

ЗМІСТ

Вводная лекція.....	4
Часть 1. Теорія бухгалтерського обліку	
.....	6
Тема 1. Бухгалтерський облік як складова частина господарського механізму	
.....	6
.....	
1.1. Сутність, функції, мета та особливості бухгалтерського обліку.....	6
1.2. Завдання и вимоги к веденню бухгалтерського обліку.....	7
1.3. Користувачі бухгалтерської інформації.....	8
1.4. Методологічне керівництво бухгалтерським обліком та звітністю.....	9
1.5. Організаційно-правові форми господарської діяльності.....	11
1.6. Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку в Україні....	12
1.7. Основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності.....	14
1.8. Метод бухгалтерського обліку.....	16
Тема 2. Класифікація господарських засобів.....	18
2.1. Предмет и об'єкти бухгалтерського обліку.....	18
2.2. Характеристика капіталу підприємства.....	19
2.3. Класифікація обов'язків.....	21
2.4. Інші об'єкти бухгалтерського обліку.....	22
2.5. Інші об'єкти бухгалтерського обліку.....	23
Тема 3. Бухгалтерський баланс.....	25
3.1. Принципи побудування та структура бухгалтерського балансу.....	25
3.2. Види бухгалтерських балансів.....	31
3.3. Вплив господарських операцій на баланс.....	32
Тема 4. Система рахунків і подвійний запис.....	37
4.1. Поняття бухгалтерських рахунків.....	37
4.2. Види бухгалтерських рахунків.....	38
4.3. Подвійна запис як елемент метода бухгалтерського обліку.....	40
4.4. Синтетичні та аналітичні рахунки. Субрахунки. Забалансові рахунки....	42
Тема 5. Класифікація і план рахунків бухгалтерського обліку.....	44
5.1. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку.....	44
5.2. Узагальнення даних поточного обліку.....	52
5.3. План рахунків бухгалтерського обліку.....	56
5.4. Взаємозв'язок між рахунками та балансом.....	60
5.5. Відображення на рахунках бухгалтерського обліку процесу заготівлі, виробництва та реалізації.....	61

Тема 6. Документація і інвентаризація, оцінка і калькуляція	63
6.1. Вимірнювальники, які застосовуються в бухгалтерському обліку.....	63
6.2. Документація як елемент методу бухгалтерського обліку.....	64
6.3. Організація документообігу.....	71
6.4. Бухгалтерська обробка документів.....	72
6.5. Зберігання документів.....	73
6.6. Інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку.....	74
6.7. Оцінка як елемент методу бухгалтерського обліку.....	79
6.8. Калькулювання як елемент методу бухгалтерського обліку.....	84
Тема 7. Облікові реєстри, техніка, форми і організація бухгалтерського обліку	
7.1. Облікові реєстри та записи	90
7.2. Помилки в бухгалтерських записах и способи їх виправлення.....	94
7.3. Форми бухгалтерського обліку.....	96
7.4. Порядок ведення обліку.....	103
7.5. Облікова політика.....	108
Тема 8. Фінансова звітність.....	115
8.1. Поняття, види и склад фінансової звітності	115
8.2. Принципи підготовки фінансової звітності. Розкриття інформації в фінансової звітності.....	117
8.3. Виправлення помилок та зміни в фінансової звітності.....	118

ВВОДНА ЛЕКЦІЯ

Підручник по концептуальних основах теорії бухгалтерського обліку, виданий під редакцією провідного українського ученого в цій області В.В. Сопко, починається словами, які в повному ступені характеризують бухгалтерську теорію і практику: «Бухгалтерія - це мистецтво. Ця професія вимагає таланту, терпіння і уміння. Її особливістю є те, що за цифрами можна бачити складний мир економіки в його взаємозв'язку і гармонії» [Верхоглядова, 3].

Одне з провідних місць в управлінні сучасним підприємством належить бухгалтерові. Він не тільки відповідає за ведення бухгалтерських рахунків, але і здійснює велику роботу по плануванню, контролю, оцінці і аналізу господарської діяльності підприємства, по розробці управлінських рішень.

Процес управління нерозривно пов'язаний з отриманням і обробкою економічною інформацією. Економічна інформація залежно від відношення до функцій управління підрозділяється на облікову, планову, технологічну, оперативно-технічну. За допомогою облікової інформації здійснюються спостереження, реєстрація і угруповання окремих явищ, з яких складається господарська діяльність підприємства.

Господарським обліком прийнято називати кількісне відображення і якісну характеристику процесу суспільного відтворення з метою управління їм. Бухгалтерський облік є частиною господарського обліку.

Поняття господарського обліку є широким і багатограним. Воно перш за все пов'язане з господарською діяльністю людей. Необхідність в обліку виникла в глибоку давність з виникненням матеріального виробництва. Інтенсивно бухгалтерський облік як складова частина господарського обліку почав розвиватися з розвитком обміну.

У Єгипті в IV-III тисячоліттях до нашої ери вже використовувався облік, а в XIV ст. до нашої ери зароджується державне рахівництво. Лица, які займалися державним рахівництвом, проходили підготовку в спеціальних школах під керівництвом і наглядом жерців.

Стародавній Вавілон теж був місцем розвитку господарського обліку. Він був величезним торговим центром, де зустрічалися купці Сходу (з Індії) і Заходу (Єгипту, Фінікії і інших країн). Тут виникла і банківська справа. Це вимагало певної системи обліку.

У Стародавній Греції найбільшою банківською установою був Дельфійський храм, де проводився детальний облік всіх операцій.

Особливо істотно розвивався облік в Стародавньому Римі. За часів Юлія Цезаря римляни вели особливу книгу "Імперських рахунків" для обліку державного майна, а також виконання кошторису асигнувань на певну мету відповідно до статей.

При папському дворі в XI ст. була введена посада головного рахівника, в обов'язки якого входило спостереження за обліком папського майна і перевірка звітності, яка поступала з різних міст. У XIV ст. затверджена спеціальна "апостольська камера" з 12 членів. На цю камеру був покладений обов'язок управляти всім майном і фінансами папського двору, а також здійснювати облік і звітність.

Формуванню бухгалтерського обліку сприяв інтенсивний розвиток торгівлі, зокрема у великих італійських містах - Генуї, Венеції і інших, а пізніше, пов'язане з відкриттям Америки, шляхів до Індії. Термін "бухгалтер" (звідси і бухгалтерія) з'явився в середні віки. Імператор Максиміліан в 1499 р. зажадав, щоб для його володінь був надійний і акуратний писар, який міг би вести книги і називався "бухгалтером". Першим таким бухгалтером був Христофор Штефер.

У XV ст. господарський облік, зокрема бухгалтерський, починає цікавити учених. Перша робота по бухгалтерському обліку написана в Неаполі в 1458 р. **Бенедиктом Капрулі** "Про торгівлю і досконального купця". Але ця робота була надрукована тільки в 1573 р., хоча потім перевидавалася і перекладилася на різні мови кілька разів. Більшою популярністю користувалася книга Луки Пачолі "Трактат про рахунки і записи", видана в 1494 р.

У Росії майже до кінця XIX ст. облік зберігся в тому вигляді, в якому він був викладений в книзі Луки Пачоллі. У переробці **Імпена** книга була видана під назвою "Ключ комерції" в 1783 р.

Зміст і завдання господарського обліку зумовлюється способом суспільного виробництва і залежить від рівня розвитку продуктивних сил і характеру виробничих відносин. Господарський облік визначається особливостями того соціально-економічного ладу, процеси якого він відображає і контролює.

Проте, в матеріальному виробництві, яке характерне для всіх суспільно-економічних формацій, виникає необхідність постійного контролю над всіма його процесами, що можливо тільки при їх кількісному відображенні.

Таке кількісне відображення, фіксує і ілюструє господарські процеси, дає можливість вивчити процес матеріального виробництва, проводити спостереження за господарськими процесами, контролювати рух засобів виробництва і предметів споживання і, таким чином, бачити результати процесів, робити висновки про правильність їх здійснення і впливати на їх хід. Методи і способи організації кількісного відображення всіх господарських операцій суб'єкта господарювання за певний період часу і вивчається такою наукою, як теорія бухгалтерського обліку.

Література [Завгородній, 3-4; Верхоглядова, 3-7;]

ЧАСТИНА 1. ТЕОРІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
ТЕМА 1. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК СКЛАДОВА ЧАСТИНА
ГОСПОДАРСЬКОГО МЕХАНІЗМУ

- 1.1. Сутність, функції, мета та особливості бухгалтерського обліку
- 1.2. Завдання и вимоги к веденню бухгалтерського обліку
- 1.3. Користувачі бухгалтерської інформації
- 1.4. Методологічне керівництво бухгалтерським обліком та звітністю
- 1.5. Організаційно-правові форми господарської діяльності
- 1.6 Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку в Україні
- 1.7 Основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності
- 1.8. Метод бухгалтерського обліку

Література до теми 1.

1.1. Сутність, функції, мета та особливості бухгалтерського обліку.

Господарський облік виник у давнину, коли люди почали вступати в перші господарські взаємини.

Господарський облік - це спосіб кількісного відображення і якісної характеристики господарської діяльності з метою управління.

Традиційними видами господарського обліку є (мал. 1.1):

бухгалтерський;
 статистичний;
 оперативний;
 податковий облік.

Бухгалтерський облік - це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, збереження і передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам.

Статистичний облік - це облік масових і окремих типових господарських операцій і суспільно-громадських явищ.

Оперативний облік - це облік окремих господарських і технологічних операцій для оперативного керівництва.

Податковий облік можна визначити як систему фінансових взаємин між платником податків і бюджетом з приводу податків, зборів і обов'язкових платежів.

Метою ведення бухгалтерського обліку є надання користувачам для ухвалення рішень повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності і рух грошових коштів підприємства.

Користувачі бухгалтерського обліку діляться на зовнішніх і внутрішніх.

Зовнішні користувачі - банки, кредитори, інвестори, органи статистики, податкові органи і т.п.; внутрішні - керівництво підприємства, засновники, акціонери, працівники підприємства.

Виділяють два види бухгалтерського обліку - фінансовий і управлінський.

Фінансовий облік охоплює всі ділянки обліку, завершується складанням фінансової звітності і ведеться для зовнішніх користувачів.

Інформація фінансового обліку повинна бути одноманітною, щоб всі учасники ринкового процесу розуміли її однаково чиним.

Управлінський (внутрішньогосподарчий) облік - ведеться для внутрішніх користувачів.

Внутрішньогосподарчий (управлінський) облік характеризується відсутністю стандартної форми уявлення і вимог державного регулювання до форм звітності; меншими вимогами до точності; орієнтацією на контроль за поточною господарською діяльністю, плануванням, моделюванням майбутніх операцій; великим об'ємом нефінансової інформації, призначеної для ухвалення управлінських рішень.

Особливості бухгалтерського обліку:

- 1) безперервний, суцільний;
- 2) обов'язкове документальне підтвердження кожної господарської операції;
- 3) узагальнення в грошовому виразі;
- 4) використання специфічних способів - рахунки, подвійний запис, баланс.

Функції бухгалтерського обліку:

інформаційна (облікова);
обліковий-контрольна;
обліковий-аналітична.

Продукт бухгалтерського обліку - це облікова інформація, облікові рішення і проекти управлінських рішень. Продукт бухгалтерського обліку нематеріальний, матеріальні тільки його носії.

Вимірники бухгалтерського обліку:

натуральні (кілограми, метри і т.п.);
трудові (людино-година, людино-день);
грошові (всі показники наводяться до єдиного грошового вимірника).

1.2. Завдання и вимоги к веденню бухгалтерського обліку

Основними завданнями бухгалтерського обліку є:

формування повної і достовірної інформації про господарські процеси і результати діяльності підприємства, необхідної для оперативного керівництва і управління, а також для використання податковими і банківськими організаціями, інвесторами, постачальниками, покупцями і іншими зацікавленими організаціями і особами;

забезпечення необхідною інформацією внутрішніх і зовнішніх

користувачів для контролю за наявністю і рухом майна і раціональним використанням виробничих ресурсів;

виявлення і попередження негативних явищ у фінансово-господарській діяльності;

виявлення внутрішньовиробничих резервів, їх мобілізація і ефективне використання;

забезпечення даними для планування, моделювання, прогнозування і ухвалення управлінських рішень.

До бухгалтерського обліку пред'являються наступні основні **вимоги**:

бухгалтерський облік майна, зобов'язань і господарських операцій підприємств ведуть в національній валюті України;

майно, що є власністю підприємства, враховують відособлено від інших юридичних осіб, що полягають в даному підприємстві;

підприємства здійснюють бухгалтерський облік безперервно з моменту їх реєстрації як юридична особа до реорганізації або ліквідації в порядку, встановленому законодавством України;

бухгалтерський облік майна, зобов'язань і господарських операцій підприємства ведуть шляхом подвійного запису на взаємозв'язаних рахунках бухгалтерського обліку, включених в робочий план рахунків бухгалтерського обліку;

дані аналітичного обліку повинні відповідати оборотам і залишкам по рахунках синтетичного обліку;

всі господарські операції і результати інвентаризації підлягають своєчасній реєстрації на рахунках бухгалтерського обліку без яких-небудь пропусків або вилучень;

у бухгалтерському обліку підприємств поточні витрати на виробництво продукції і капітальні вкладення враховуються роздільно.

1.3. Користувачи бухгалтерської інформації

Користувачами бухгалтерської інформації в ринкових відносинах є: адміністрація підприємства, користувачі з прямим фінансовим інтересом, користувачі з непрямим фінансовим інтересом.

До адміністрації відноситься група працівників, що несуть повну відповідальність за управлінську діяльність підприємства, тобто індивідуальні власники, співвласники, рада директорів, управлінський апарат підприємства, менеджери, керівники підрозділів, майстри.

До користувачів з прямим фінансовим інтересом відносяться справжні і потенційні інвестори, сьогоднішні і потенційні кредитори. Інвестори аналізують звітність з метою визначення фінансових перспектив підприємства. Кредитори

визначають фінансовий стан підприємства з метою своєчасного погашення заборгованості.

