос тимчасових (нетитульних) споруд тощо;

- витрати на оплату праці - витрати на основну та додаткову заробітну плату, а також будь які види грошових виплат працівникам (включаючи позаштатних), зайнятим на виконанні БМР i в допоміжних виробництвах будівельної органiзацiї;

- відрахування на соцiальнi заходи - суми нарахованих на фонд оплати праці обов’язкових зборів на пенсійне та соціальне страхування (від непрацездатності, безробіття, нещасного випадку), iншi соцiальнi заходи, передбачені законодавством, а також витрати на додаткове пенсійне страхування та інше додаткове страхування персоналу за рахунок коштів підприємства;

- амортизація - суми амортизаційних відрахувань на основні засоби, нематерiальнi активи й iншi необоротні матерiальнi активи;

- iншi операційні витрати - витрати, що не ввійшли до жодного з вище перелічених елементів витрат.

Таблиця 2 – Групування витрат операційної діяльності за економічними елементами

|  |  |
| --- | --- |
| Вид елемента | Що входить до складу |
| 1 | 2 |
| Матеріальні витрати | Сировина |
| Вироби підсобного господарства – цегляного цеху |
| Послуги субпідрядників |
| Витрати на оплату праці | Заробітна плата штатних працівників, зайнятих на будівельних роботах |
| Заробітна плата позаштатних працівників, зайнятих на будівельних роботах |
| Надбавки, доплати та компенсації |
| Відрахування на соціальні заходи | Обов’язкове державне та пенсійне страхування |
| Обов’язкове соціальне страхування з тимчасової втрати працездатності |
| Обов’язкове соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві |
| Амортизація | Амортизація основних засобів |
| Інші операційні витрати | Послуги зв’язку |
| Витрати на відрядження |

До окремих статей витрат можуть включатися складові будь-якого елемента чи кількох елементів. Вiдповiдно до пункту 11 П(С)БО 16, перелік та склад статей калькулювання собiвартостi робіт підприємство встановлює самостійно.

Групування витрат за економічними елементами здійснюється з метою визначення загальних обсягів використаних матеріальних, трудових й інших виробничих ресурсів, а також органiзацiї контролю за рівнем цих витрат загалом по будiвельнiй органiзацiї.

Склад та економічна характеристика витрат за економічними елементами наведені у таблиці 3.

Таблиця 3 – Склад та характеристика витрат за економічними елементами

|  |  |
| --- | --- |
| Вид елемента | Склад |
| 1 | 2 |
| Матеріальні витрати | Вартість сировини, матеріалів, комплектуючих тощо |
| Вартість виробів і напівфабрикатів, виготовлених у допоміжних виробництвах |
| Вартість робіт і послуг виробничого характеру, виконаних сторонніми організаціями |
| Витрати, пов’язані з використанням природної сировини |
| Знос тимчасових споруд |
| Звичайні втрати від недостачі матеріальних цінностей |
| Витрати на оплату праці | Заробітна плата штатних працівників, зайнятих на будівельних роботах |
| Заробітна плата позаштатних працівників, зайнятих на будівель- |
|  | Доплати до тарифних ставок і посадових окладів |
| Виплати, передбачені законодавством про працю |
| Виплати, пов’язані з набором робочої сили, підготовкою кадрів |
| Надбавки, доплати та компенсаційні виплати |
| Виплати додаткової заробітної плати |
| Інші грошові виплати, передбачені законодавством |
| Виплати за особливий характер виконання будівельно-монтажних робіт |
| Відрахування на соціальні заходи | Обов’язкове державне та пенсійне страхування |
| Обов’язкове соціальне страхування з тимчасової втрати працездатності |
| Обов’язкове медичне страхування |
| Обов’язкове соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві |
| Обов’язкове соціальне страхування на випадок безробіття |
| Індивідуальне (особисте) страхування персоналу, передбачене законодавством |
| Інші соціальні заходи, передбачені законодавством |
| Амортизація | Амортизація основних засобів |
| Амортизація нематеріальних активів |
| Амортизація інших необоротних матеріальних активів |
| Інші операційні витрати | Інші витрати |

Групування витрат за статтями калькулювання здійснюється з метою планування собiвартостi будівельно-монтажних робіт, органiзацiї бухгалтерського й аналітичного обліку витрат, визначення фактичної собiвартостi робіт.

Склад статей калькулювання виробничої собiвартостi будівельно-монтажних робіт підприємство встановлює вiдповiдно до П(С)БО 16. Тобто всі витрати будівельного підприємства діляться на прямі i загальновиробничi витрати. Виробнича собiвартiсть складається із суми прямих та загальновиробничих витрат.

Таблиця 4 – Структура виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Види витрат | Підвиди | Характеристика |
| Прямі витрати | Прямі матеріальні витрати | Вартість будівельних матеріалів, конструкцій і обладнання, готових для встановлення, які безпосередньо належать до конкретного об’єкта |
| Прямі витрати на оплату праці | Усі витрати на оплату праці, безпосередньо пов’язані з будівництвом конкретного об’єкта |
| Експлуатація будівельних машин і механізмів | Усі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об’єкта витрат |
| Інші прямі витрати | Усі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об’єкта витрат |
| Загальновиробничі витрати | Змінні | Витрати, що змінюються прямо пропорційно зміні обсягу провадження будівельно-монтажних робіт |
| Постійні | Витрати, що є незмінними при зміні обсягу виконання будівельно-монтажних робіт |

У будівництві, відповідно до пункту 15 П(С)БО 16, до складу загальновиробничих витрат включають витрати, пов’язані з управлінням будівельними дільницями, знос основних засобів загально виробничого призначення, витрати на поліпшення технологій та організації будівництва, комунальні витрати, пов’язані з виробничими приміщеннями, витрати на обслуговування виробничого процесу, витрати на охорону праці, техніку безпеки, втрати від браку, а також оплата простоїв.

До надзвичайної діяльності відносять такі операції або події, які відрізняються від звичайної діяльності і не відбуваються часто або регулярно.

До втрат від надзвичайних подій належать невідшкодовані втрати від надзвичайних подій (стихійного лиха, пожеж, землетрусів, техногенних аварій) тощо.

Під звичайною діяльністю розуміють будь-яку діяльність підприємства, а також операції, які її забезпечують або виникають внаслідок здійснення такої діяльності.

Фінансова діяльність призводить до змін розміру і складу власного і позикового капіталу підприємства.

До фінансових витрат відносять витрати на проценти (по кредитах отриманих, облігаціях випущених, фінансовій оренді) тощо.

До втрат від участі в капіталі належать збитки отримані внаслідок в асоційовані або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі.

До інших витрат відносять собівартістю фінансових інвестицій, необоротних активів та іншого майна підприємства, втрати від неопераційних курсових різниць тощо.

**2. Облік фінансових витрат та витрат від участі в капіталі**

Фінансові витрати – це витрати, пов’язані із обслуговуванням позикового капіталу – коштів, які на умовах платності й повернення залучає підприємство для забезпечення певних заходів і виконання зобов’язань.