Інвестори потребують інформації, на основі якої вони визначають доцільність придбання або тримання акцій даного підприємства, а також здатність підприємства збільшувати вартість акцій і виплачувати дивіденди ним.

Користувачами фінансової інформації є працівники підприємства, постачальники, клієнти, громадськість.

Працівники підприємства зацікавлені в інформації: про стабільність і прибутковість підприємства; здатності підприємства своєчасно виплачувати заробітну плату, проводити пенсійні нарахування і інші виплати, а також забезпечити працевлаштування.

Постачальники і клієнти використовують фінансову інформацію для: визначення своєчасності виплати суми, що вважається ним; аналізу фінансового результату для оцінки ступеня надійності збуту своєї продукції; визначення стабільності постачань готової продукції, товарів, робіт і послуг.

Громадськість зацікавлена в отриманні інформації про фінансове положення підприємства, тенденції його розвитку, вкладення засобів в соціально-економічний розвиток.

До користувачів з непрямим фінансовим інтересом відносяться державні податкові інспекції, установи банків, органи статистики і інші органи, контролюючі або вивчаючі фінансові звіти підприємств.

1.4 Методологічне керівництво бухгалтерським обліком та звітністю

Керівні органи в області бухгалтерського обліку представлені на мал. 1.4[Ткаченко, 28]:



Малюнок 1.4. Керівні органи бухгалтерського обліку в управління економікою.

Загальне державне керівництво бухгалтерським обліком в Україні здійснює Кабінет Міністрів України. Державне регулювання здійснюється з *метою*:

створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств і організацій і гарантують, захищають інтереси користувачів;

удосконалення бухгалтерського обліку і звітності. Регулювання питань методології бухгалтерського обліку і фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Порядок ведення бухгалтерського обліку і складання звітності в банках встановлюється Національним банком України відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" № XIV від 16.07.99 р. Порядок ведення бухгалтерського обліку і складання звітності про виконання бюджетів і госпрозрахункових операцій бюджетних установ встановлюється Державним казначейством України відповідно до законодавства.

Для організації розробки і розгляду проектів національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, вдосконалення організаційних форм і методів бухгалтерського обліку, а також для розробки рекомендацій по вдосконаленню системи підготовки, перепідготовці і підвищенню кваліфікації бухгалтерів при Міністерстві фінансів України діє дорадчий орган - Методологічна рада з бухгалтерського обліку.

Дану раду здійснює методологічне забезпечення ведення сучасної технології збору і обробки обліковий-економічної інформації.

1.5. Організаційно-правові форми господарської діяльності

В Україні існують наступні види власності:

приватна;

колективна;

державна;

комунальна.

Підприємства, на яких здійснюється бухгалтерський облік відповідно формам власності, підрозділяються на такі види:

приватне підприємство, засноване на власності однієї особи;

колективне підприємство, засноване на власності трудового колективу;

господарське суспільство;

підприємство, засноване на власності об'єднання громадян;

комунальне підприємство, засноване на власності відповідного територіального суспільства;

державне підприємство, засноване на державній власності, в т.ч. казенне підприємство;

казенне підприємство - державне підприємство, яке відповідно до законодавства України не підлягає приватизації (за рішенням Кабінету Міністрів України може бути перетворено на казенне);

спільне підприємство, засноване на базі об'єднання майна різних власників (змішана форма власності). У числі засновників спільного підприємства, відповідно до законодавства, можуть бути юридичні особи і громадяни України, інших держав;

орендне підприємство - самостійна юридична одиниця, створена орендарями на основі орендного договору про майновий найм в тимчасове володіння і користування (в т.ч. з правом викупу) на певний термін і на умовах, а також за певну плату майна орендодавця для самостійного здійснення підприємницької діяльності або для іншої мети.

Підприємства на території України можуть об'єднуватися в:

асоціації, тобто договірні об'єднання, що створюються з метою постійної координації господарської діяльності без права втручання у виробничу і комерційну діяльність будь-якого з її учасників;

корпорації - договірні об'єднання, що створюються на основі об'єднання виробничих, наукових і комерційних інтересів, з делегуванням окремих повноважень централізованого регулювання діяльності кожного з учасників;

концерни - статутні об'єднання підприємств промисловості, наукових організацій, банків, торгівлі, транспорту і т.д. на основі повної фінансової залежності від одного або групи підприємств;

консорціуми - тимчасові статутні об'єднання промислового і банківського капіталу для досягнення загальної мети;

інші об'єднання по галузях, територіальних або іншим ознакам.

Зміст роботи підприємства або об'єднання залежить перш за все від того, які потреби воно задовольняє (виготовлення тих або інших видів продукції, виконання робіт або надання послуг). Звідси витікає, що чинником, що визначає побудову бухгалтерського обліку на підприємствах і об'єднаннях, є вид виробничої діяльності.

1.6. Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку в Україні

У Україні встановлена чотирьохрівнева структура нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку.

На першому рівні системи нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні коштує Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" № XIV від 16.07.99 р. Законом визначені правові основи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності в Україні. Закон складається з п'яти розділів.

Малюнок 1.6 - Структура Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»

У першому розділі визначені: сфера дії закону, мета бухгалтерського обліку і фінансової звітності, основні принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності, валюта бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

У другому розділі "Державне регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності" розглянуті питання державного регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні, функції і завдання методологічної ради з бухгалтерського обліку.

У третьому розділі "Організація і ведення бухгалтерського обліку" приведені питання організації бухгалтерського обліку на підприємствах, основні вимоги до порядку ведення первинних облікових документів і реєстрів бухгалтерського обліку, правові основи проведення інвентаризації активів і зобов'язань.

У четвертому розділі "Фінансова звітність" визначені загальні вимоги до фінансової звітності, основи організації консолідованою і зведеною звітності, визначені звітний період, порядок надання і обнародування фінансової звітності, а також контроль за дотриманням законодавства про бухгалтерський облік і фінансову звітність.

П'ятий розділ містить порядок вступу закону в силу.

На другому рівні системи нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку розробляються і упроваджуються нормативні акти

Кабінету Міністрів України, інших урядових органів, що встановлюють принципи, які необхідно використовувати при розробці положень третього і четвертого рівнів.

Третій рівень регулюється національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку по окремих темах і напрямках. Основне призначення національних стандартів - розкриття у вигляді понять і методів бухгалтерського обліку правових норм, закріплених в Законі України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" № XIV від 16.07.99 р.

На четвертому рівні складаються рекомендації по організації і веденню бухгалтерського обліку окремих видів активів, зобов'язань, інших господарських операцій. Призначення даних рекомендацій - в організації раціональної системи обліку із застосуванням прогресивних форм обліку і способів його ведення.

Бухгалтерський облік на підприємстві здійснюється безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку на підприємстві несуть власник (власники) підприємства або уповноважений орган (посадовець) відповідно до законодавства і засновницьких документів.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку і забезпечення фіксації фактів здійснення всіх господарських операцій в первинних документах, за збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менші три роки, несуть власник або уповноважений орган (посадовець), яке здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства і засновницьких документів.

Нормативна база

1. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 р. № 996.

2. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 22.05.97 р. № 283.

3. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99р. №291.

4. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291.

5. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку № 1-25, затверджені наказами Міністерства фінансів України.

6. Положення про документальне забезпечення записів бухгалтерського обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88.

7. Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 01.08.94 р. № 69.

8. Методичні рекомендації із застосування регістрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356.

9. Вказівки про склад та порядок заповнення облікових регістрів малими підприємствами, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 31.05.96 р. № 112.

10. Методичні рекомендації із застосування регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 25.06.2003 р. № 422.

11. Наказі Міністерства статистики України "Про затвердження типових форм первинного обліку" від 29.12.95 р. № 352, від 22.05.96 р. № 144 і 145 та ін.

12. Перелік типових документів, що створюються в діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування інших установ, організацій і підприємств із зазначенням термінів зберігання документів, затверджений наказом Головного архівного управління при Кабінеті Міністрів України від 20.07.98 р. № 41.

13. Порядок подання фінансової звітності, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 28.02.2000 р. № 419.

14. Наказ Міністерства фінансів України "Про примітки дорічної фінансової звітності" від 29.11.2000 р. № 112.

1.7 Основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності

Принцип бухгалтерського обліку і фінансової звітності подразумеває правила, прийняті як керівництво до дії. Ці принципи встановлені Законом України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" № XIV від 16.07.99 р.

Принципи бухгалтерського обліку можуть бути розділені на три великі групи:

якісні характеристики облікової інформації, що узагальнюється в звітності;

принципи бухгалтерського обліку цієї інформації;
елементи фінансової звітності.

Бухгалтерський облік і фінансова звітність ґрунтуються на наступних основних принципах, що характеризують якість облікової інформації (мал. 1.7):

1. **Обачність**: застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань, витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства.

Суть даного принципу полягає в більшій готовності до обліку потенційних збитків, а не потенційних прибутків, що виражається в створенні резервів, і в оцінці активів по найменшій з можливих вартостей, а зобов'язань - по найбільшій (правило оцінки по найменшій з ринкової і фактичної вартостей для активів). Цей принцип не подразумеває створення прихованих резервів або спотворення звітності.

2. **Повне освітлення**: фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні і потенційні результати господарських операцій і подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі.

Даний принцип означає, що бухгалтерська інформація повинна відображати економічну суть операцій підприємств, а не формальну сторону, чисте правове оформлення і т.д. Дана вимога розповсюджується на кожен цифру і букву фінансової звітності.

Автономність: кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно і зобов'язання власників не повинні відбиватися у фінансовій звітності підприємства.

Послідовність: постійне (з року в рік) застосування підприємством вибраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива тільки у випадках, передбачених національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинне бути обґрунтоване і розкрито у фінансовій звітності.

Безперервність: оцінка активів і зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність продовжуватиметься далі. Принцип припускає, що підприємство нормально функціонує і продовжуватиме свою діяльність в осяжному майбутньому, підприємству не загрожує банкрутство, і немає намірів ліквідувати або істотно скоротити його діяльність. Даний принцип служить основою включення різних статей в баланс за фактичною собівартістю, а не за ринковою вартістю, тобто у міру можливої реалізації активів і зобов'язань у разі ліквідації і віддзеркалення в звіті фінансових результатів діяльності підприємства.

6 **Нарахування і відповідність доходів і витрат**: для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відбиваються в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності у момент виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.

Принцип припускає, що в звітному періоді реєструються тільки ті витрати, які привели до доходів даного періоду. Згідно цьому принципу, якщо проведені витрати приводять до майбутніх вигод, вони відбиваються як активи, якщо вони приводять до поточних вигод - вони відбиваються як витрати, якщо не приводять ні до яких вигод - відбиваються як збитки.

7. **Превалювання суті над формою**; операції враховуються відповідно до їх суті, а не тільки виходячи з юридичної форми.

8. **Історична (фактична) собівартість**: пріоритетною є оцінка активів підприємства виходячи з витрат на їх виробництво і придбання.

9. **Єдиний грошовий вимірник**: вимірювання і узагальнення всіх господарських операцій підприємства в його фінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці.

Даний принцип припускає, що вся господарська діяльність оцінюється за допомогою єдиного грошового вимірника.

10. **Періодичність**: можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності. Даний принцип припускає, що звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Проміжна звітність складається щокварталу наростаючим підсумком з початку звітного року у складі балансу і звіту про фінансові результати. Перший звітний період новоутвореного підприємства може складати менше 12, але не більше 15 місяців. Звітним періодом підприємства, яке ліквідується, є період з початку звітного року до дати ухвалення рішення про його ліквідацію.

1.8. Метод бухгалтерського обліку

Кожна наука має специфічні прийоми і способи для дослідження свого предмету (досліди у фізиці і хімії, доведення теорем в геометрії і ін.). Бухгалтерський облік повинен дати повну і достовірну оцінку господарської діяльності підприємства, стану об'єктів обліку, отриманих фінансових результатів. Для цього необхідні первинне спостереження об'єктів обліку, їх грошова оцінка, угруповання і узагальнення облікових даних.

Метод бухгалтерського обліку - це сукупність способів і прийомів, які забезпечують отримання, обробку і видачу обліковій інформації.

Бухгалтер в своїй практичній роботі повинен відповісти на наступні питання [Завгородній, 52]:

коли повинна бути зареєстрована господарська операція;

яка вартісна оцінка господарської операції;

як відобразити господарську операцію на рахунках бухгалтерського обліку, в балансі і звітності.

Всі ці питання є основними елементами бухгалтерського обліку. Необхідно відзначити, що існують різні точки зору на них. Ми зупинимося на елементах бухгалтерського обліку, що традиційно склалися.

Застосовуються наступні елементи методу бухгалтерського обліку [Завгородній, 52]:

способи первинного спостереження за об'єктами обліку;

способи вартісного вимірювання об'єкту обліку;

способи класифікації даних про об'єкти обліку;

способи підсумкового узагальнення облікових даних.

Всі перераховані способи взаємозв'язані і **взаимозависимы**.

Окремі способи і прийоми називаються *елементами методу*. Традиційно виділяють такі елементи методу бухгалтерського обліку:

документація і інвентаризація;

оцінка і калькуляція;

бухгалтерські рахунки і подвійний запис;

баланс і звітність.

Суть цих методів полягає в наступному [Коваленко, 17-18]:

Документація - віддзеркалення господарських операцій в первинних документах, що дає даним бухгалтерського обліку юридичну силу. Документ письмово підтверджує здійснення господарської операції і є підставою для віддзеркалення її в обліку. Слово документ походить від латинського «documentum» - письмове свідоцтво, доказ.

Інвентаризація - спосіб перевірки фактичної наявності товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів шляхом перерахунку, зважування, обміру і т.д. з подальшим зіставленням отриманих даних про кількість господарських засобів з даними бухгалтерського обліку. За наявності розбіжностей (надлишків або недостач) встановлюють причини розбіжностей і винних осіб з віддзеркаленням в обліку отриманих результатів в тому місяці, в якому проводилася інвентаризація.

Інвентаризація є важливим засобом контролю за збереженням майна і достовірністю даних обліку. Кожне підприємство зобов'язане проводити інвентаризацію.

Система бухгалтерських рахунків призначена для віддзеркалення господарських операцій по обліку наявності і руху господарських засобів і їх джерел.

Подвійний запис - спосіб віддзеркалення господарських операцій по кореспондуючих рахунках бухгалтерського обліку, при якому дотримується рівність записів по дебету одного рахунку і кредиту іншого рахунку.

Оцінка (грошова) застосовується для віддзеркалення різноманітних господарських засобів в єдиному грошовому вимірнику (гривнях) для узагальнення показників в обліку.

Калькуляція - спосіб підсумовування всіх витрат підприємства, які формують собівартість готової продукції, з тим, щоб, скориставшись цим показником, беззбитково визначити відпусткову вартості одиниці готової продукції.

Бухгалтерський баланс - одна з форм (форма № 1) фінансової звітності, яка складається на дату балансу на підставі показників по рахунках бухгалтерського обліку в єдиному грошовому виразі і відображає загальну вартість господарських засобів підприємства (**Актив балансу**) і загальну суму джерел їх формування (власний капітал + зобов'язання) (Пасив балансу). Підсумок Активу дорівнює підсумку Пасиву

Інші форми звітності, так само як і "Баланс", за допомогою системи взаємозв'язаних показників відображають за звітний період (календарний рік, квартал) наростаючим підсумком результати фінансово-господарської діяльності підприємства

Вимоги до складання фінансової звітності викладені в Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку - П(С) БУ, затверджених Міністерством фінансів України, основні з яких

П(ОБУ 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності"

П(С) БУ 2 "Баланс"

П(С) БУ 3 "Звіт про фінансові результати"

П(С) БУ 4 "Звіт про рух грошових коштів"

П(С) БУ 5 "Звіт про власний капітал"

П(С) БУ 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах"

Література к теме 1.

[Гура, 17-21, 30; Ткаченко, 5-23; Завгородній, 5-27, 51-57; Коваленко, 13-18]

ТЕМА 2. КЛАСИФІКАЦІЯ ГОСПОДАРСЬКИХ ЗАСОБІВ

2.1. Предмет и об'єкти бухгалтерського обліку

2.2. Класифікація активів підприємства

2.3. Характеристика капіталу підприємства

2.4. Класифікація зобов'язань

2.5. Інші об'єкти бухгалтерського обліку

Література к теме 2

2.1. Предмет и об'єкти бухгалтерського обліку

Предмет бухгалтерського обліку - це вивчення і відображення стану активів (господарських засобів) підприємства, їх використання і результатів

роботи підприємства, узагальнених в грошовому виразі, для задоволення потреб управління підприємством.

Суть предмету бухгалтерського обліку розкривається через його об'єкти.

Об'єкти бухгалтерського обліку:

Активи.

Капітал.

Зобов'язання.

Господарські процеси.

Витрати.

Доходи.

У П(С) БУ 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" представлені визначення об'єктів бухгалтерського обліку.

Активами вважають ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як можна чекати, приведе до отримання економічних вигод в майбутньому.

Зобов'язання - це заборгованість підприємства, яка виникла унаслідок минулих подій, погашення якої в майбутньому, як можна чекати, сприятиме зменшенню ресурсів підприємства, які утілюють в собі економічні вигоди.

Власний капітал - частина в активах підприємства, яка залишається після вирахування його зобов'язань.

Доходи - це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, унаслідок чого збільшується власний капітал підприємства (за винятком збільшення капіталу за рахунок внесків власників).

Витрати - зменшення економічних вигод у вигляді убування активів або збільшення зобов'язань, які приводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу між власниками).

Господарські процеси - це процеси заготівки матеріалів, виробництва продукції (робіт, послуг) і реалізації. Вони складаються з окремих господарських операцій, кожна з яких повинна бути задокументована.

Розглянемо докладніше об'єкти бухгалтерського обліку.

2.2 Класифікація активів підприємства

Активи підприємства розділяють на оборотні, необоротні і привернуті.

Оборотні активи - грошові кошти і їх еквіваленти, які не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації або споживання впродовж операційного циклу або впродовж 12 місяців з дати балансу.

Необоротні активи - всі активи, які не є оборотними.

Привернуті активи - активи, які не належать підприємству.

Склад активів з вказівкою номера стандарту, в якому розкривається облік відповідного активу, представлений в табл. 1.

Таблиця 1. – Склад активів підприємства згідно П(С) БУ

№ п/п	Назва активів	Склад активів
1. Необоротні активи		
1.1	Основні засоби (П(С) БУ 7)	Земельні ділянки. Капітальні витрати на поліпшення земель. Будівлі, споруди, передавальні пристрої. Машини і устаткування. Транспортні засоби. Інструменти, прилади, інвентар (меблі). Робоча і продуктивна худоба. Багаторічні насадження. Інші основні засоби.
1.2	Інші необоротні матеріальні активи (П(С) БУ 7)	Бібліотечні фонди. Малоцінні необоротні матеріальні активи. Природні ресурси. Тимчасові (нетитульні) споруди. Інвентарна тара. Предмети прокату і ін.
1.3	Нематеріальні активи (П(С) БУ 8)	Права користування природними ресурсами. Права користування майном. Права на знаки для товарів і послуг. Авторські і суміжні з ними має рацію і т.п.
2. Оборотні активи		
2.1	Запаси (П(С) БУ 9)	Виробничі запаси (сировина і матеріали, паливо, запчастини, напівфабрикати і ін.). Малоцінні і швидкозношувані предмети (МБП). Незавершене виробництво. Готова продукція. Тварини на вирощуванні і відгодівлі. Товари і ін.
2.2	Грошові кошти	У касі, на рахунках в банках
2.3	Дебіторська заборгованість (П(С)	Борги покупців, підзвітних осіб і інших

	БУ 10) (дебітор - боржник підприємства)	дебіторів
3. Привернуті активи	Орендовані основні засоби, активи на відповідальному зберіганні і ін.	

З погляду економічної теорії необоротні активи належать до засобів праці. Засоби праці беруть участь в процесі виробництва неодноразово і переносять вартість на знов створений продукт частинами.

Засоби праці разом з предметами праці складають засоби виробництва.

Предмети праці - беруть участь в процесі виробництва один раз і переносять вартість на створений продукт повністю (виробничі запаси).

Предмети праці і засобу звернення (товари, готова продукція, грошові кошти, дебіторська заборгованість) складають, як видно з приведеної класифікації, оборотні кошти.

2.3. Характеристика капіталу підприємства

Власний капітал - це частина в активах підприємства, яка залишається після вирахування його зобов'язань. Співвідношення активів, капіталу і зобов'язань називають балансовим рівнянням:

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

До капіталу відносяться:

Статутною капітал.

Додатковий капітал.

Резервний капітал.

Цільове фінансування і цільові надходження.

Прибуток і ін.

Створення підприємств (окрім неприбуткових) починається з формування їх статутного капіталу. Мінімальний розмір статутного капіталу для різних видів підприємств визначається законодавчо. Статутний капітал може формуватися з грошових коштів, основних засобів, нематеріальних активів і т.п. Таким чином, підприємство відразу після створення матиме капітал і активи, з яких він складається, причому в однаковому розмірі. Ця рівність покладена в основу формування бухгалтерського балансу. В процесі діяльності підприємства зростатимуть його активи, можливо, і капітал, з'являться зобов'язання, але балансове рівняння завжди виконуватиметься.

Якщо статутною капітал підприємства формується державою, такі підприємства називаються підприємствами державної форми власності, якщо статутною капітал формується засновниками - фізичними або юридичними особами, - це підприємства недержавної форми власності, або недержавні підприємства.

Недержавні підприємства в процесі діяльності повинні створювати резервний капітал у розмірі 25 % статутного капіталу за рахунок відрахувань від прибутку не меншого 5 % чистому прибутку за рік.

Додатковий капітал складається з емісійного доходу, вартості безоплатно отриманих активів, сум дооцінки активів і т.п.

Прибуток - це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати. Максимізація прибутку - одне з основних завдань підприємства.

Цільове фінансування - це надходження з бюджету, від підприємств або від фізичних осіб на певну мету (на капітальні вкладення, наукові розробки, покриття збитків підприємств і т.п.).

2.4. Класифікація зобов'язань

Види і склад зобов'язань відповідно до П(С) БУ 11 "Зобов'язання" представлені в табл. 2.

Таблиця 2. – Класифікація зобов'язань підприємства

№ п/п	Види зобов'язань	Склад зобов'язань
1	Довгострокові	Довгострокові кредити банків Інші довгострокові фінансові зобов'язання Відстрочені податкові зобов'язання Інші довгострокові зобов'язання
2	Поточні	Короткострокові кредити банків Поточна заборгованість по довгострокових зобов'язаннями Короткострокові векселі видані Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги (перед постачальниками і іншими кредиторами) Інша поточна заборгованість: перед бюджетом, органами соціального страхування, позабюджетними фондами, за розрахунками по оплаті праці, за внутрішніми розрахунками і т.п.
3	Забезпечення	Створюються для відшкодування майбутніх витрат на оплату відпусток працівникам, виконання гарантійних зобов'язань, додаткове пенсійне забезпечення і т.п.
4	Непередбачені	Відображаються на забалансових рахунках підприємства
5	Доходи майбутніх періодів	Отримані наперед кошти за послуги (продукцію, роботи), які будуть надані в майбутньому (за надані в оренду приміщення, підписки періодичні видань і т.п.)

Поточні зобов'язання повинні бути погашені впродовж дванадцяти місяців з дати балансу або впродовж операційного циклу підприємства.

Довгострокові зобов'язання - все, які не є поточними. Якщо термін погашення довгострокового зобов'язання настає наступного року менше ніж через 12 місяців з дати Балансу, таке зобов'язання переводиться до складу поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями.

Кредиторська заборгованість - грошові кошти підприємства, організації або установи, які підлягають сплаті відповідній юридичній або фізичній особі (кредиторові).

Кредитор - позикодавець, який дає що-небудь у позику, надає кредит.

2.5. Інші об'єкти бухгалтерського обліку

У окремих видах діяльності може бути відсутнім той або інший процес: у торгівлі практично відсутній процес виробництва, в науковій і учбовій діяльності часто майже відсутній процес заготівки. Бувають і специфічні процеси, до яких, наприклад, можна віднести організацію виробництва в громадському харчуванні.

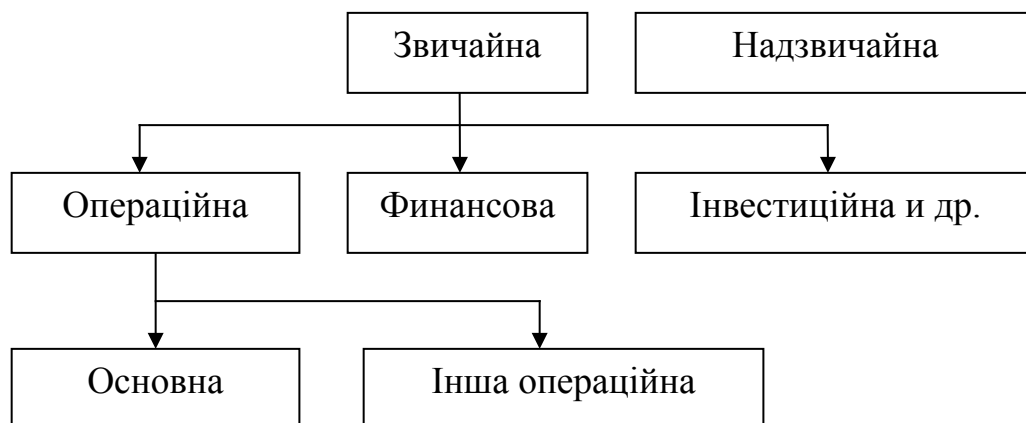
Господарські процеси складаються з окремих господарських операцій, наприклад, операції оприбутковування на склад виробничих запасів, їх оплата, передача з складу у виробництво і т.п.

Господарські процеси - це процеси заготівки, виробництва і реалізації.

Активи підприємства постійно змінюють свою форму - за гроші купуються виробничі запаси, які потім використовуються у виробництві готової продукції; реалізація продукції знову приносить гроші і так далі. Господарські процеси зумовлюють постійний кругообіг активів.

В процесі діяльності підприємство здійснює певні витрати (П(С) БУ 16) і отримує доходи (П(С) БУ 15, 3).

У бухгалтерському обліку окремо враховують доходи і витрати від різних видів діяльності підприємства (мал. 4).



Малюнок 4. - Види діяльності підприємства

Різниця між доходами від всіх видів діяльності і витратами по всіх видах дає фінансовий результат діяльності підприємства, виражений у формі *прибутку* або збитку.

Доходи від основної діяльності - це засоби, отримані від реалізації продукції, робіт, послуг, які виробляє (здійснює, надає) підприємство, за цінами, визначеними ринком. Витрати на виробництво цієї продукції складаються з витрат живої (оплата роботи працівників) і упредметненої (сировина, матеріали, паливо, електроенергія і т.п.) праці.

Доходи і витрати від іншої операційної діяльності включають доходи від операційної оренди активів, доходи і втрати від операційної курсової різниці, штрафи, пені, неустойки отримані і сплачені і ін.

Фінансова діяльність - це отримані дивіденди, відсотки і т.п., витрати - це витрати на сплату відсотків за кредит і т.п.

Інші доходи і витрати включають доходи від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів за вирахуванням їх собівартості, витрати від списання і зниження ціни необоротних активів, доходи і втрати від неопераційної курсової різниці і т.п.

Литература до теми 2.

[Гура, 21-28]

ТЕМА 3. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС

3.1 Принципи побудови і структура бухгалтерського балансу

3.2 Види бухгалтерських балансів

3.3 Вплив господарських операцій на баланс

Литература з теми 3

3.1. Принципи побудови і структура бухгалтерського балансу

Дані бухгалтерського обліку, згруповані на бухгалтерських рахунках, надалі узагальнюються у фінансовій звітності підприємств. Фінансову звітність складають так, щоб надати інформацію про стан активів, капіталу і зобов'язань, про доходи, витрати і фінансові результати, рух грошових коштів і капіталу. Головною формою фінансової звітності є баланс (від лати. *bis lans* - дві чаші).