До реформування бухгалтерського обліку в Україні фінансові витрати (тоді вони планувались i обліковувались як відсотки за користування кредитами банків) відображували у бухгалтерському обліку та звiтностi в складі капітальних вкладень (у частині плати вiдсоткiв за кредит, одержаний для будівництва i придбання основних засобів) i в складі загальногосподарських витрат (в частині плати вiдсоткiв за кредити, одержані на iншi цілі). Отже, відсотки за користування кредитом, одержаним для будівництва i придбання основних засобів, незалежно від строку, необхідного для будівництва та виготовлення, включалося до первісної вартості таких об’єктів основних засобів. Відсотки за користування кредитами, одержаними на iншi цiлi, після розподілу загальногосподарських (загальнозаводських) витрат, включалися до витрат виробництва (а в торгiвлi - безпосередньо до витрат обігу).

Витрати виробництва у кожному звітному періоді розподілялися між випущеною готовою продукцією і незавершеним виробництвом, а собiвартiсть випущеної готової продукції розподілялася між реалізованою (відвантаженою покупцям) продукцією і залишком готової продукції на складі. Визначена собiвартiсть реалізованої продукції (з частиною плати за користування кредитами) впливала на фiнансовi результати поточного періоду.

Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, що містять норму щодо обліку фінансових витрат, були запроваджені в Україні у 2000 році. У них регулювання бухгалтерського обліку фінансових витрат було здійснено на основi базового (основного) методу обліку таких витрат міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 23 “Витрати на позики”. Цей метод передбачає, що фiнансовi витрати визнаються повністю витратами того звітного періоду, в якому вони виникли, отже, вони не включаються до виробничої собiвартостi продукції (робіт, послуг) i до первісної вартості запасів i необоротних активів та в повній сумі у мiсяцi їх виникнення беруть участь у формуванні фінансових результатів (прибутку, збитку).

Простежується вiдмiннiсть в обліку фінансових витрат з 2000 року: відсотки за користування кредитами (позиками) повністю, не відкладаючись на наступні звiтнi періоди чи не включаючись до первісної вартості основних засобів, відображують у складі витрат лише поточного звітного періоду і беруть участь у формуванні фінансового результату (прибутку, збитку) підприємства лише поточного звітного періоду.

Базовий (основний) метод бухгалтерського обліку фінансових витрат, передбачений міжнародним стандартом фінансової звітності 23 “Витрати на позики” і запроваджений у нацiональнi положення (стандарти) бухгалтерського обліку, кореспондується з принципом обачності. Цей принцип передбачає застосування таких правил бухгалтерського обліку, які б запобігали заниженню суми витрат і завищенню вартості активів. Витрати мають відображуватися у складі “Звіту про фiнансовi результати”, якщо надходження економічних вигiд у майбутньому не очікується.

МСФЗ 23 не виключає застосування альтернативного методу бухгалтерського обліку фінансових витрат, за яким фiнансовi витрати можуть включатися до первісної вартості активів, з придбанням (будівництвом, виготовленням) яких пов’язано використання позикових коштів.

Альтернативний метод обліку фінансових витрат також запроваджується в практику облiкової політики підприємств України з 2007 року. Це передбачено наказом Мiнiстерства фiнансiв України від 28 квітня 2006 р. № 415, яким затверджено Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 “Фiнансовi витрати”.

Як відомо, в Методичних рекомендаціях з формування (визначення) облiкової політики підприємства, що розповсюджені листом Мiнiстерства фiнансiв України від 21 грудня 2005 р. № 31- 34000-10-5/27793, зазначено, що до розпорядчого документа відносно встановлення облiкової політики включається перелік тих методів оцінки, обліку і процедур, щодо яких нормативно-методична база з бухгалтерського обліку передбачає більш як один їх варіант. Отже, до сьогодні в розпорядчому документі з приводу встановлення облiкової політики на пiдприємствi питання щодо порядку відображення фінансових витрат не висвітлювалося, оскільки існувала одна-єдина імперативна (обов’язкова для застосування) норма про включення всієї суми фінансових витрат до витрат поточного звітного періоду. З набуттям чинності, точніше напередодні набуття чинності П(С)БО 31, тобто у грудні 2006 року, усім підприємствам необхідно буде визначитися i включити (доповнити) до розпорядчого документа про облікову політику пункт (позицію) щодо фінансових витрат.

У даному стандарті зазначено, що фiнансовi витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони нараховані (виникли), крім випадку, коли облікова політика підприємства передбачає включення фінансових витрат до первісної вартості активу.

Під фінансовими витратами розуміють витрати на відсотки та iншi витрати підприємства, пов’язані із запозиченнями. Запозиченнями у П(С)БО 31 визначені позики, облiгацiї, векселі та iншi види коротко- та довгострокових зобов’язань підприємства, на які нараховуються (сплачуються) відсотки.

Фiнансовi витрати за цим стандартом бухгалтерського обліку можуть включатися до первісної вартості не будь-якого активу, а тільки квалiфiкацiйного активу.

Квалiфiкацiйним активом вважається актив, який потребує суттєвого часу, що становить більше як 3 місяці, для його створення.

Капiталiзацiя фінансових витрат, тобто включення фінансових витрат до первісної вартості (собiвартостi) квалiфiкацiйного активу, здійснюється лише щодо суми тих фінансових витрат, яких можна було б уникнути, якби не здійснювалися витрати на створення квалiфiкацiйного активу. Витрати на створення квалiфiкацiйного активу для цілей капiталiзацiї мають бути зменшені на суму будь-яких отриманих проміжних виплат та цільового фінансування, безпосередньо пов’язаних із створенням квалiфiкацiйного активу.

До операцій фінансової діяльності належать:

1. Надходження грошових коштів у результаті фінансової діяльності:

- надходження власного капіталу (грошових коштів від розміщення акцій та інших операцій, що призводять до збільшення власного капіталу);

- Отримання позики (надходження грошових коштів у результаті утворення боргових зобов’язань – позик, векселів, облігацій, інших коротко- й довгострокових зобов’язань, не пов’язаних з операційною діяльністю);

- інші надходження (показують інші надходження, пов’язані з фінансовою діяльністю – дивіденди, проценти, орендна плата).

2. Списання витрат і коштів у результаті фінансової діяльності:

- погашення позик, отриманих у банках, та процентів за кредит;

* сплата дивідендів грошовими коштами;
* інші платежі (використання грошей для викупу раніше випущених

акцій підприємства, оплата фінансової оренди та інші платежі, пов’язані з фінансовою діяльністю – проценти за облігаціями тощо).

На рахунку 95 “Фiнансовi витрати” ведеться облік витрат фінансової дiяльностi підприємства.

Рахунок 95 “Фiнансовi витрати” має такі субрахунки:

951 “Відсотки за кредит”;

952 “iншi фiнансовi витрати”.

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 “Фiнансовi результати”.

На субрахунку 951 “Відсотки за кредит” ведеться облік витрат, пов’язаних з нарахуванням та сплатою вiдсоткiв, процентів тощо за користування кредитами банків.

На субрахунку 952 “Інші фiнансовi витрати” ведеться облік витрат, пов’язаних із залученням позикового капіталу, зокрема витрат, пов’язаних з випуском, утриманням та обігом власних цінних паперів; нарахуванням вiдсоткiв за договорами кредитування (крім банківських кредитів), фінансового лізингу тощо [ ].

Типова кореспонденція рахунків по обліку фінансових витрат наведена у таблиці 5.

Таблиця 5 – Кореспонденція бухгалтерських рахунків по обліку фінансових витрат

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Зміст господарської операції | Кореспондуючі рахунки | |
| Дебет | Кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1. | Нараховано відсотки за користування банківським кредитом | 951 “Відсотки за кредит” | 684 “Розрахунки за нарахованими відсотками” |
| 2. | Сплачено банку відсотки за користування кредитом | 684 “Розрахунки за нарахованими відсотками” | 31 “Рахунки в банках” |
| 3. | Нараховано відсотки по векселю, який видано постачальнику | 952 “Інші фінансові витрати” | 684 “Розрахунки за нарахованими відсотками” |
| 4. | Відображено витрати, які пов’язані із залученням позикового капіталу (витрати, пов’язані із випуском, утриманням та обігом власних цінних паперів) | 952 “Інші фінансові витрати” | 31 “Рахунки в банках” |
| 5. | Відображено заборгованість за |  |  |
|  | відсотками за користування об’єктом, отриманим у фінансову оренду | 952 “Інші фінансові витрати” | 684 “Розрахунки за нарахованими відсотками” |
| 6. | Відображено премію за фінансовою інвестицією | 952 “Інші фінансові витрати” | 30 “Каса”  31 “Рахунки в банках” |
| 7. | Списано фінансові витрати на фінансові результати | 792 “Результат фінансових операцій” | 95 “Фінансові витрати” |

Документальним підтвердженням здійснення фінансових витрат виступають: договір на отримання кредиту у банку, виписка банку, яка засвідчує сплату вiдсоткiв.

Щомісячне списання фінансових витрат на результати фінансових операцій здійснюється на пiдставi довідки (розрахунку), оформленої працівниками бухгалтерії.

Узагальнення даних по обліку фінансових витрат у МПМШК – 8 здійснюється у журналi № 5, в якому обліковується фінансова оренда активів.

У ході здійснення діяльності підприємство може зазнавати втрат від участі в капіталі.

Метод участі в капіталі передбачає збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на суму, відповідно збільшення або зменшення частки інвестора у власному об’єкті інвестування. Такими інвестиціями можуть бути інвестиції в асоційовані, дочірні або спільні підприємства.

Асоційоване підприємство – підприємство, яке самостійно розробляє плани власного економічного та соціального розвитку і не підконтрольне головній фірмі, яка володіє його акціями. Члени асоціації можуть вступати в інші договірні зобов’язання без згоди учасників.

Спільне підприємство – створюється на основі майна різних власників.

Дочірнє підприємство – юридично самостійне організаційне утворення, яке здійснює комерційні операції і має власний звітний баланс. Його діяльність чітко контролює головна (материнська) фірма, яка володіє контрольним пакетом акцій.

На рахунку 96 “Втрати від участі в капiталi” ведеться облік втрат від зменшення вартості iнвестицiй, облік яких ведеться за методом участі в капiталi, що виникають в процесі iнвестицiйної дiяльностi підприємства.

Рахунок 96 “Втрати від участі в капiталi” має такі субрахунки:

961 “Втрати від iнвестицiй в асоцiйованi підприємства”;

962 “Втрати від спiлъної дiяльностi”;

963 “Втрати від iнвестицiй в дочiрнi підприємства”.

За дебетом рахунку відображається сума визнаних втрат, за кредитом - списання на рахунок 79 “Фiнансовi результати”.

На субрахунку 961 “Втрати від iнвестицiй в асоцiйованi підприємства” ведеться облік втрат, пов’язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об’єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання асоційованими підприємствами збитків або зменшення власного капіталу асоційованих підприємств внаслідок інших подій (переоцінка необоротних активів та iнвестицiй тощо).

На субрахунку 962 “Втрати від спільної дiяльностi” ведеться облік втрат, пов’язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об’єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання спільними підприємствами збитків або зменшення їх власного капіталу внаслідок інших подій (переоцінка необоротних активів та iнвестицiй тощо).

На субрахунку 963 “Втрати від iнвестицiй в дочiрнi підприємства” ведеться облік втрат пов’язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об’єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання дочiрнiми підприємствами збитків або зменшення х власного капіталу внаслідок інших подій (переоцінка необоротних активів та iнвестицiй тощо).

Типова кореспонденція рахунків по обліку втрат від участі в капіталі представлена у таблиці 6.

Таблиця 6 – Кореспонденція бухгалтерських рахунків по обліку втрат від участі в капіталі

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| №  п/п | Зміст господарської операції | Кореспондуючі рахунки | |
| Дебет | Кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 2. | Відображено втрати, які пов’язані із зменшенням частки підприємства в чистих активах спільних підприємств внаслідок отримання ними збитків, або зменшення власного капіталу спільних підприємств (переоцінки необоротних активів та інвестицій тощо) | 962 “Втрати від спільної діяльності” | 141 “Інвестиції пов’язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі ” |
| 3. | Відображено втрати, які пов’язані із зменшенням частки підприємства в чистих активах дочірніх підприємств внаслідок отримання ними збитків, або зменшення власного капіталу дочірніх підприємств (переоцінки необоротних активів та інвестицій тощо) | 963 “Втрати від інвестицій в дочірні підприємства” | 141 “Інвестиції пов’язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі ” |
| 4. | Списано втрати від участі в капіталі на фінансові результати | 792 “Результат фінансових операцій” | 96 “Втрати від участі в капіталі” |

Фiнансовi iнвестицiї в асоцiйованi та дочiрнi підприємства i в спільну дiяльнiсть з утворенням юридичної особи на дату балансу відображають за вартістю, визначеною методом участі в капiталi.

Iнвестицiї, які обліковують методом участі в капiталi, на дату балансу відображають за вартістю, що визначається з урахуванням усіх змін у власному капiталi об’єкта інвестування, крім тих, які є результатом операцій між інвестором i об’єктом інвестування.

Балансова вартість фінансових iнвестицiй може збільшуватися або зменшуватися на суму, що є часткою інвестора в чистому прибутку за звітний період. Ці суми включають до доходів або втрат від участі в капiталi. Одночасно балансова вартість фінансових iнвестицiй зменшується на суму визнаних дивiдендiв від об’єкта інвестування.

Балансова вартість фінансових iнвестицiй може збільшуватися або зменшуватися на частку інвестора в сумі інших змін у власному капiталi об’єкта інвестування за звітний період. Ці суми вилучають або включають у вiдповiднi статті власного капіталу інвестора. Якщо сума зменшення частки капіталу інвестора в сумі інших змін у власному капiталi об’єкта інвестування більша за вiдповiдну статтю власного капіталу інвестора, то на таку різницю зменшується нерозподілений прибуток або збільшується непокритий збиток. Зменшення балансової вартості фінансових iнвестицiй відображають у бухгалтерському обліку лише на суму, яка не призводить до від’ємного значення цих iнвестицiй. Фiнансовi iнвестицiї, які внаслідок зменшення їхньої балансової вартості досягають нульової вартості, відображають у бухгалтерському обліку в складі фінансових iнвестицiй за нульовою вартістю.

Якщо інвестор продає активи або передає їх (як внесок до статутного капіталу) дочірньому, спільному, асоційованому підприємству, в складі фінансових результатів звітного періоду відображають лише ту частину прибутку або збитку, яка припадає на інших iнвесторiв. Суму прибутку або збитку від внеску чи продажу дочірньому, спільному, асоційованому підприємству, яка належить інвестору, включають до складу доходів або витрат майбутніх періодів. Такі суми визнаються прибутком або збитком інвестора тiлъки після продажу активів дочiрнi, спільним, асоційованим підприємством іншим особам або в період амортизації одержаних чи придбаних необоротних активів.