Баланс [П(С) БУ 1] - це звіт про фінансовий стан підприємства, яке відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

Актив = Пасив, або балансове рівняння Активи = Капітал + Зобов'язання.

Підсумок балансу, який однаковий в активі і пасиві, називається **валютою балансу**.

Баланс необхідний для контролю за наявністю і структурою активів, капіталу і зобов'язань підприємства, для аналізу фінансового стану підприємства, його платоспроможності, ліквідності і т.п.

Форма і порядок заповнення окремих рядків балансу підприємства визначені П(С) БУ 2 «Баланс», який затверджений наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31 березня 1999 р. і зареєстрований в Міністерстві юстиції України № 396/3689 від 21 червня 1999 р.

Баланс складається з двох частин: Активу, де представлені господарські засоби, і Пасиву, де згруповані їх джерела. Основним елементом бухгалтерського Балансу є стаття.

Згідно П(С) БУ-2 **Актив Балансу** складається з трьох розділів:

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

Пасив Балансу складається з п'яти розділів:

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

Оскільки в Балансі відображаються активи, зобов'язання і власний капітал, то підсумок Активу Балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань і власного капіталу Пасиву Балансу.

Статті бухгалтерського Балансу - це показники, які відображають стан на відповідну дату окремих видів господарських засобів, засобу і джерел їх освіти. Кожна стаття Балансу має грошовий вираз, який називається *оцінкою статті*. Загальним принципом оцінки засобів для Балансу є оцінка по їх фактичною собівартістю. Розглянемо статті Активу і Пасиву Балансу.

Згідно П(С) БУ №2 статті балансу мають наступний зміст.

Актив Балансу

I розділ Активу Балансу "Необоротні активи".

У статті "Нематеріальні активи" відображається вартість об'єктів, які віднесені до складу нематеріальних активів відповідно до положень (стандартами). У цій статті приводяться в первинну і залишкову вартості нематеріальних активів, а також нарахована в установленому порядку сума зносу. Залишкова вартість визначається як різниця між первинною вартістю і сумою зносу.

У статті "Незавершене будівництво" показується вартість незавершеного будівництва, яке здійснюється для власних потреб підприємства, а також авансові платежі для фінансування такого будівництва.

У статті "Основні засоби" приводиться вартість власних і отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів відповідно до Положень (стандартами). У цій статті також приводиться вартість інших необоротних матеріальних активів. У цій статті приводяться первинна (переоцінена) вартість, сума зносу основних засобів і їх залишкова вартість. У підсумку Балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первинною вартістю основних засобів і сумою їх зносу на дату Балансу.

У статті "Довгострокові фінансові інвестиції" відображаються фінансові інвестиції на період більше одного року, а також всі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані у будь-який момент. У цій статті виділяються фінансові інвестиції, які відповідно до Положень (стандартами) враховуються по методу участі в капіталі.

У статті "Довгострокова дебіторська заборгованість" показується заборгованість фізичних і юридичних осіб, яка не виникає в ході нормального операційного циклу і буде погашена після 12 місяців з дати складання Балансу.

У статті "Відстрочені податкові активи" відображається сума податку на прибуток, який підлягає відшкодуванню в наступних періодах унаслідок тимчасової відмінності між обліковою і податковою базами оцінки.

У статті "Інші необоротні активи" приводяться суми необоротних активів, які не можуть бути включені в приведені вище статті розділу "Необоротні активи".

II розділ Активу Балансу "Оборотні активи".

У статті "Виробничі запаси" показується вартість запасів сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, купувальних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів і інших матеріалів, призначених для споживання в ході нормального операційного циклу.

У статті "Тварини на вирощуванні і відгодівлі" відбивається вартість: дорослих тварин на відгодівлі і в нагулі, птахи, звір'ї, кролів, дорослих тварин, відбракованих з основного стада для реалізації і молодняка тварин.

У статті "Незавершене виробництво" показуються витрати на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги).

У статті "Готова продукція" показуються запаси виробів на складі, обробка яких закінчена і які пройшли випробування, прийом, укомплектовані відповідно до умов договорів із замовниками і відповідають технічним умовам і стандартам. Продукція, яка не відповідає приведеним вимогам (окрім браку), і роботи, які не прийняті замовником, показуються у складі незавершеного виробництва.

У статті "Товари" показується вартість товарів, придбаних підприємством для наступного продажу.

У статті "Векселя отримані" показується заборгованість покупців, замовників і інших дебіторів за відвантаженою продукцією (товари), виконані роботи і надані послуги, яка забезпечена векселями.

У статті "Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги" відображається заборгованість покупців або замовників за надану ним продукцію, товари, роботи або послуги (окрім заборгованості, яка забезпечена векселем). У підсумок Балансу включається чиста реалізаційна вартість, яка визначається шляхом віднімання з дебіторської заборгованості резерву сумнівних боргів.

У статті "Дебіторська заборгованість за розрахунками":

з бюджетом - показується дебіторська заборгованість фінансових і податкових органів, а також переплата по податках, зборах і інших платежах до бюджету;

виданими авансами - показується сума авансів, наданих іншим підприємствам в рахунок подальших платежів;

по нарахованих доходах - показується сума нарахованих дивідендів, відсотків і т.п., що підлягають надходженню;

за внутрішніми розрахунками - показується заборгованість зв'язаних сторін і дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками.

У статті "Інша поточна дебіторська заборгованість" показується заборгованість дебіторів, яка не може бути включена в інші статті дебіторської заборгованості і яка відображається у складі оборотних активів.

У статті "Поточні фінансові інвестиції" відображають фінансові інвестиції на термін, який не перевищує один рік, які можуть бути вільно реалізовані у будь-який момент (окрім інвестицій, які є еквівалентами грошових коштів).

У статті "Грошові кошти і їх еквіваленти" відображаються засоби в касі, на поточних і інших рахунках в банках, які можуть бути використані для поточних операцій, а також еквіваленти грошових коштів. У цій статті окремо приводяться засоби в національній і іноземній валютах. Засоби, які не можна використовувати для операцій впродовж одного року починаючи з дати Балансу або впродовж операційного циклу унаслідок обмежень, слід вимикати з складу оборотних активів і відображати як необоротні активи.

У статті "Інші оборотні активи" відображаються суми оборотних активів, які не можуть бути включені в приведені вище статті розділу "Оборотні активи".

III розділ Активу Балансу "Витрати майбутніх періодів"

У складі витрат майбутніх періодів відбиваються витрати, які мали місце впродовж поточного або попередніх звітних періодів, але належать до подальших звітних періодів.

Пасив Балансу

І розділ Пасиву Балансу "Власний капітал"

У статті "Статутній капітал" приводиться зафіксована в засновницьких документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) в капітал підприємства.

У статті "Пайовий капітал" приводиться сума пайових внесків членів союзів і інших підприємств, яка передбачена засновницькими документами.

У статті "Додатковий вкладений капітал" акціонерні суспільства показують суму, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їх номінальну вартість.

У статті "Інший додатковий капітал" відображаються сума дооцінки необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб, і інші види додаткового капіталу.

У статті "Резервний капітал" приводиться сума резервів, створених, згідно чинному законодавству або засновницьким документам, за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.

У статті "Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)" відображається або сума прибули, реінвестована в підприємство, або сума непокритого збитку. Сума непокритого збитку приводиться в дужках і віднімається при визначенні підсумку власного капіталу.

У статті "Несплачений капітал" відображається сума заборгованості власників (учасників) по внесках в Статутній капітал. Ця сума приводиться в дужках і віднімається при визначенні підсумку власного капіталу.

У статті "Вилучений капітал", господарські суспільства відображають фактичну собівартість акцій власної емісії або доль, викуплених суспільством у його учасників. Сума вилученого капіталу приводиться в дужках і підлягає відніманню при визначенні підсумку власного капіталу.

II розділ Пасиву Балансу "Забезпечення майбутніх витрат і платежів"

У статті "Забезпечення виплат персоналу" відображаються нараховані в звітному періоді майбутні витрати і платежі (витрати на оплату майбутніх відпусток, гарантійні зобов'язання і т.п.), величина яких на дату складання Балансу може бути визначена тільки шляхом попередніх (прогнозованих) оцінок.

У статті "Цільове фінансування" відображаються залишки засобів цільового фінансування і цільових надходжень, отримані з бюджету і інших джерел.

III розділ Пасиву Балансу "Довгострокові зобов'язання"

У статті "Довгострокові кредити банків" показується сума заборгованості підприємства банкам по отриманих від них позиках, яка не є поточним зобов'язанням.

У статті "Довгострокові фінансові зобов'язання" приводиться сума довгострокової заборгованості підприємства за зобов'язанням щодо залучення позикових засобів (окрім кредитів банків), на які нараховуються відсотки.

У статті "Відстрочені податкові зобов'язання" показується сума податків на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах унаслідок тимчасової різниці між обліковою і податковою базами оцінки.

У статті "Інші довгострокові зобов'язання" показується сума довгострокових зобов'язань, які не можуть бути включені в інші статті розділу "Довгострокові зобов'язання".

IV розділ Пасиву Балансу "Поточні зобов'язання"

У статті "Короткострокові кредити банків" відображається сума поточних зобов'язань підприємства перед банками по отриманих від них позиках.

У статті "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями" показується сума довгострокових зобов'язань, яка підлягає погашенню впродовж 12 місяців з дати складання Балансу.

У статті "Векселя видані" показується сума заборгованості, на яку підприємство видало векселі на забезпечення поставачань (робіт, послуг) поставачальників, підрядчиків і інших кредиторів.

У статті "Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги" показується сума заборгованості поставачальникам і підрядчикам за матеріальні цінності, виконані роботи і отримані послуги (окрім заборгованості, забезпеченої векселями).

У статті "Поточні зобов'язання по отриманих авансах" відображається сума авансів, отриманих від інших осіб в рахунок майбутніх поставок продукції, виконання робіт (послуг).

У статті "Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом" показується заборгованість підприємства по всіх видах платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства.

У статті "Поточні зобов'язання по позабюджетних платежах" показується заборгованість по внесках до позабюджетних фондів, передбачених чинним законодавством.

У статті "Поточні зобов'язання по страхуванню" відображається сума заборгованості по відрахуваннях до Пенсійного фонду, на соціальне страхування, страхування майна підприємства і індивідуальне страхування його працівників.

У статті "Поточні зобов'язання по оплаті праці" відображається сума заборгованості підприємства по оплаті праці працівникам свого підприємства (на дату складання Балансу).

У статті "Поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками" відображається заборгованість підприємства його учасникам (засновникам), пов'язана з розподілом прибутку (дивіденди і т.п.) і формуванням статутного капіталу.

У статті "Поточні зобов'язання за внутрішніми розрахунками" відображається заборгованість підприємства зв'язаним сторонам і кредиторська заборгованість за внутрішніми розрахунками.

У статті "Інші поточні зобов'язання" відображаються суми зобов'язань, які не можуть бути включені в інші статті, приведені в IV розділі "Поточні зобов'язання".

У розділ Пасиву Балансу "Доходи майбутніх періодів" (статті відсутні).

До складу доходів майбутніх періодів включаються доходи, отримані впродовж поточного або попередніх звітних періодів, які відносяться до подальших звітних періодів.

У Балансі відображаються активи, зобов'язання і власний капітал підприємства. Підсумок активів Балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань і власного капіталу.

Метою складання Балансу є надання користувачам повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату.

Кожен розділ складається із статей відповідно об'єктам бухгалтерського обліку і рахунків. У активі відображаються залишки по рахунках класів 1-3, в пасиві - класів 4-6. Рахунки класів 7-9 призначені для складання форми № 2 фінансових звітності "Звіт про фінансові результати".

3.2. Види бухгалтерських балансів

Види бухгалтерських балансів підрозділяються за наступними ознаками: формам власності, часу складання, об'єму інформації, характеру діяльності об'єкту віддзеркалення, джерелам складання.

По формах власності баланси підрозділяють на державні, кооперативні, колективні, приватні, змішаних і спільних підприємств, громадських організацій.

За часом складання баланси підрозділяються на вступні, поточні, розділові, об'єднуючі, ліквідаційні.

Вступні баланси складаються на момент виникнення підприємства (указується капітал на момент початку діяльності підприємства).

Поточні баланси складаються у встановлені терміни періодично протягом всього часу роботи підприємства. Поточні баланси підрозділяються на початкові, проміжні і завершальні. Початковий баланс складається на початок звітного року, а завершальний - на кінець звітного року. Проміжний баланс складається протягом звітного року.

Розділові баланси складаються при дробленні організації на дрібніші підприємства.

Об'єднувальний баланс складається при об'єднанні (злитті) два і більш за підприємства в одне.

Ліквідаційний баланс складається при ліквідації підприємства. Він підрозділяється на вступний, такий, що складається на початок ліквідації підприємства, проміжний, такий, що складається за період ліквідації підприємства, і завершальний, такий, що складається на кінець періоду ліквідації.

За об'ємом інформації баланси підрозділяються на індивідуальні, зведені і консолідовані.

Індивідуальний баланс складається на основі поточного бухгалтерського обліку окремої самостійної юридичної особи.

Зведений баланс складається на підставі підсумовування відповідних сум по статтях індивідуальних балансів з підбиттям підсумків рівності, по активу і пасиву балансу. Дані, відображені по рядках зведеною балансу, характеризують стан активів і пасивів в цілому всіх підприємств, по яких складається даний баланс.

Консолідований баланс відображає активи і пасиви діяльності юридичної особи і його дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

По характеру діяльності баланси підрозділяються на основні і неосновні.

Баланс основної діяльності складається по діяльності, яка здійснюється за профілем підприємства, його статутом.

Підприємства, які займаються неосновною діяльністю, складають свій окремий баланс.

За джерелами складання баланси підрозділяються на інвентарні, книжні і генеральні.

Інвентарні баланси складаються на підставі опису господарських засобів підприємства.

Книжковий баланс складається тільки на підставі поточного бухгалтерського обліку без попереднього контролю їх шляхом інвентаризації.