Інвестор дочірнього, спільного, асоційованого підприємства відображає всю суму понесених збитків, якщо внесок або продаж свідчать про зменшення чистої вартості реалiзацiї оборотних активів чи зменшення корисності необоротних активів.

Якщо інвестор придбав активи у дочірнього, спільного, асоційованого підприємства, суму прибутку чи збитку об’єкта інвестування від цієї операції, що припадає на інвестора, відображають тільки після перепродажу цих активів іншим особам або в періодах амортизації придбаних необоротних активів. Збитки, що виникають внаслідок зменшення чистої вартості реалiзацiї оборотних активів або зменшення корисності необоротних активів, відображають в період здійснення операції.

Відображення сум визначених втрат від участі в капiталi в даних бухгалтерського обліку інвестора здійснюється на пiдставi звітності об’єкта інвестування та здійснених на пiдставi вiдповiдних розрахунків інвестором, які оформляються у вигляді бухгалтерських довідок (розрахунків).

Для узагальнюючого обліку втрат від участі в капiталi використовують журнал № 5.

**3. Облік витрат, що виникають в ході інвестиційної діяльності**

Введення в дію нового Плану рахунків, національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, а саме П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”, 15 “Доходи”, 16 “Витрати” внесло суттєві зміни в економічний зміст поняття “iншi витрати”.

Такі витрати у відповідності із названими вище інструктивними та нормативними документами є в основному складовими інвестиційної діяльності підприємств, що видно із будови “Звіту про рух грошових коштів”, порядок складання якого регламентується П(С)БО 4.

Інвестиційною діяльністю вважають придбання і реалізацію тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

Із наведеної схеми видно, що витрати, які згідно з П(С)БО 3, 16 і новим Планом рахунків відносяться до інших і обліковуються на рахунку 97 аналогічної назви, вважалися до 01.01.2000 р. в основному іншими операційними (собiвартiсть реалізованих необоротних активів, фінансових інвестицій та ін. (дивитись рисунок 2.2)) та іншими позареалiзацiйними (втрати від неоперацiйної курсової рiзницi, від списання необоротних активів та їхньої лiквiдації) витратами. Виняток становили втрати від уцінки необоротних активів, які зменшували фонди спеціального призначення.

Структура інших витрат, передбачених П(С)БО 3 і 16, докорінно вiдрiзняється від структури інших витрат, які виступали окремим економічним елементом собівартості продукції до переходу на нацiональнi стандарти бухгалтерського обліку.

Проаналізувавши зміст витрат, які узагальнюються на рахунку 97, можна дійти висновку, що їх необхідно дещо розширити. Таке твердження пояснюється тим, що частина витрат, які за своєю економічною сутністю повинні відноситися до iнвестицiйних, включаються згідно з П(С)БО 16 в склад операційних. До них можна віднести суми списаної безнадійної заборгованості за реалiзованi необоротні активи та сплачених штрафних санкцій за невиконання умов договору із реалiзацiї необоротних активів, які узагальнюються на рахунку 94 “Інші витрати операційної дiяльностi”. На рахунок 97 слід списувати частину загальновиробничих витрат, пов’язаних із реалiзацiєю необоротних активів.

Схема трансформації обліку інших витрат без врахування витрат страхової діяльності (рис. 1).

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Облік інших витрат до 01.01.2000 року |  | Інші операційні витрати (Дт 46 - Кт 58) | |  | Собівартість реалізованих фінансових інвестицій (Дт 971 - Кт 142, 143) | |  | Облік інших витрат після 01.01.2000 року |
|  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |
|  | Інші операційні витрати (Дт 46 - Кт 01, 04 в частині залишкової вартості) | |  | Собівартість реалізованих необоротних активів (Дт 972 - Кт 10, 11, 12, 66, 65 та ін.) | |  |
|  |  |  |
|  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |
|  | Інші операційні витрати (Дт 46 - Кт 01 в частині залишкової вартості) | |  | Собівартість реалізованих майнових комплексів (Дт 973 - Кт 10, 11, 12, 66, 65 та ін.) | |  |
|  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  | Інші позареалізаційні витрати (Дт 80 - Кт 60, 62, 52) | |  | Втрати від неопераційної курсової різниці (Дт 974 - Кт 63, 36, 31 та ін.) | |  |
|  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |
|  | Використання фондів спеціального призначення (Дт 88 - Кт 01) | |  | Уцінка необоротних активів і фінансовмх інвестицій (Дт 975 - Кт 10, 11, 14) | |  |
|  |  |  |
|  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |
|  | Інші позареалізаційні витрати (Дт 80 - Кт 01, 04, 33, 70, 69, 23, 60 та ін.) | |  | Собівартість списаних необоротних активів і витрати, повязані з їхньою ліквідацією (Дт 976 - Кт 10, 11, 12, 15, 66, 65, 23, 63 та ін.) | |  |
|  |  |  |
|  |  |  |

Рис. 1 - Схема трансформації обліку інших витрат

Такими витратами є заробітна плата керівників структурних пiдроздiлiв підприємств, обов’язкові нарахування на неї, витрати на відрядження за час укладання i виконання договорів із реалiзацiї майнових комплексів та необоротних активів. Крім цього було б правомірним списувати частину адміністративних витрат та витрат на збут на зменшення фінансових результатів iнвестицiйної дiяльностi, які обліковуються на субрахунку 793 “Результат іншої звичайної дiяльностi”. Таке твердження випливає з того, що організацію реалiзацiї необоротних активів i майнових комплексів, фінансових iнвестицiй тощо здійснюють в основному працівники вiддiлу збуту або ж інші працівники адміністративного апарату, витрати на утримання яких узагальнюються відповідно на рахунках 93 “Витрати на збут” і 92 “Адмiнiстративнi витрати”. Базою розподілу таких витрат між фінансовими результатами операційної та іншої звичайної діяльності може бути час, використаний такими працівниками на ведення названих видів діяльності.

Списання адмiнiстративних витрат і витрат на збут в повній сумі на зменшення фінансового результату операційної діяльності (дебет субрахунку 791 “Результат основної дiяльностi”) призводить на практиці до заниження останнього i завищення фінансового результату від інвестиційної дiяльностi у випадках наявності такої.

Слід зазначити, що потребує зміни і назва субрахунку 791. Оскільки на ньому узагальнюється фінансовий результат операційної діяльності, а не тільки основної, то він повинен мати назву “Фінансовий результат операційної дiяльностi”.

До складу інших витрат включаються витрати, які виникають під час звичайної дiяльностi (крім фінансових витрат), але не пов’язані безпосередньо з виробництвом та/або реалiзацiєю продукції (товарів, робіт, послуг). До таких витрат належать:

- собiвартiсть реалізованих фінансових iнвестицiй (балансова вартість та витрати, пов’язані з реалізацією фінансових iнвестицiй);

- собiвартiсть реалізованих необоротних активів (залишкова вартість та витрати, пов’язані з реалiзацiєю необоротних активів);

- собiвартiсть реалізованих майнових комплексів;

- втрати від неопераційних курсових різниць;

- сума уцінки необоротних активів i фінансових інвестицій;

- витрати на лiквiдацiю необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо);

- залишкова вартість лiквiдованих (списаних) необоротних активів;

- iншi витрати звичайної дiяльностi.

При реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів та майнових комплексів особливістю є те, що собівартість їх реалізації буде збільшуватися на суму витрат, пов’язаних із реалізацією.

На рахунку 97 “Iншi витрати” ведеться облік витрат що виникають в процесі звичайної дiяльностi (крім фінансових витрат), але не пов’язані з виробництвом або реалiзацiєю основної продукції (товарів) та послуг, а також витрати страхової дiяльностi. Рахунок 97 – активний, призначений для обліку витрат діяльності.

Рахунок 97 “Iншi витрати” має такі субрахунки:

971 “Собівартість реалізованих фінансових інвестицій”;

972 “Собівартість реалізованих необоротних активів”;

973 “Собівартість реалізованих майнових комплексів”;

974 “Втрати від неопераційних курсових різниць”;

975 “Уцінка необоротних активів i фінансових iнвестицiй”;

976 “Списання необоротних активів”;

977 “Інші витрати звичайної дiяльностi”.

На субрахунку 971 “Собівартість реалізованих фінансових iнвестицiй” відображається балансова вартість реалізованих фінансових iнвестицiй (на дату їх реалiзацiї) та iншi витрати, пов’язані з їх реалiзацiєю.

Фінансові інвестиції – активи, утримувані підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора.

Згідно з П(С)БО 12 фiнансовi iнвестицiї первісно оцінюються та відображаються в бухгалтерському обліку за собiвартiстю.

Формування собiвартостi фінансової iнвестицiї залежить від способу її придбання. Фiнансовi iнвестицiї можуть бути придбані:

- за грошові кошти;

- в обмін на цiннi папери власно емiсiї;

- в обмін на iншi активи (крім грошових коштів).

Собiвартiсть фінансової iнвестицiї, придбаної за грошові кошти, складається з ціни придбання, комiсiйної винагороди, мита, податків, зборів, обов’язкових платежів та інших витрат, пов’язаних з придбанням цієї інвестиції.

Фiнансовi iнвестицiї обліковують на рахунках бухгалтерського обліку залежно від того, до якої групи вони належать. У П(С)БО 12 “Фiнансовi iнвестицiї” виділено дві групи фінансових iнвестицiй:

* фiнансовi iнвестицiї, що надають право власності;

- фінансові iнвестицiї, що не надають права власності.

Фiнансовi iнвестицiї, що надають право власності, характеризуються тим, що:

- засвідчують право власності підприємства на частку в статутному капiталi об’єкта інвестування;

- є пайовими цінними паперами або внесками до статутного капіталу інших підприємств;

- мають необмежений строк обігу.

Такі iнвестицiї можуть утримуватися підприємством з метою одержання доходів за рахунок дивiдендiв або набуватися з метою перепродажу i одержання доходів за рахунок зростання їхньої ринкової вартості.

До цих інвестицій відносять:

1. Інвестиції в асоційовані підприємства.

2. Інвестиції в дочірні підприємства.

3. Інвестиції у спільну діяльність.

4. Інвестиції в підприємство, на яке інвестор має незначний вплив.

5. Інвестиції, що придбані інвестором винятково для перепродажу.

Інвестиціями, що надають право власності, є акції акціонерних товариств або внески до статутного капіталу інших підприємств.

Фiнансовi iнвестицiї, які не надають права власності, характеризуються тим, що:

- мають боргову природу;

- є борговими цінними паперами або договорами (контрактами) з об’єктом інвестування;

- мають визначений строк обігу.

Вони можуть утримуватися підприємством до їхнього погашення з метою одержання доходу у вигляді вiдсоткiв або бути придбані з метою перепродажу i одержання доходу за рахунок зростання ринкової вартості iнвестицiй.

До фінансових інвестицій, які не надають права власності, належать:

1) інвестиції, що утримуються підприємством до їхнього погашення;

2) Інвестиції, придбані з метою перепродажу.

До фінансових інвестицій, які не надають права власності, належать облігації державних і місцевих позик, казначейські зобов’язання, ощадні інвестиційні сертифікати.

На субрахунку 972 “Собiвартiсть реалізованих необоротних активів” відображається балансова (залишкова) вартість реалізованих необоротних активів (на дату їх реалiзацiї) та iншi витрати, пов’язані з їх реалiзацiєю.

На субрахунку 973 “Собiвартiсть реалізованих майнових комплексів” відображається балансова (залишкова) вартість реалізованих майнових комплексів (на дату їх реалiзацiї) та iншi витрати, пов’язані з їх реалiзацiєю.

На субрахунку 974 “Втрати від неопераційних курсових різниць” відображаються втрати за активами й зобов’язаннями неоперацiйної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти.

Для зберігання грошових коштів в іноземній валюті підприємства відкривають валютні рахунки в банку. Банк подає виписки по валютним рахункам у двох розрізах: в іноземній валюті і в гривнях шляхом перерахунку іноземної валюти за курсом Національного Банку України на дату здійснення операції. Неспівпадання валютних курсів в момент зарахування списаних коштів і в момент відвантаження продукції або утримання цінностей, призводить до виникнення курсових різниць.

Курсова різниця – різниця між сумою в іноземній валюті активів і пасивів, вартість яких виражена в іноземній валюті визначеною на дату здійснення розрахунків та оцінкою на дату відображення їх в обліку.

Курсові різниці відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 21 “Вплив змін валютних курсів” виникають в таких випадках:

* при перерахунку кредиторської заборгованості в іноземній валюті на дату списання коштів;
* дебіторська заборгованість виражена в іноземній валюті на дату зарахування коштів;
* при перерахунку монетарних статей на дату складання балансу.

Курсові різниці виникають й обліковуються у випадках зміни курсу валюту період між:

* відвантаженням продукції та отриманням платежу;
* отриманням запасів і датою погашення заборгованості постачальнику;
* отримання позик та їх погашенням;
* отриманням векселя та його оплатою;
* видачею коштів на відрядження та отриманням авансового звіту;
* оцінкою окремих видів отриманого майна на дату реєстрації в обліку та оцінкою на дату складання балансу.

В залежності від виду діяльності, до якої належать операції внаслідок яких виникають курсові різниці, вони поділяються на операційні та неопераційні.

До операційних курсових різниць належать ті, що виникають при придбанні запасів, реалізації продукції, перерахунках грошових статей.

Неопераційні курсові різниці виникають при придбанні та реалізації необоротних активів, фінансових інвестицій, при перерахунку заборгованості за позиками.

В залежності від впливу курсової різниці на фінансовий результат підприємства їх поділяють на позитивні і негативні.

Позитивні курсові різниці виникають при перерахунку монетарних статей та дебіторської заборгованості у разі збільшення курсу та при перерахунку кредиторської заборгованості у разі його зменшення.

Негативні курсові різниці виникають при перерахунку монетарних статей та дебіторської заборгованості у разі зменшення курсу та при перерахунку кредиторської заборгованості у разі його збільшення.

Негативні курсові різниці призводять до виникнення у підприємства втрат і відображаються в залежності на рахунку 974 “Втрати від неопераційних курсових різниць”.

На субрахунку 975 “Уцінка необоротних активів i фінансових iнвестицiй” відображається сума знецінення (уцінки) необоротних активів фiнансових iнвестицiй.

На субрахунку 976 “Списання необоротних активів” відображається залишкова вартість списаних необоротних активів та витрати, пов’язані з їх лiквiдацiєю (розбирання, демонтаж).

На субрахунку 977 “Інші витрати звичайної дiяльностi” вiдображаютъся інші витрати звичайної діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 97 “Iншi витрати”.