Генеральний баланс складається на підставі поточних даних і даних інвентаризації.

3.3. Вплив господарських операцій на баланс.

Під впливом господарських операцій, які відбуваються на підприємстві, склад засобів і джерел їх освіти постійно змінюється. Ці зміни відбиваються у вигляді збільшення або зменшення сум відповідних статей активу і пасиву балансу. Тому початковий стан засобів і їх джерел, показаний в балансі на початок звітного періоду, в результаті господарської діяльності не зберігається, а відповідно змінюється. При зміні окремих балансових статей рівність між загальними сумами засобів і їх джерелами не змінюється. Всі господарські операції залежно від впливу на стан засобів і джерел їх освіти розділяють на чотири типи. Схематична модель чотирьох типів господарських операцій представлена в табл. 3.2.

Таблиця 3.2 Математична модель змін в балансі, обумовлених господарськими операціями

Тип господарської операції	Математична модель змін в балансі
Операції 1 типу - переміщення наявних господарських засобів	1. $A+O-O=P$ Змінюється склад і структура засобів; підсумок балансу не змінюється
Операції 2 типу - зміни цільового призначення наявних джерел засобів господарств	2. $A=P+O-O$ Змінюється склад і структура джерел засобів; підсумок балансу не змінюється
Операції 3 типу - залучення в господарство засобів за рахунок певних джерел	3. $A+O=P+O$ Змінюється склад і структура активу і пасиву; підсумок балансу збільшується
Операції 4 типу - вилучення господарських засобів з одночасним вилученням відповідних джерел	4. $A-O=P-O$ Змінюється склад і структура активу і пасиву; підсумок балансу зменшується

Операції *першого* типу ведуть до змін тільки в активі балансу: через зменшення суми за однією статтею сума іншої підлоги збільшується, а сума балансу залишається незмінною. До цих операцій відносяться такі: "Отримані з поточного рахунку гроша в касу", "Відпущені у виробництво сировина і матеріали", "Видані з каси гроша підзвітним особам" і т.п.

Операції *другого* типу ваблять зміни лише в пасиві балансу: із зменшенням суми однієї статті пасиву сума інший збільшується, а сума балансу залишається незмінною. Для прикладу можна назвати такі операції: "Утриманий прибутковий податок із заробітної плати робочих і службовців".

Під впливом операції *третього* типу збільшуються статті активу і пасиву балансу, а також його загальна сума. До третього типу відносяться такі операції: "Отримані безкоштовно основні кошти", "Нарахована заробітна плата робочим і службовцем", "Отримана позика банку на виробничі потреби".

Операції *четвертого* типу зменшують відповідні статті обох частин балансу, а також його загальну суму. Наприклад, "Виплачена з каси заробітна плата робочим і службовцем", "Перераховано з поточного рахунку постачальникам за матеріали", "Перераховано з поточного рахунку для погашення позики банку".

Кожна господарська операція відбивається не менше чим в двох статтях балансу. Господарські операції приводять до рівнозначних, взаємозв'язаних змін у складі засобів підприємства і джерел їх освіти і разом з тим видозмінюють баланс, але рівність підсумків активу і пасиву не змінюється.

Складання Балансу на перше число кожного місяця, класифікація Активу і Пасиву по розділах і групах створюють можливість контролю за станом господарських засобів, джерел акціонерного суспільства, а також будь-якого іншого підприємства.

Приклади [Ткаченко, 41-46]:

Вплив на зміну засобів і їх джерел унаслідок господарських операцій показаний на прикладі балансового узагальнення.

Баланс акціонерного підприємства (початковий)

АКТИВ		ПАСИВ	
Назва статті	Сума тис. грн.	Назва статті	Сума тис. грн.
1	2	3	4
Основні засоби	5690	Статутний капітал	200
Виробничі запаси	1975	Резервний капітал	8750
Незавершене виробництво	2910	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	2450
Готова продукція	2050	Кредиторська заборгованість за	2725

		товари, роботи і послуги	
Грошові кошти в національній валюті	1600	Розрахунки по оплаті праці	100
БАЛАНС	14225	БАЛАНС	14225

Операція *першого* типу. Відпущено з складу основних матеріалів для виготовлення продукції на суму 250 тис. грн. Ця операція зменшить запаси основних матеріалів на 250 тис. грн., і після зменшення залишок виробничих запасів складе $(1975 - 250) = 1725$ тис. грн. Одночасно використані матеріали збільшать незавершене виробництво на 250 тис. грн. $(2910 + 250)$ і складуть 3160 тис. грн.

Віддзеркалення господарських операцій першого типу змінює розмір окремих статей Активу Балансу шляхом переміщення однієї і тієї ж суми з однієї статті Активу в іншу без зміни підсумку Активу Балансу. Ця господарська операція торкнулася тільки активних статей Балансу, після чого підсумок Активу Балансу не зміниться, рівність між Активом і Пасивом не порушиться.

Баланс акціонерного суспільства після першої операції виглядатиме так:

АКТИВ		ПАСИВ	
Назва статті	Сума тис. грн.	Назва статті	Сума тис. грн.
1	2	3	4
Основні засоби	5690	Статутний капітал	200
Виробничі запаси	1725	Резервний капітал	8750
Незавершене виробництво	3160	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	2450
Готова продукція	2050	Кредиторська заборгованість за товари, роботи і послуги	2725
Грошові кошти в національній валюті	1600	Розрахунки по оплаті праці	100
БАЛАНС	14225	БАЛАНС	14225

Операція *другого* типу. Перераховано в Резервний капітал за рахунок прибутку 950 тис. грн. Ця господарська операція збільшить Резервний капітал і на ту ж суму зменшить прибуток. Сума Резервного капіталу складе $(8750 + 950) = 9700$ тис. грн., прибули - $(2450 - 950) = 1500$ тис. грн.

Унаслідок другої операції змінюється розмір окремих статей Пасиву Балансу за рахунок перегруповування джерел засобів підприємства. За рахунок зменшення одного джерела (Нерозподілений прибуток) збільшується інше

джерело (Резервний капітал) на одну і ту ж суму. Ця операція торкнулася тільки пасивних статей Балансу, після чого підсумок Пасиву Балансу не зміниться, рівновага між Активом і Пасивом Балансу також не порушиться.

Баланс акціонерного суспільства після другої операції виглядатиме так:

АКТИВ		ПАСИВ	
1	2	3	4
Назва статті	Сума тис. грн.	Назва статті	Сума тис. грн.
Основні засоби	5690	Статутний капітал	200
Виробничі запаси	1725	Резервний капітал	9700
Незавершене виробництво	3160	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1500
Готова продукція	2050	Кредиторська заборгованість за товари, роботи і послуги	2725
Грошові кошти в національній валюті	1600	Розрахунки по оплаті праці	100
БАЛАНС	14225	БАЛАНС	14225

Операція *третього* типу. На склад акціонерного суспільства поступили основні матеріали від постачальників на суму 35 тис. грн. Унаслідок цієї господарської операції збільшуються виробничі запаси - стаття Активу Балансу складе $(1725 + 35) = 1760$ тис. грн. Оскільки матеріали поступили від постачальників, а оплата постачальникам не проведена, то заборгованість постачальникам за матеріали в Пасиві Балансу збільшиться і складе $(2725 + 35) = 2760$ тис. грн. Віддзеркалення господарських операцій такого типу збільшує балансові статті господарських засобів підприємства і їх джерел на однакову суму, а внаслідок цього збільшиться підсумок Активу і Пасиву Балансу на одну і ту ж суму, але рівність між Активом і Пасивом не порушиться.

Складемо Баланс після третьої операції:

АКТИВ		ПАСИВ	
Назва статті	Сума тис. грн.	Назва статті	Сума тис. грн.
I	2	3	4
Основні засоби	5690	Статутний капітал	200
Виробничі запаси	1760	Резервний капітал	9700

Незавершене виробництво	3160	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1500
Готова продукція	2050	Кредиторська заборгованість за товари, роботи і послуги	2760
Грошові кошти в національній валюті	1600	Розрахунки по оплаті праці	100
БАЛАНС	14260	БАЛАНС	14260

Операція *четвертого* типу. Акціонерне суспільство перерахувало з рахунку "Грошові кошти в національній валюті" заборгованість постачальникам в сумі 1450 тис. грн. Унаслідок віддзеркалення четвертої господарської операції зменшуються балансові статті господарських засобів підприємства з одночасним зменшенням їх джерел на однакову суму з одночасним зменшенням підсумку Балансу по Активу і Пасиву. Рівність між Активом і Пасивом не порушиться. Унаслідок цієї операції в Балансі по статті Активу "Грошові кошти в національній валюті" відбудеться зменшення на суму 1450 тис. грн. і складе $(1600 - 1450) = 150$ тис. грн., а в Пасиві Балансу стаття "Кредиторська заборгованість за товари, роботи і послуги" зменшиться на 1450 тис. грн. і складе $(2760 - 1450) = 1310$ тис. грн.

Баланс після четвертої операції матиме такий вигляд:

АКТИВ		ПАСИВ	
Назва статті	Сума тис. грн	Назва статті	Сума тис. грн
1	2	3	4
Основні засоби	5690	Статутний капітал	200
Виробничі запаси	1760	Резервний капітал	9700
Незавершене виробництво	3160	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1500
Готова продукція	2050	Кредиторська заборгованість за товари, роботи і послуги	1310
Грошові кошти в національній валюті „„	150	Розрахунки по оплаті праці	100
БАЛАНС	12810	БАЛАНС	12810

Література по темі 3

[Гура, 45-49; Верхоглядова, 28-34; Ткаченко, 31-46; Кравець, 55-74]

ТЕМА 4. СИСТЕМА РАХУНКІВ І ПОДВІЙНИЙ ЗАПИС

- 4.1. Поняття бухгалтерських рахунків
 - 4.2. Види бухгалтерських рахунків
 - 4.3. Подвійний запис як елемент методу бухгалтерського обліку
 - 4.4. Синтетичні и аналітичні рахунки. Субрахунки. Забалансові рахунки.
- Література з теми 4

4.1. Поняття бухгалтерських рахунків

Бухгалтерські рахунки - це спосіб узагальнення по економічно однорідних групах поточного обліку активів, капіталу, зобов'язань, витрат і доходів підприємства.

Для кожного об'єкту бухгалтерського обліку відкривається окремий рахунок.

Рух господарських засобів і їх джерел відображається в обліку у вигляді збільшення або зменшення відповідного об'єкту обліку.

Збільшення і зменшення засобів і їх джерел відображаються на рахунках роздільно: якщо збільшення даного об'єкту відображається на одній стороні рахунку, то зменшення цього об'єкту - на протилежній стороні. Тому рахунки мають двосторонню форму, тобто розділені на дві частини: ліва сторона рахунку називається **дебет**, права - кредит.

Схемний рахунок прийнято зображати так (мал. 4.1):

Рахунок	назва рахунку
Д-т	К-т

Малюнок 4.1 – Схемне зображення рахунку

Підсумки записаних сум операцій в кожній частині рахунку називають оборотами. Оборот - це сума змін, які мали місце в дебеті і кредиті рахунку за обліковий період (місяць, квартал, рік). Тому розрізняють дебетовий і кредитовий обороти.

Для того, щоб мати повне уявлення про об'єкт, що враховується, при відкритті рахунку на ній указують, перш за все, початковий стан засобів, джерел, процесів або розрахунків, тобто залишок на початок облікового періоду або початкове **сальдо** (від італ. soldo - розрахунок; тут - надлишок).

В процесі обліку на рахунках відображають господарські операції, причому збільшення даного об'єкту записують в одній частині рахунки, а зменшення - в іншій (протилежною), тобто відображають обороти по дебету і кредиту рахунку.

Потім на підставі даних про початковий залишок і зміни впродовж звітного періоду (дебетовий і кредитовий обороти) підраховують залишок на кінець періоду (визначають кінцеве сальдо).

Термін «відкрити рахунок» означає: у призначеній для цього формі записати назву рахунку і стан об'єкту, що враховується, на початок облікового періоду.

Для визначення кінцевого сальдо до суми початкового сальдо додають оборот, що означає збільшення по даному рахунку і віднімають оборот, що означає зменшення по цьому рахунку:

Якщо в результаті цих обчислень отримаємо «нуль», тобто залишок на кінець відсутній, то рахунок називається закритим, або говорять, що він має нульове сальдо.

У теорії бухгалтерського обліку рахівниць зображають у вигляді великої букви Т (Т-рахунок), при цьому ліва сторона рахунку називається "Дебетом" (скорочено Д-т або Дт), а справа - "Кредит" (К-т, Кт).

Дані бухгалтерського обліку, відображені в документах, повинні бути згруповані по видах активів і об'єктів бухгалтерського обліку. Це необхідно для визначення залишків надходження і убування по кожному об'єкту обліку. З цією метою відкриваються бухгалтерські рахунки.

Д-т	К-т
Сальдо початкове	
Обороти дебетові	Обороти кредитові
Сальдо кінцеве	

Дебет (від лати. debet - винен) - ліва сторона бухгалтерського рахунку.

Кредит (від лати. kredit - вірити) - права сторона рахунку.

Сальдо - залишок по рахунку на початок або кінець періоду; в більшості випадків кінцеве сальдо по рахунках визначають в кінці кожного місяця.

Обороти - зміни по дебету і кредиту рахунків в результаті господарських операцій.

Рахунки відкриваються для кожного об'єкту бухгалтерського обліку. При цьому рахунку для обліку активів побудовані таким чином, що в них збільшення активів відображається по дебету, а зменшення - по кредиту; на рахунках капіталу і зобов'язань, навпаки, збільшення відображається по кредиту, а зменшення - по дебету.

4.2. Види бухгалтерських рахунків

Щодо балансу бухгалтерські рахунки бувають активні (А), пасивні (П) і активно-пасивні (А-П).

Активні рахунки - рахунку для обліку наявності і руху активів і витрат підприємства; в основному, вони відкриваються для статей активу балансу; збільшення активів відображається по дебету рахунку, зменшення - по кредиту, сальдо дебетове.

Пасивні рахунки - рахунку для обліку капіталу, зобов'язань і доходів підприємства, відкриваються, головним чином, для статей пасиву балансу; збільшення відображається по кредиту, зменшення - по дебету рахунку, сальдо кредитове.

Активно-пасивні рахунки - це рахунки, для яких може бути і дебетове, і кредитове сальдо (головним чином, це рахунки розрахунків і фінансових результатів).

Визначення кінцевого сальдо активного рахунку:

Сальдо кінцеве = Сальдо початкове дебетове + Обороти по дебету - Обороти по кредиту.

Визначення кінцевого сальдо пасивного рахунку:

Сальдо кінцеве = Сальдо початкове кредитове + Обороти по кредиту - Обороти по дебету.

Приклади

Активний рахунок

Д-т		К-т	
20 "Виробничі запаси"			
Сальдо початкове	100		
1) Отримано від постачальників	500	2) Передано у виробництво	450
2) Отримано від постачальників	750	4) Передано у виробництво	600
Сальдо кінцеве	300		
Сальдо кінцеве = 100 + (500 + 750) - (450 + 600) = 300			

Пасивний рахунок

Д-т		К-т	
60 "Короткострокові позики банку"			
		Сальдо початкове	95 (наш борг банку)
2) Погашена позика	200	1) Отримана позика банку	180
		Сальдо кінцеве	75
Сальдо кінцеве = 95 + 180 - 200 = 75			

Активно-пасивний рахунок

Д-т		К-т	
372 "Розрахунки підзвітними особами"	з		
Сальдо		150 (борг підзвітної особи)	1) Списано з підзвітного лиця борг 140
2) Видано в підзвітну суму другій особі	220	3) Друга підзвітна особа представила авансовий звіт на 250 грн.	250
Розгорнене сальдо 10- боргу першої підзвітної особи		30 - борг підприємства перед другою підзвітною особою	
		Згорнуте сальдо	20

По рахунках розрахунків сальдо визначається розгорнений - по кожному дебіторові або кредиторові, а потім згущується.

4.3. Подвійний запис як елемент методу бухгалтерського обліку

Розглянемо, як господарські операції відображаються на бухгалтерських рахунках. Тут існує чітка і гармонійна закономірність - кожна операція викликає зміни не міні чим на двох рахунках одночасно.

Наприклад:

1) Отримали матеріали - збільшення дебету субрахунку 201 "Сировина і матеріали", але одночасне збільшення довга перед постачальниками по кредиту рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками".

2) Отримали гроші в касу з рахунку в банці - збільшення по дебету рахунку 30 "Каса" і зменшення на ту ж суму по кредиту рахунку 31 "Рахунку в банках".

Таким чином, сума кожної операції відображається одночасно по дебету одного (або декілька) рахунків і по кредиту іншого (чи декілька) рахунку. У цьому полягає суть такого елемента методу бухгалтерського обліку, як подвійний запис.

Подвійний запис означає, що кожна господарська операція записується на бухгалтерських рахунках два або більше рази.

Подвійний запис господарських операцій приводить до виникнення взаємозв'язку між рахунками. Цей зв'язок називається кореспонденцією рахунків, а взаємозв'язані рахунки - що кореспондують.

Кореспонденція рахунків - це взаємозв'язок між бухгалтерськими рахунками унаслідок відображення на них господарських операцій.

Вказівки рахунків, один з яких дебетується, а інший - кредитується для відображення господарської операції, називається **конттировкою** (від итал. conto - рахунок).

Запис на обліковій формі (бланку) кореспондуючих рахунків з вказаною сумою операції називається **розрахунковою формулою**.

Якщо гроші отримані з банку в касу, то по цій операції рахунок 30 "Каса" кореспондує з рахунком 31 "Рахунку в банка" і навпаки. У Інструкції до плану рахунків для кожного рахунку приведений перелік тих рахунків, з якими він може кореспондувати по дебету і кредиту.

Кожну господарську операцію треба відобразити на рахунках бухгалтерського обліку, тобто записати її суму по дебету і кредиту відповідних рахунків. Це називається зробити **бухгалтерську проводку**.

Бухгалтерська проводка - це відображення господарської операції і її суми на бухгалтерських рахунках з вказівкою, які рахунки дебетуються, а які кредитуються.

Щоб зробити бухгалтерську проводку, треба:

- 1) визначити економічний зміст операції;
- 2) вирішити, які рахунки беруть участь в проводці;
- 1) визначити характеристику рахунків (А, П, А-П) і вирішити, на якому рахунку зміни відображати по дебету, а на якому - по кредиту;
- 3) записати проводку.

Приклад:

Отриманий гроші з банку в касу - субрахунок 311 і рахунок 30, активні, на рахунку 30 – збільшення по дебету, на субрахунку 311 - зменшення по кредиту. У бухгалтерському обліку записують так:

Д-т 30 К-т 311.

Приклади бухгалтерських проводок на отримання або витрачання грошей:

1. Отримана короткострокова позика банку на поточний рахунок:

Д-т 311 К-т 60.

Сплачена позика банку з поточного рахунку: Д-т 60 К-т 311.

Видані гроші з каси під звіт: Д-т 372 К-т 30.

Повернені в касу невитрачені залишки підзвітних сум: Д-т 30 К-т 372.

Виплачена з каси заробітна плата: Д-т 661 К-т 30.

Отримані виробничі запаси від постачальника: Д-т 20 К-т 63.

7. Сплачені рахунки постачальника з поточного рахунку: Д-т 63 К-т 311.

8. Отримана оплата від покупців: Д-т 311 К-т 36.

9. Повернені гроші з каси в банк: Д-т 311 К-т 30.

Бухгалтерські записи (проводки) бувають **простими** і складними.

Бухгалтерська проводка, яка стосується лише двох рахунків (одного по дебету, іншого - по кредиту), називається простою. Якщо ж проводка торкається три і більше рахунків, вона називається складною.

Суть *контрольної функції* подвійного запису полягає в рівності підсумків записів в дебеті всіх рахунків і підсумків записів в кредиті всіх рахунків. Ця рівність витікає з самої природи принципу подвійного і двостороннього запису: якщо кожна операція відображається в дебеті одного рахунку і в кредиті іншого на одну і ту ж суму, то і підсумки цих записів повинні бути рівними. Відсутність же такої рівності є, безумовно, сигналом до пошуку помилки, допущеної в записах.

4.4. Синтетичні і аналітичні рахунки. Субрахунки. Забалансові рахунки.

За способом групування і узагальнення облікових даних бухгалтерські рахунки підрозділяються на синтетичні і аналітичні.

Синтетичні рахунки - це балансові рахунки, які узагальнюють облік господарської діяльності підприємства. Синтетичні рахунки призначені для обліку інформації в узагальненому вигляді і в грошовому вимірнику.

Облік наявності і змін сукупності економічно однорідних господарських засобів і джерел їх освіти в грошовому вимірнику називається **синтетичним обліком**. Облік на синтетичних рахунках використовують при заповненні Балансу підприємства і відповідних форм звітності. До синтетичних відносяться рахунки "Основні засоби", "Нематеріальні активи", "Сировина і матеріали", "Паливо", "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками" і ін.

Для детальної характеристики об'єктів бухгалтерського обліку використовуються **аналітичні рахунки**, в яких, окрім вартісного (грошового) вимірника, використовуються натуральні і трудові вимірники. Прикладом аналітичних рахунків можуть бути: до синтетичного рахунку "Основні засоби" - "Споруда 1", "Споруда 2" і т.д.; до синтетичного рахунку "Сировина і матеріали" на цукровому заводі - "Сахарная буряк", "Вода", "Хімікати" і т.д.; до синтетичного рахунку "Паливо"- рахунку "Газ", "Вугілля" по марках, "Дрова" і др.; до синтетичного рахунку "Розрахунки по оплаті праці" - рахунки "Бандурко А.И.", "Ткаченко И.О." і ін. Облік наявності і змін окремих видів і об'єктів господарських засобів, а також джерел їх освіти з використанням різних вимірників називається **аналітичним обліком**.

Між синтетичними і аналітичними рахунками існує нерозривний зв'язок, тобто на аналітичних рахунках відбиваються ті ж зміни, що і на синтетичних, але детальніше; значення дебету і кредиту кожного аналітичного рахунку ті ж, що і синтетичного рахунку: сума сальдо, сума оборотів на дебеті, сума оборотів на кредиті всіх аналітичних рахунків даної групи відповідно дорівнюють сальдо, обороту на дебеті і обороту на кредиті синтетичного рахунку. Тому загальні підсумки записів на аналітичних рахунках повинні відповідати сумам, записаним на синтетичних рахунках бухгалтерського обліку.

На рахунках бухгалтерського обліку всі господарські операції записуються в послідовності їх здійснення, тобто в хронологічному порядку. Така реєстрація господарських операцій отримала назву *хронологічного запису*.

Для більшої деталізації в синтетичний облік нерідко вводяться субрахунки. Субрахунок - це синтетичний рахунок другого порядку. Характерна особливість субрахунків полягає в тому, що на них, як правило, немає необхідності робити записи. Дані на субрахунках отримують групуванням аналітичних рахунків при складанні оборотних відомостей. Наприклад, головний (першого порядку) синтетичний рахунок "Розрахунки з покупцями і замовниками" складається з субрахунків "Розрахунки з вітчизняними партнерами", "Розрахунки з іноземними партнерами".

До *забалансових рахунків* відносяться рахунки "Орендовані необоротні активи", "Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні", "Устаткування, прийняте для монтажу" і ін., тобто рахунки, на яких враховуються цінності, що не належать підприємству; метод подвійного запису не використовується; під час вступу матеріальних цінностей забалансовий рахунок дебетується, а при використанні - кредитується.

Таким чином, за допомогою рахунків бухгалтерського обліку забезпечується однакове віддзеркалення господарських операцій у всіх галузях народного господарства України (на підприємствах з різними формами власності), що забезпечує зіставлення облікових показників окремих організацій, підприємств і навіть галузей народного господарства.

Література з теми 4

[Гура, 36-45; Ткаченко, 47-52; Лішиленко, 38-44, 76-81; Трохименко, 78-93]

ТЕМА 5. КЛАСИФІКАЦІЯ І ПЛАН РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

- 5.1. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку
 - 5.2. Узагальнення даних поточного обліку
 - 5.3. План рахунків бухгалтерського обліку
 - 5.4. Взаємозв'язок між рахунками та балансом
 - 5.5. Відображення на рахунках бухгалтерського обліку процесу заготівлі, виробництва та реалізації
- Література з теми 5

5.1. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку

Важливе значення для здійснення контролю і аналізу господарської діяльності підприємств має класифікація рахунків бухгалтерського обліку.

Велика кількість рахунків, необхідних для обслуговування потреб управління ринковою економікою країни (за станом на 01.01.2002 р. наш план рахунків містить 86 синтетичних рахунків), різноманітність об'єктів, які враховуються на них, відмінності в будові рахунків, - в змісті записів по дебету і кредиту рахунків, в характері сальдо, - об'єктивно викликають необхідність класифікації рахунків, тобто групування їх за певними ознаками в однорідні групи.

Всі рахунки бухгалтерського обліку класифікуються за різними ключовими ознаками:

- по відношенню до балансу;
- по ступеню узагальнення облікової інформації;
- по економічному змісту;
- за призначенням і структурі.

По відношенню до балансу розрізняють рахунки **активні**, пасивні і активно-пасивні.

Основні активні рахунки служать для обліку грошових і матеріальних коштів, а також для розрахунків з дебіторами. У цих рахунках сальдо дебетове.

Основні пасивні рахунки застосовуються для обліку стану і зміни фондів, отриманого фінансування і розрахунків з кредиторами. У цих рахунках як початкове, так і кінцеве сальдо - кредитове.

Активно-пасивні рахунки застосовуються у випадках, коли різного роду розрахунки не можна відображати ні на активному, ні на пасивному рахунку, тобто коли одне і те ж підприємство є то дебітором, то кредитором.

По ступеню узагальнення облікової інформації розрізняють **синтетичні** і **аналітичні** рахунки.

За допомогою економічної класифікації визначають:

перелік рахунків, які слід використовувати на підприємствах даної області;

який саме об'єкт може враховуватися на даному рахунку;

які рахунки слід застосовувати для всесторонньої характеристики конкретного об'єкту.

Характерною ознакою економічної класифікації є визначення переліку рахунків, які слід застосовувати на підприємствах конкретної області. Економічна класифікація покладена в основу побудови плану рахунків.

Залежно від **економічного змісту** об'єктів обліку рахунку підрозділяються на три групи:

рахунки обліку господарських засобів (майна);

рахунки обліку джерел господарських засобів (власного капіталу і зобов'язань);

рахунки обліку господарських процесів.



Малюнок 5.1. Класифікація балансових рахунків по економічному змісту.