По дебету субрахунку 978 відображаються страхові суми та страхові відшкодування, що виплачені страховиками за договорами страхування (перестрахування), по кредиту – списання на рахунок 79 “Фiнансовi результати”.

По дебету субрахунку 979 відображаються суми часток страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) у разі дострокового припинення дії договору перестрахування. Щомісяця сальдо субрахунку списується в кореспонденції з субрахунком 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг”.

Типова кореспонденція рахунків по обліку інших витрат наведена у таблиці 7.

Таблиця 7 – Кореспонденція бухгалтерських рахунків по обліку інших витрат

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Зміст господарської операції | Кореспондуючі рахунки | |
| Дебет | Кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1. | Відображено вартість реалізованих фінансових інвестицій | 971 “Собівартість реалізованих інвестицій” | 14 “Довгострокові фінансові інвестиції” 35 “Поточні фінансові інвестиції” |
| 2. | Відображено залишкову вартість реалізованих необоротних активів | 972 “Собівартість реалізованих необоротних активів” | 10 “Основні засоби” 11 “Інші необоротні матеріальні активи” 12 “Нематеріальні активи”  18 “Інші необоротні активи” |
| 3. | Відображено залишкову вартість реалізованих майнових комплексів | 973 “Собівартість реалізованих майнових комплексів” | 10 “Основні засоби” |
| 4. | Відображено втрати за активами й зобов’язаннями неоперацiйної діяльності підприємства від зменшення  курсу гривні до іноземної валюти | 974 “Втрати від неопераційних курсових різниць” | 31 “Рахунки в банках”  34 “Короткострокові  векселі одержані”  68 “Розрахунки за іншими операціями” |
| 5. | Відображено суму знецінки (уцінки) необоротних активів і фінансових інвестицій | 975 “Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій” | 10 “Основні засоби” 11 “Інші необоротні матеріальні активи” 12 “Нематеріальні активи”  18 “Інші необоротні активи”  14 “Довгострокові фінансові інвестиції” 35 “Поточні фінансові інвестиції” |
| 6. | Відображено залишкову вартість списаних необоротних активів і витрат, пов’язаних з їх ліквідацією | 976 “Списання необоротних активів” | 10 “Основні засоби” 11 “Інші необоротні матеріальні активи”  65 “Розрахунки за страхуванням”  66 “Розрахунки з оплати праці” |
| 7. | Списано інші витрати на фінансові результати | 793 “Результат іншої звичайної діяльності” | 97 “Інші витрати” |

МПМШК-8 для визначення розмiрiв інших витрат використовують: виписка банку, “Акт на списання основних засобів”, “Акт на списання автотранспортних засобів”, “Акт про уцінку товарно-матеріальних цінностей”, “Товарно-транспортна накладна”, “Наряд на відрядну роботу” (iндивiдуальний i для бригади) та інші.

Щомісячне списання інших витрат на фінансові результати здійснюється за допомогою розрахунку (довідки), складеного працівниками бухгалтерії. Основним регістром, в якому пропонується здійснювати аналітичний i синтетичний облік інших витрат відповідно до Методичних рекомендацій по застосуванню регiстрiв бухгалтерського обліку, затверджених наказом Мiнiстерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356 є журнал № 5. Будову вказаних регiстрiв доцільно вдосконалити в частині аналітичного обліку інших витрат. Окремими статтями цього обліку повинні бути всі субрахунки до рахунку 97, а не тільки чотири із них, як це має місце у вказаних регістрах. Ця пропозиція дасть можливість мати всю необхідну аналітичну інформацію інших витрат без відкриття допоміжних відомостей.

**4. Відображення даних про витрати в облікових регістрах та розкриття інформації у фінансовій звітності**

Для узагальнення iнформацiї за окремими статтями загальновиробничих, адмiнiстративних i збутових витрат, а також інших витрат операційної дiяльностi (витрат на дослідження i розробки, собiвартiсть реалізованої іноземної валюти та виробничих запасів, списання сумнівних i безнадійних боргів, втрати від операційної курсової рiзницi, втрат від знецінення виробничих запасів, нестач та втрат від псування цінностей, визнані пені, штрафи, неустойки та iншi витрати), призначено Журнал 5. Крім цього, він містить дані про надзвичайні витрати (збитки від стихійного лиха, збитки від техногенних катастроф i аварій та iншi подiбнi збитки).

У Журналі 5 відображаються дані за дебетом рахунку 23 “Виробництво” та всіх рахунків дев’ятого класу (90, 91, 92, 93, 94 та 99) у кореспонденції з кредитом рахунків, які формують собiвартiсть продукції (прямі та загальновиробничi витрати), а також тих, які переносяться з інших Журналів.

У випадках, коли підприємство веде облік витрат за елементами, необхідно використовувати для узагальнення витрат Журнал 5А. Цей журнал вiдрiзняється від Журналу 5 тим, що в ньому в роздiлi III Б відображаються витрати за елементами.

При цьому дебетуються рахунки 80 “Матерiальнi витрати”, 81 “Витрати на оплату праці”, 82 “Відрахування на соцiальнi заходи”, 83 “Амортизація”, 84 “Інші операцiйнi витрати”, а кредитуються рахунки матеріальних витрат (20, 22), витрат майбутніх перiодiв (39), витрат на оплату праці (66), відрахувань на страхування (65) та переносяться дані з інших Журналів.

Після відображення витрат за елементами в роздiлi III Б, дані переносяться в розділ ІІІ А - витрати дiяльностi.

Для складання Журналів 5 i 5А використовуються дані первинних документів, накопичувальних відомостей, аркушiв-розшифровок, інших журналів тощо.

На пiдставi первинних документів дані про витрати дiяльностi відображаються в облікових регістрах, iнформацiя яких потім використовується для заповнення Головної книги та фінансової звiтностi (рисунок 2).

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Документи з обліку витрат діяльності | | | | | | |
|  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |
| Журнал 5 (5А) | | |  |  | Допоміжні книги з обліку витрат | | |
|  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |
| Головна книга | | |  |  | Оборотні відомості за аналітичними рахунками витрат | | |
|  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  | Звірка даних |  |  |  |  |  |
| Звіт про фінансові результати (ф. № 2) | | |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |

Рис. 2 - Порядок відображення витрат діяльності при журнальній формі обліку

Доходи і витрати наводяться у Звіті про фінансові результати з метою визначення чистого прибутку або збитку звітного періоду.

У статті “Фінансові витрати” показують витрати на відсотки та інші витрати підприємства, пов’язані із залученням позикового капіталу.

У статті “Втрати від участі в капіталі” відображається збиток, спричинений інвестиціями в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких провадиться методом участі в капіталі.

У статті “Інші витрати” відображаються собівартість реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів; втрати від поопераційних курсових різниць; втрати від уцінки фінансових інвестицій та необоротних активів; інші витрати, які виникають у процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов’язані з операційною діяльністю підприємства.

У статті “Надзвичайні витрати” відображаються: невідшкодовані збитки від надзвичайних подій (стихійного лиха, пожеж, аварій тощо), включаючи затрати на запобігання виникненню втрат від стихійного лиха та техногенних аварій, які визначені за вирахування суми страхового відшкодування та покриття втрат від надзвичайних ситуацій за рахунок інших джерел.