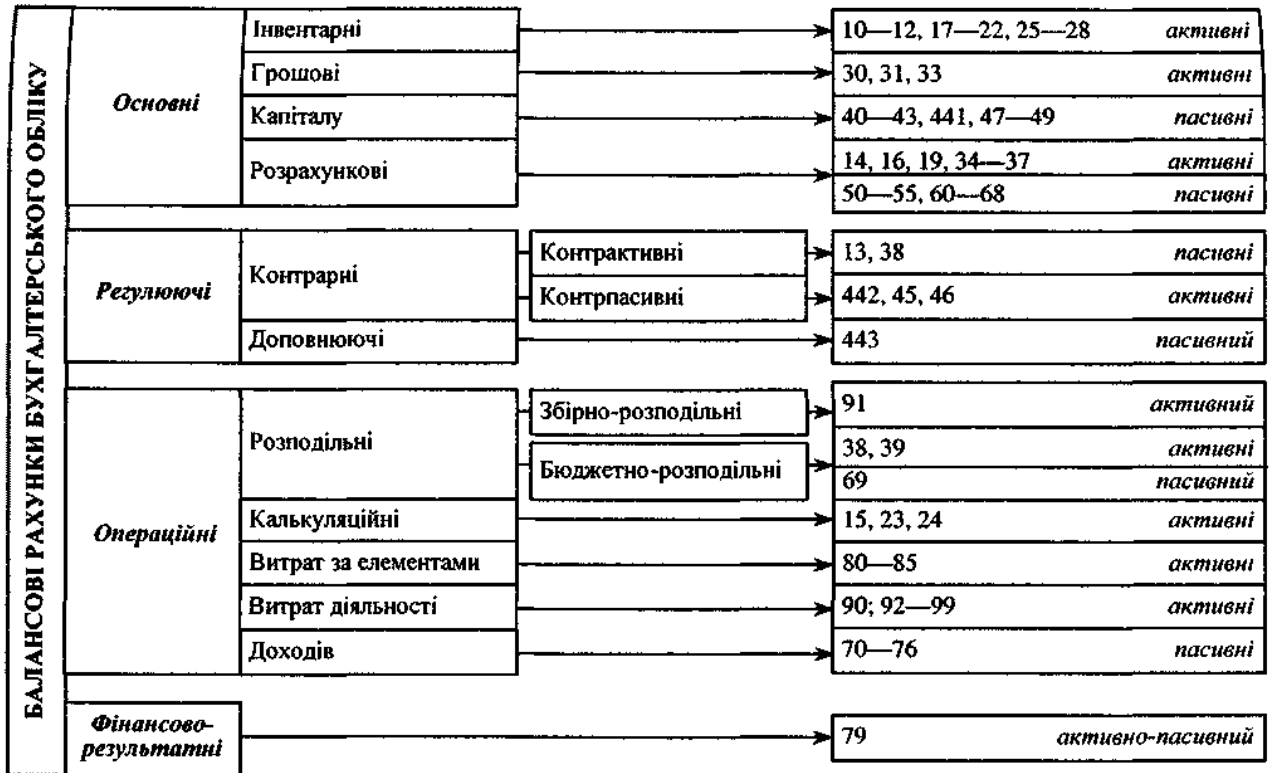
За допомогою структурної класифікації визначають:

для отримання яких показників призначений кожен рахунок;

як вони будуються - вміст записів в дебеті і кредиті рахунку, характер сальдо;

особливості рахунків, властиві їм якісні ознаки.

Обидві класифікації тісно зв'язано між собою і, доповнюючи один одного, охоплюють всі бухгалтерські рахунки.



Малюнок 5.2. Класифікація балансових рахунків за призначенням і будові (структурна)

Класифікація рахунків *за призначенням і структурі* полегшує вивчення особливостей окремих видів рахунків і дозволяє з'ясувати їх властивості. За цією ознакою рахунки підрозділяються на:

- основні;
- регулюючі;
- операційні;
- фінансово-результатні

Основні рахунки бувають інвентарні, грошові, капіталу, розрахункові.

Інвентарні – рахунку 10 «Основні засобів», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи»; 17 «Відстрочені податкові активи», 18 «Інші необоротні активи», 20 «Виробничі запаси», 21 «Тварини гна вирощуванні і відгодівлі», 22 «Малоцінні і быстроизнашивающиеся предмети»; 25 «Напівфабрикати», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 28 «Товари». Вони є активними.

Грошові – 30 «Каса», 31 «Рахунку в банках», 33 «Інші грошові кошти». Активні.

Капіталу – 40 «Статутною капітал», 41 Пайовий капітал», 42 «Додатковий капітал», 43 «Резервний капітал»; 441 «Нерозподілений прибуток», 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», 48 «Цільове фінансування і цільові надходження», 49 «Страхові резерви». Пасивні.

Розрахункові – 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», 16 «Довгострокова дебіторська заборгованість», 19 «Гудвіл при придбанні», 34 «Короткострокові векселі отримані», 35 «Поточні фінансові інвестиції», 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами», - активні, 50 «Довгострокові позики», 51 «Довгострокові векселі видані», 52 «Довгострокові зобов'язання по облігаціях», 53 «Довгострокові зобов'язання по оренді», 54 «Відстрочені податкові зобов'язання», 55 «Інші довгострокові зобов'язання», 60--68, що визначають поточні зобов'язання, - пасивні.

Регулюючими рахунками є рахунки, які призначені для уточнення оцінки окремих видів господарських засобів і їх джерел. Самостійного значення регулюючі рахунки не мають, вони завжди пов'язані з іншими рахунками і є засобом детальнішого, розгорненого віддзеркалення операцій і коректування їх оцінки. Залежно від того, збільшує або зменшує регулюючий рахунок оцінку, вказану в основному рахунку, розрізняються додаткові (доповнюючі) і контрарні регулюючі рахунки.

Додатковий регулюючий (443, пасивні) рахунок завжди збільшує оцінку основного рахунку. Якщо основний рахунок буде активним, то додатковий до нього буде також активним і матиме дебетове сальдо; і навпаки, додатковим до пасивного рахунку буде рахунок з кредитовим залишком, який і в Балансі буде також показаний в Пасиві, тобто з кредитовим сальдо.

Для отримання фактичної величини вартості об'єкту по основному рахунку, регульованому додатковим рахунком, їх залишки потрібно скласти. Наприклад, по рахунку "Сировина і матеріали" сальдо на 1-е число по дебету складає 225 тис. грн., а по рахунку "транспортне-заготовчі витрати" - 24 тис. грн. Щоб отримати фактичну собівартість придбаних матеріалів, потрібно підсумовувати залишки по цих двох рахунках: $225 + 24 = 249$ тис. грн. Це і буде фактичною собівартістю залишку по рахунку "Сировина і матеріали".

Для отримання повної величини залишку по пасивному рахунку, регульованому додатковим рахунком, їх суми також необхідно скласти. Наприклад, якщо в Пасиві Балансу по статті "Статутний капітал" (на державному підприємстві) числиться сума 1500 тис. грн., а по додатковій статті "Цільове фінансування" (передбачених державним планом для поповнення оборотних коштів) показаний приріст цього фонду в сумі 250 тис. грн., то для визначення загального розміру Статутного капіталу їх залишки потрібно підсумовувати: $1500 + 250 = 1750$ тис. грн.

Регулюючий контрарний рахунок уточнює оцінку основного рахунку у бік зменшення і в Балансі відбивається з мінусовим знаком. Так, якщо основний регулюючий рахунок активний, то контрарний до нього буде пасивним. Такий регулюючий рахунок називається контрактивним, тобто що протистоїть активному рахунку. Якщо ж основний регулюючий рахунок пасивний, то що протистоїть йому регулюючий рахунок буде активним, тобто контрпасивним.

Контрактивний рахунок (13, 38, пасивні) має кредитове сальдо, а контрпасивний (442, 45, 46, - активні) - дебетове.

Для отримання реальної оцінки по основному активному рахунку, регульованому контрактивним рахунком, потрібно визначити різницю між залишками по цих рахунках.

Пояснимо викладене прикладами.

Якщо на підприємстві (у Активі Балансу Ф.1) показана первинна вартість основних засобів в сумі 10600 тис. грн., а знос цих засобів нарахований в сумі 3200 тис. грн., то для отримання залишкової вартості основних засобів потрібно знайти різницю між залишками цих рахунків. Отримаємо $10600 - 3200 = 7400$ тис. грн.

Для отримання реальної оцінки по пасивному рахунку, регульованому контрпасивним рахунком, потрібно знайти різницю між сумами цих рахунків. Наприклад, на пасивному рахунку "Нерозподілений прибуток" числиться 2100 тис. грн., а на активному рахунку "Прибуток, використаний в звітному періоді", - 1850 тис. грн. Щоб отримати прибуток, нерозподілений в звітному році, потрібно знайти різницю між сумами цих рахунків: $2100 - 1850 = 250$ тис. грн.

Операційні рахунки підрозділяються на розподільні, калькуляційні, витрат по елементах, витрат діяльності, доходів.

Розподільні рахунки призначені для контролю за витратами підприємства і правильного їх включення в собівартість продукції. Розподільні рахунки використовуються для виявлення величини витрат і доходів кожного звітного періоду окремо. Ці рахунки використовуються перш за все для обліку витрат, вироблених в поточному звітному періоді за рахунок майбутніх звітних періодів, і доходів, отриманих в поточному періоді, але майбутніх звітних періодів, що відносяться до доходів. Часто підприємство для забезпечення нормальної роботи в майбутньому звітному періоді повинно проводити витрати в поточному періоді. До таких витрат відносяться орендна плата, що вноситься авансом за майбутній період, аванси по податках, витрати по добриву ґрунті, що окупаються впродовж декількох майбутніх звітних періодів, витрати на освоєння нових видів продукції, на гірничо-підготовчі роботи і т.д. Слід з'ясувати, що витрати, проведені за рахунок майбутнього часу, повинні бути відокремлені від витрат, що відносяться до поточного періоду. Без урахування такого розмежування доходів і витрат неможливо правильно визначити

фінансові результати, собівартість продукції (виконаних робіт, послуг), встановити величину витрат звернення в даному звітному періоді.

Для обліку витрат, вироблених в поточному звітному періоді, але що відносяться до майбутніх звітних періодів, використовується рахунок "Витрати майбутніх періодів".

Приклад. У грудні 2000 р. з "Поточних рахунків в національній валюті" сплачені витрати по освоєнню нових видів продукції за лютий-квітень 2001 р. в сумі 42 тис. грн. Запис цієї операції на бухгалтерських рахунках повинен бути проведений так, щоб ці витрати були рівномірно розподілені впродовж трьох місяців (лютий-квітень 2001 р.).

Запис в січні 2000 г.:

а) Дебет рахунку "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками" - 42 тис. грн.

Кредит рахунку "Поточні рахунки в національній валюті" - 42 тис. грн.;

б) Дебет рахунку "Витрати майбутніх періодів" - 42 тис. грн. Кредит рахунку "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками" - 42 тис. грн.

Запис в лютому 2001 р. (на 1/3 суми):

в) Дебет рахунку "Загально-виробничі витрати" або ін. -14 тис. грн.

Кредит рахунку "Витрати майбутніх періодів" - 14 тис. грн.

Аналогічні записи будуть зроблені в березні і квітні (пункт "в"). Таким чином, за станом на 1 травня 2001 р. рахівниця "Витрати майбутніх періодів" на суму 42 тис. грн. буде закритий.

На практиці буває, що в розпорядження підприємства вже в поточному звітному періоді поступають доходи, що відносяться до доходів майбутніх звітних періодів. Прикладом таких доходів може бути орендна плата, отримана авансом в рахунок платежів майбутніх звітних періодів. Доходи, так само, як і витрати, повинні бути чітко розділені між окремими звітними періодами. Для обліку доходів, отриманих в звітному періоді, але що відносяться до майбутнього часу, використовується рахунок "Доходи майбутніх періодів". Первинний запис здійснюється на кредиті цього рахунку, дебетовий же його оборот є перерахування сум доходів з настанням періодів, до яких ці доходи відносяться.

Приклад. Підприємство-орендодавець в грудні 2000 р. отримало від підприємства-орендаря орендну плату в сумі 90 тис. грн. за грудень 2000 р., січень і лютий 2001 р.

Записи на рахунках підприємства-орендодавця в грудні 2000 г.:

а) при отриманні орендної плати:

Дебет рахунку "Поточні рахунки в національній валюті" - 90 тис. грн.

Кредит рахунку "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками" - 90 тис. грн.;

б) віддзеркалення в обліку доходів майбутніх періодів - 90 тис. грн. Дебет рахунку "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками" - 90 тис. грн.

Кредит рахунку "Доходи майбутніх періодів" - 90 тис. грн.;

в) віддзеркалення в обліку доходів майбутніх періодів в декабрі 2000 р. по напрямках їх Використання - 30 тис. грн (1/3 от загальної суми):

Дебет рахунку "Доходи майбутніх періодів" - 30 тис. грн.

Кредит рахунку "Дохід від оренди активів" - 30 тис. грн.

Аналогічні записи (пункт "в") повинні бути здійснені в січні і лютому 2001 р. Станом на 1 березня рахунок по цій операції повинен бути закритий.

Відзначимо, що, окрім розглянутих рахунків доходів і витрат за рахунок майбутніх періодів, з метою правильного числення фінансових результатів діяльності підприємства використовуються рахунки для віддзеркалення витрат, що відносяться до поточного періоду, але ще не проведених. Прикладом може послужити рахунок "Забезпечення майбутніх витрат і платежів". Первинний запис по цьому рахунку проводиться по кредиту і означає величину витрат, що відносяться до поточного періоду, платежі по яких будуть, проте, вироблені в майбутніх звітних періодах. Записи по дебету цього рахунку проводяться з настанням цих майбутніх періодів.

Розподільні рахунки підрозділяються на збірно-розподільні і бюджетно-розподільні

До **збірно-розподільних рахунків** відносять рахунки, на яких збираються витрати по певному процесу з метою подальшого їх розподілу і відрахування на відповідні об'єкти обліку. На дебеті цих рахунків записуються всі проведені витрати, а з кредиту витрати списуються на відповідні рахунки, на яких калькулюється собівартість продукції. Сальдо такі рахунки не мають, після розподілу всіх витрат в кінці місяця рахівниця закривається. До них відносяться "Загально-виробничі витрати", "Адміністративні витрати", "Витрати на збут" і ін.

Бюджетний-розподільні рахунки застосовуються для розмежування витрат і доходів підприємства суміжних періодів між окремими бюджетами. До них відносяться активний рахунок 39 "Витрати майбутніх періодів", пасивний рахунок 69 "Доходи майбутніх періодів" і ін.

Калькуляційні рахунки застосовуються для обліку всіх витрат на виробництво продукції, робіт і послуг. До них відносяться рахунку 23 "Виробництво", 15 "Капітальні інвестиції". Залишок на цих рахунках може бути тільки дебетовим і означає витрати, що відносяться до незавершеного виробництва.

Витрати по елементах – 80-85, активні.

Витрат діяльності – 90, 92-99, активні.

Доходів – 70-76, пасивні.

Фінансово-результативні рахунки призначені для обліку прибули і збитків. У них відбиваються кінцеві висновки фінансове результати господарської діяльності підприємства. На дебеті фінансово-результативних рахунків показуються збитки, а на кредиті – прибуток. Якщо фінансово-результативний рахунок має дебетове сальдо, то він показує збиток. Якщо ж фінансово-результативний рахунок має кредитове сальдо, то це свідчить про наявність прибули.