При складанні фінансової звітності важливу роль відіграють Примітки до річної фінансової звітності, в яких щодо витрат обов’язково повинна наводитися наступна інформація:

1. Склад і сума витрат відображених у статтях “Інші операційні витрати” та “Інші витрати” Звіту про фінансові результати;

2. Склад і сума доходів і втрат за кожною надзвичайною подією;

3. Склад і сума витрат, які не включені до статей витрат Звіту про фінансові результати, а відображені безпосередньо у складі власного капіталу (крім вилучення капіталу та розподілу між власниками).

**5. Автоматизація обліку на підприємстві**

Програмний комплекс ‘БЕСТ - ЗВIТ ПЛЮС’ - універсальна багатофункціональна система органiзацiї звітного документообігу між органiзацiями та державними органами, подання звiтностi до яких передбачено чинним законодавством України.

Система дозволяє також організувати документообіг між підпорядкованими та головною органiзацiєю, або окремими робочими місцями однієї установи, тобто створити систему внутрішнього обігу звітів.

“БЕСТ-ЗВIТ ПЛЮС” - наступна генерація популярного програмного комплексу” БЕСТ-3В1Т.

При її розробці був врахований більш ніж трирічний досвід експлуатації системи в установах, а також побажання практикуючих бухгалтерів.

В доповнення функцій попередньої версії програмного комплексу “БЕСТ-ЗВIТ”, програмний комплекс “БЕСТ-ЗВIТ ПЛЮС” дозволить:

- організувати роботу системи в мережному варiантi;

- проводити обмін звітами між системами, встановленими на різних комп’ютерах установи;

- встановлювати декілька версій програми на одному комп’ютері;

- організувати корпоративний обіг звiтностi;

- ознайомитись з основними нормативними документами (iнструкцiями по заповненню звiтностi);

- вибрати або створити комплект звітних бланків, що необхiднi саме у роботі;

- друкувати бланки первинно документації;

- використовувати бухгалтерський календар з планувальником роботи.

Використовуючи програмний комплекс “БЕСТ-ЗВIТ ПЛЮС” можна:

- готувати звіти до:

- податкової iнспекцiї;

- статистичних органів;

- пенсійного фонду; фондів соціального страхування;

- комiсiї по цінним паперам;

- інших державних органів;

- самостійно проводити камеральну перевірку своєї звiтностi;

- друкувати свої звіти;

- формувати спецiальнiй файли із звiтнiстю в електронному вигляді;

- пересилати звiтнiсть засобами електронної пошти;

- проводити обмін звітами між системами, встановленими на різних комп’ютерах;

- організувати корпоративний обмiн звітами;

- виконувати консолiдацiю звітної iнформацiї;

- ознайомитись з основними нормативними документами;

- вибрати або створити комплект звітних бланків, що необхiднi;

- друкувати бланки первинної документації;

- використовувати бухгалтерський календар;

- імпортувати дані з інших систем бухгалтерського обліку та управління підприємством.

Не зважаючи на те, що система призначена для локального встановлення та не працює в мережевому режимі (доступ до баз даних здійснюється лише монопольно), в системі передбачені механізми, що дозволяють організувати роботу бухгалтерії таким чином, щоб окремий користувач (бухгалтер) міг готувати документи, а головний бухгалтер приймав остаточні рiшення та формував пакети звiтностi.

Яким же чином відбувається розподілений документообіг?

Перш за все необхідно встановити програмний комплекс “БЕСТ-ЗВIТ ПЛЮС” на робочих місцях виконавців. Необхідно, щоб робочі місця були пiдключенi до комп’ютерної мережі та мали власні адреси електронної пошти.

На всіх робочих станціях “БЕСТ-ЗВIТ ПЛЮС” виконавців в модулі “Адресна книга” необхідно внести адресу електронної пошти головного бухгалтера, в адресній книзі головного бухгалтера повинні бути адреси всіх виконавців.

Для подальшої роботи пропонується наступний механізм:

- Головний бухгалтер, керуючись iнформацiєю вбудованого планувальника та своїми професійними знаннями, вибирає бланки звiтностi для конкретного виконавця, створює пусті документи, формує з них пакети та розсилає їх виконавцям.

- Виконавець отримує документи засобами електронної пошти.

- Оскільки отримані бланки отримують статус таких, що не підлягають редагуванню, виконавець створює їх копії та працює з ними (заповнює їх).

- Із заповнених звiтiв виконавець формує пакет та надсилає його головному бухгалтеру.

- Головний бухгалтер отримує документи засобами електронної пошти та перевіряє їх.

- В разі, якщо звіти задовольняють головного бухгалтера, він вносить їх до пакету звітності, що надсилається до державного органу.

У випадку, якщо отриманий документ не задовольняє головного бухгалтера, він може або вiдiслати його назад на доопрацювання, або, створивши його копію, відредагувати власноруч.

У випадку, коли комп’ютери установи не об’єднані в спільну мережу, передача пакетів може здійснюватись безпосередньо на дискетах.

Методика корпоративного документообігу, коли інформація передається, наприклад, від фiлiй до головної органiзацiї, не відрізняється від організації внутрішнього документообігу

Процес ведення бухгалтерського обліку на підприємстві представляє собою сукупність інформаційних і контрольно-організаційних операцій. До інформаційних операцій відносяться операції збору, реєстрації, передачі, зберігання та обробки даних. Контрольно-організаційні операції зв’язані з контролем та використання інформації, отриманої в результаті виконання інформаційних операцій, та займають найбільш вагоме місце в роботі бухгалтерського апарату, що являється відображенням сутності бухгалтерського обліку як функціональний управлінської роботи.

Інформаційні операції облікового процесу поділяються на дві нерозривні стадії:

1. Первинний облік.

2. Систематизація даних та узагальнення даних первинного обліку.

Первинний облік включає операції збору, реєстрації та передачі звітних даних. Стадія узагальнення включає операції зберігання та обробки звітних даних.

Задачі обліку витрат інформаційно зв’язані із суміжними частинами обліку та підсистемними інформаційними системами підприємства. Лише незначна по об’єму вихідна інформація формується на основі первинних документів.

Наступною умовою функціонування автоматизованого робочого місця бухгалтерського обліку витрат являється формування на машинних носіях необхідної вихідної інформації, яка виникає при вирішенні задач по обліку основних засобів, матеріальних цінностей, заробітної плати, фінансово-розрахункових операцій, обліку готової продукції, її відвантаження та реалізації. Вся ця інформація повинна бути пред’явлена у вигляді однієї бази даних бухгалтерських записів у відношенні до вимог автоматизованого робочого місця бухгалтера обліку витрат.

Зв'язок автоматизованого робочого місця бухгалтера по обліку витрат з іншими підсистемами інформаційної системи підприємства передбачає використання інформації:

- нормативної бази інформаційної системи підприємства в частині нормативів на деталь, виріб;

- підсистеми “Технічного економічного планування” в частині планових відсотків по базовим статтям;

- підсистеми “Управління якістю” в частині даних про кількість бракованої продукції.

Процес обліку витрат організовується у вигляді деякої схеми робочих місць, відображаючи взаєморозрахунки різних робітників при реалізації облікових функцій. В цю схему повинні входити робочі місця всіх робітників, функціональні обов’язки яких в деякій мірі пов’язані з ведення бухгалтерського обліку. До них слід віднести не тільки осіб, які здійснюють документування, систематизацію та узагальнення інформації, не тільки осіб, які використовують цю інформацію при виконанні функцій бухгалтерського та управління, але й технічний персонал, який забезпечує оформлення документів, їх архівація, відображення тощо.

На робочих місцях бухгалтерських робітників весь комплекс робіт пов’язаний з вирішенням задач бухгалтерського обліку, в той час як для іншого персоналу функції пов’язані з бухгалтерським обліком не є головними та займають лише частину робочого часу. Тому організація автоматизованого робочого місця для такої категорії працівників цілеспрямована лише за умови виконання на автоматизоване робоче місце їх основних функцій. Найбільш раціонально поділити автоматизоване робоче місце на три категорії (рисунок 3).

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Автоматизоване робоче місце бухгалтера І категорії (цехи, відділи тощо) | | |  |  |  |
|  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  | Автоматизоване робоче місце бухгалтера ІІ категорії (бухгалтерія, сектор обліку витрат тощо) | | |
|  |  |  |
|  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |
| Автоматизоване робоче місце бухгалтера ІІІ категорії (керуючий склад тощо) | | |  |  |  |
|  |  |  |
|  |  |  |

Рис. 3 - Структурна схема організації автоматизованого робочого місця бухгалтера по обліку витрат

Цільова функція обліку витрат полягає у виявленні та виправленні недоліків організації матеріально-технічного забезпечення, направлена на максимальну економію матеріальних і трудових витрат та на підвищення продуктивності праці.

Автоматизоване робоче місце бухгалтера І категорії призначений для формування і підготовки первинної інформації, яка формується безпосередньо на місцях виникнення інформації. Автоматизоване робоче місце бухгалтера вирішує задачі витрат, які належать до конкретних підрозділів, дозволяє організувати систематичне своєчасне виявлення відхилень від нормальних умов, проводити оперативний облік і здійснювати внутрішній аудит.

На автоматизованому робочому місці бухгалтера ІІ категорії контролюється інформація, яка отримується із автоматизованого робочого місця бухгалтера І категорії і вирішуються задачі по обліку витрат в цілому по підприємству.

Автоматизоване робоче місце бухгалтера ІІІ категорії призначене для аналізу підрозділів і підприємства в цілому, узагальнення даних витрат, здійснення оперативного контролю за використанням трудових, матеріальних і грошових засобів, організації внутрішнього аудиту. Для вирішення задач на автоматизованому робочому місці бухгалтера обліку витрат використовується трьохрівневе меню. Меню першого рівня містить директиви із завантаження комплексу програм і виконання директив функціонального призначення.

При виборі функції “Первинна інформація” в меню другого рівня відображається бухгалтерська довідка.

Бухгалтерська довідка необхідна для документального відображення сторнуючих записів, не відображених в інших системах обліку. Структурна форма бухгалтерської довідки видається на третьому рівні. Тут бухгалтер пореквізитно заповнює бухгалтерську довідку.

Довідник планових процентів витрат необхідний для виявлення частки витрат на виріб, замовлення, вид послуг. Довідник має наступну структуру: стаття витрат розрахункова, стаття витрат базова, структурний підрозділ, процент.

Довідник нормативних витрат на деталь, виріб, замовлення, вид послуг необхідний для виявлення витрат продукції (послуг). Його структура: код виробу (калькуляційна одиниця), структурний підрозділ, одиниця вимірювання, кількість, сума.

Довідник допустимої кореспонденції рахунків призначений для контролю введеної інформації з точки зору правильності поставлення проводок і для аудиторських перевірок проведених господарських операцій. Його структура: основний рахунок, кореспондуючий рахунок, допустимість кореспонденції рахунків (дебет, кредит).

Довідник причин і винуватців відхилень від норм витрат необхідний для ідентифікації причин і для групування даних для прийняття управлінських рішень. Довідник має наступну структуру: код причин відхилень від норм, найменування причин відхилень від норм, винуватці відхилень.

База знань використовується для формування, введення і відображення інформації і управлінських рішень.

Довідник бухгалтерських проводок використовується для автоматичного формування кореспонденції бухгалтерських рахунків.

Довідник підприємств і Довідник структурних підрозділів використовується для формування інформації по структурних підрозділах і підприємствам.

На автоматизованому робочому місці з обліку витрат І категорії здійснюються наступні роботи:

* введення, контроль і друк вихідних даних;
* формування нормативно-довідкових даних;
* формування даних, отриманих із інших автоматизованих робочих місць бухгалтера і від інформаційної системи, про фактичні витрати матеріальних цінностей, заробітної плати та інших прямих витрат;
* групування валових витрат;
* групування витрат по статтям;
* розподіл витрат по об’єктам обліку;
* виявлення витрат за місцями їх виникнення;
* аудит витрат по структурним підрозділам.

На автоматизованому робочому місці з обліку витрат ІІ категорії здійснюються наступні роботи:

* формування валових витрат;
* розподіл витрат по об’єктам обліку в цілому по підприємству по рахункам;
* закриття рахунків;
* формування регістрів аналітичного обліку по рахункам;
* аудит витрат в цілому по підприємству.

На автоматизованому робочому місці з обліку витрат ІІІ категорії вирішуються наступні задачі:

- аналіз відхилень фактичних витрат від норм і правильності віднесення витрат на відповідні вироби, замовлення, види послуг, виявлення причин і винуватців відхилень;

* створення звітності на рівні підприємства;
* моделювання витрат;аудит господарської діяльності підприємства;
* виробіток і прийняття управлінських рішень із мобілізації внутрішніх резервів.

Аудитор має можливість проаналізувати по кожній статті відхилення від норм, виявити причини відхилень і подати пропозиції по вдосконаленню використовуваних засобів. Дуже важливо мати інформацію про відхилення уже в процесі виконання робіт. Це дає можливість керівникам підприємства впливати на виробничий процес з метою економічного використання матеріальних, трудових і грошових засобів. Для здійснення детального обліку, контролю і аналізу витрат бухгалтер по мірі необхідності відображає на екрані або принтері Відомість аналітичного обліку. Інформація про витрати дуже важлива при функціонуванні підприємств у нових умовах господарювання, оскільки по складу використаних засобів намічаються шляхи їх зниження.

Відображення інформації в залежності від потреб може здійснюватися в наступних розрізах: по рахунку, по коду аналітичного обліку, по статті витрат, по структурному підрозділу, по підприємству. Після вибору режиму відображення здійснюється виведення вихідної інформації.

Аудитор перевіряє всі статті витрат, аналізує їх використання, вносить пропозиції по раціональному використанню засобів по кожній статті, встановлює динаміку перевитрат по статтям витрат. Дуже важливо, що бухгалтер має можливість оперативно слідкувати за використанням засобів по кожній статті витрат і своєчасно пропонувати керівникам підприємства необхідні міри по недопущенню перевитрат по статтям витрат. На основі цієї інформації керівник може прийняти рішення із ліквідації причин і факторів, внаслідок яких виникають такі порушення.

Для розрахунку і формування витрат формується Оборотна відомість. При формування такої відомості бухгалтер може вибрати групування отримання інформації в наступних розрізах: по об’єкту обліку, по статті витрат, по структурному підрозділу, по підприємству, по рахунку, по субрахунку, по коду аналітичного обліку.

Бухгалтер також вказує період, за який необхідно отримати інформацію і номер рахунку.

На основі даної відомості аналізується динаміка за необхідний період. Також аналізується відхилення витрат від нормативних величин і формуються пропозиції по вдосконаленню витрат засобів по статтям і напрямам, що впливає на кінцеві фінансові результати. В цілому по підприємству бухгалтер здійснює контроль по статтям витрат разом із виявленням причин відхилень і факторів, які впливають на їх виникнення.