Фінансово-результативний рахунок з дебетовим сальдо по характеру свого сальдо є активним. Фінансово-результативний рахунок з кредитовим сальдо є пасивним.

Активно-пасивні фінансово-результативні рахунки по дебету відображають збитки, а по кредиту - прибули. Прикладом активно-пасивного фінансово-результативного рахунку є рахунок "Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)", по дебету якого відбиваються всі збитки і втрати підприємства, а по кредиту - всі доходи і прибутки. Кредитове сальдо по цьому рахунку показує чистий прибуток, а дебетове - збиток.

Окрім балансових рахунків, в бухгалтерському обліку застосовуються **забалансові рахунки**. На забалансових рахунках враховуються активи, що не належать підприємству, умовних зобов'язань, отриманих і виданих забезпечень і ін. Облік активів ведеться по простій системі з одностороннім записом тільки по дебету або кредиту рахунків. У пасивному забалансовому рахунку можуть проводитися записи по кредиту, що означає збільшення, а по дебету - зменшення. Залишки відбиваються по кредиту рахунку. У активному забалансовому рахунку по дебету показується збільшення, а по кредиту - зменшення, сальдо відбивається по дебету рахунку.

Рахунки бухгалтерського обліку тісно пов'язані з бухгалтерським балансом. На початку звітного періоду відповідно до даними балансу на кожен вид засобів або джерело, що вимагає самостійного обліку, заводиться синтетичний рахунок, на якому записується залишок: по активних рахунках - в дебет, по пасивних - в кредит.

Іноді виділяють **зіставляючі рахунки**. Вони використовуються для визначення результатів господарської діяльності підприємства. До них відносяться рахунку 79 "Фінансові результати", 90 "Собівартість реалізації". На кредиті рахунку 79 "Фінансові результати" утворюється прибуток, а на дебеті - збитки. В результаті зіставлення суми по дебету з сумою по кредиту рахунку виявляється остаточний фінансовий результат господарської діяльності. Залишок по дебету цього рахунку означає збиток, а залишок по кредиту - отриманий прибуток.

5.2. Узагальнення даних поточного обліку

Відомості, що характеризують всі засоби або їх окремі групи, зібрані разом, **сосредотачиваються** в оборотних відомостях, де указуються залишки і підсумки оборотів за місяць.

У оборотну відомість по синтетичних рахунках включаються всі синтетичні рахунки, використовувані на підприємстві, у тому числі і рахунки, що не мають сальдо. Для кожного рахунку відводиться окремий рядок.

У оборотній відомості є три пари граф для вказівки дебетових і кредитових залишків на початок місяця, дебетових і кредитових оборотів за місяць, дебетових і кредитових залишків на початок наступного місяця (або кінець поточного місяця). Розглянемо форму оборотної відомості по скороченій номенклатурі синтетичних рахунків (табл. 5.1).

Таблиця 5.1

Оборотна відомість по синтетичних рахунках за січень 2000

№ п/п	Найменування рахунки	Залишок на 01.01.2000		Оборот за місяць		Залишок на 01.02.2000	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	Основні засоби	3000	-	1000	-	4000	-
2	Виробничі запаси	1500	-	1000	500	2000	-
3	Виробництво	-	-	1000	1000	-	-
4	Капітальні інвестиції	1000	-	-	1000	-	-
5	Готова продукція	-	-	1000	-	1000	-
6	Каса	100	-	400	500	-	-
7	Рахунки в банках	1500	-	-	1000	500	-
8	Статутний капітал	-	7900	-	-	-	7900
9	Розрахунки з поставачальниками і підрядчиками	800	-	500	1000	300	-
10	Розрахунки по податках і платежах	-	-	600	500	100	-
11	Розрахунки по оплаті праці	-	-	500	500	-	-
	Разом	7900	7900	6000	6000	7900	7900

Форма оборотних відомостей по аналітичних рахунках (табл. 5.2) декілька відрізняється від форми оборотних відомостей по синтетичних рахунках. Облік більшості джерел засобів ведеться тільки в грошовому виразі, тому в оборотній відомості по аналітичних рахунках передбачені колонки лише для грошових

показників. По виробничих запасах в оборотних відомостях по аналітичних рахунках передбачені колонки для вказівки як сум, так і кількості.

Оборотні відомості по рахунках аналітичного обліку є зведеннями оборотів і сальдо по всіх рахунках аналітичного обліку, об'єднаних одним синтетичним рахунком, і призначені для перевірки правильності облікових записів по цих рахунках, а також для спостереження за станом і рухом окремих видів засобів господарства і їх джерел.

За допомогою оборотних відомостей аналітичного обліку можна отримувати ряд важливих показників по окремих видах засобів і їх джерел.

Таблиця 5.2. - Оборотна відомість по рахунках аналітичного обліку сировини і матеріалів за січень 2000 р.

Найменування сировини і матеріалів	Ед. изм.	Сума	Залишок на 01.01.2000		Обороти за січень				Залишок на 01.02.2000	
			К-ть	Сума	Прихід		Витрата		К-ть	Сума
					К-ть	Сума	К-ть	Сума		
Метал (чавун)	т	100	10	1000	-	-	5	500	5	500
Метал (сталь)	т	50	10	500	20	1000	-	-	30	1500
Разом	-	-	-	1500	-	1000	-	500	-	2000

Після складання оборотної відомості аналітичного обліку звіряють підсумки.

Така побудова оборотної відомості по обліку товарно-матеріальних цінностей дає наочне уявлення про наявність запасів кожного виду засобів на початок і кінець місяця, що необхідне для оперативного керівництва виробничо-господарською діяльністю підприємства.

Оборотна відомість, що містить всі рахунки, може бути використана для складання балансу. Початкові залишки - це статті початкового балансу, кінцеві залишки - статті кінцевого балансу. Таку відомість називають **оборотним балансом**.

Для достовірності даних необхідно систематично зіставляти записи в синтетичних і аналітичних рахунках. Зазвичай звірка записів по ним проводиться щомісячно шляхом встановлення розбіжностей по сальдо або оборотам синтетичного і аналітичного **учетов**.

Оборотна відомість не дає відомостей про зміст запису по рахунках синтетичного обліку. Тому для аналітичної кореспонденції рахунків складають

шахову оборотну відомість на підставі проведених господарських операцій. Шахова оборотна відомість (табл. 5.3) показується в кореспонденції рахунків з виявленням оборотів по дебету і кредиту рахунку. Щоб скласти шахову оборотну відомість, заздалегідь групують суми кожного рахунку по кореспондуючих рахунках. Таке угруповання оборотів проводиться в контрольній шаховій відомості, або в книзі господарських операцій, або в Головній книзі (табл. 5.4).

Таблиця 5.3. - Шахова оборотна відомість

	Основні засоби	Виробничі запаси	Виробництво	Капітальні інвестиції	Готова продукція	Каса	Рахунки в банках	Статутний капітал	Розрахунки з постачальниками і підрядчиками	Розрахунки по податках і платежах	Розрахунки по оплаті праці	Разом по дебету
Основні засоби				1000								1000
Виробничі запаси								1000				1000
Виробництво		500									500	1000
Капітальні інвестиції												
Готова продукція			1000									1000
Каса						400						400
Рахунки в банках												
Статутний капітал												
Розрахунки з постачальниками і підрядчиками									500			500
Розрахунки по податках і платежах							600					600
Розрахунки по оплаті праці						500						500
Разом по кредиту		500	1000	1000		500	1000		1000	500	500	6000

Для кожного рахунку в Головній книзі відводиться окрема сторінка. У Головній книзі рахунки ведуться по дебету основного одного рахунку в кореспонденції з багатьма рахунками, що кредитуються.

Таблиця 5.4. - Головна книга Дебет рахунку "Каса"

Місяць	Обороти по дебету з кредиту рахунків			Оборот по кредиту	Сальдо	
	31 Рахунку в банках	Номер рахунки, назва	Разом по дебету		Дебет	Кредит
На 01.01 2000					100	
січень	400	-	400	500	-	-

Застосовуються також сальдові відомості, що містять дані тільки про залишки, обороти в даній відомості відсутні.

5.3. План рахунків бухгалтерського обліку

Для організації правильного, повного і ясного бухгалтерського обліку необхідно наперед встановити певну систему рахунків поточного обліку, що відповідає всім вимогам фінансово-господарської діяльності підприємства.

План рахунків є перелік рахунків, що відображає систематизоване угруповання необхідної інформації про всесторонню господарську діяльність підприємств, для здійснення управління, контролю, узагальнення і аналізу.

У основу угруповання рахунків покладені економічні особливості ресурсів, що враховуються, характер їх участі в кругообігу засобів, а також особливості господарських процесів.

Всі підприємства в Україні (окрім бюджетних підприємств і банків) користуються єдиним Планом рахунків. У Плані рахунків згруповані відповідно об'єктам бухгалтерського обліку в класи.

Перші три класи - це активи (майже всі рахунки активні), 4-й клас - капітал (пасивні головним чином), 5-й і 6-й класи - зобов'язання, 7-й - доходи, 8-й і 9-й - витрати.

Кожен рахунок в Плані має свій номер: перша цифра номера означає номер класу, а друга - номер рахунку в класі.

Більшість рахунків мають субрахунки - це рахунки другого порядку, деталізація основного рахунку; третя цифра в номері означає номер субрахунку. Підприємства можуть відкривати субрахунки другого, третього порядку.

Наприклад, до субрахунку 641 "Розрахунки по податках" треба відкрити субрахунки по видах податків:

641.1 (або 6411, 641/1) - "Розрахунки по податку на прибуток";
 641.2 (6412, 641/2) - "Розрахунки по податку на додану вартість" і т.п.

Всі бухгалтерські рахунки діляться на балансові і позабалансові (відповідно класи 1-9 і 0).

На балансових рахунках враховують засоби, які належат підприємству, тобто його власністю, джерела їх формування і господарські процеси. Залишки за цими рахунками відображаються в балансі (звідси їх назва).

Всі синтетичні рахунки згруповані в плані рахунків в 9 класах. Ті рахунки, на яких відображають наявність засобів і їх джерел, що належать даному підприємству, називають балансовими.

У плані рахунків приведені номери (коди), найменування синтетичних рахунків (рахунків першого порядку) і субрахунків (рахунків другого порядку). Перша цифра коду означає клас рахунків, друга - номер синтетичного рахунку, третя - номер субрахунку.

Субрахунки використовуються підприємством виходячи з його потреб для контролю, аналізу, звітності, і можуть доповнюватися введенням нових субрахунків (рахунків другого, третього порядків) із збереженням кодів (номерів) субрахунків цього плану рахунків. Рахунки дозволяють відобразити в бухгалтерському обліку засоби господарювання і їх джерела, а також процеси виробництва, звернення і розподілу.

На основі єдиного плану рахунків складаються робочі плани, що відображають особливості діяльності підприємства. Робочі плани рахунків включають тільки ті рахунки з єдиного плану рахунків, які необхідні на даному підприємстві. Вони найбільш компактні і прості в обігу.

Рахунки класів 0 - 7 є обов'язковими для всіх підприємств.

Рахунки класу 9 "Витрати діяльності" ведуться всіма підприємствами, окрім суб'єктів малого підприємництва, а також підприємств, діяльність яких направлена на ведення комерційної діяльності з відкриттям по власному рішенню рахунків класу 8 "Витрати по елементах".

Рахунки **класу 1** "Необоротні активи" призначені для узагальнення інформації про наявність і рух основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, довгострокових фінансових інвестицій, капітальних інвестицій, довгострокової дебіторської заборгованості і інших необоротних активів, а також зносу необоротних активів.

Рахунки **класу 2** "Запаси" використовуються для узагальнення інформації про наявність і рух тих, що належать підприємству предметів праці, які призначені для обробки, переробки, виробництва і господарських потреб, а також засобів праці, які підприємство включає до складу малоцінних і швидкозношувальних предметів.

Рахунки **класу 3** "Грошові кошти, розрахунки і інші активи" призначені для узагальнення інформації про наявність і рух грошових коштів (у

національній і іноземній валютах в касах, на розрахункових, валютних і інших рахунках в банках), грошових документів, короткострокових векселів отриманих і фінансових інвестицій, дебіторської заборгованості, резерву сумнівних боргів і витрат майбутніх періодів.

Рахунки **класу 4** "Власний капітал і забезпечення зобов'язань" призначені для узагальнення інформації про стан і рух грошових коштів різних видів власного капіталу - статутного, пайового, додаткового, резервного, вилученого, несплаченого, а також нерозподілених прибутків (непокритих збитків), цільових надходжень, забезпечень майбутніх витрат і платежів, страхових резервів.

Рахунки **класу 5** "Довгострокові зобов'язання" призначені для обліку даних і узагальнення інформації про: заборгованості підприємства банкам по отриманих від них кредитах, яка не є поточним зобов'язанням (заборгованість, яка не підлягає погашенню протягом операційного циклу підприємства або протягом дванадцяти місяців з дати балансу); заборгованості підприємства за зобов'язаннями із залученням позикових засобів (окрім кредитів банків), на які нараховуються відсотки; сумах податку на прибуток, які підлягають сплаті в майбутніх періодах в результаті тимчасової різниці між обліковою і податковою базами оцінки; заборгованості по виданих довгострокових векселях і поширених облігаціях. Довгострокові зобов'язання відбиваються на рахунках бухгалтерського обліку, якщо оцінка може бути достовірно визначена і існує вірогідність зменшення економічних вигод в майбутньому в результаті їх погашення.

Рахунки **класу 6** "Поточні зобов'язання" призначені для обліку даних і узагальнення інформації про зобов'язання, які будуть погашені в звичайному ході операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців з дати балансу. На рахунках цього класу ведеться облік короткострокових позик, довгострокових зобов'язань, які стали поточною заборгованістю з терміном погашення на дату балансу не більше дванадцяти місяців, короткострокових векселів виданих, розрахунків з постачальниками і підрядчиками, розрахунків по податках і платежах, по страхуванню, по оплаті праці, з учасниками, а також інших розрахунків і операцій, доходів майбутніх періодів.

Рахунки **класу 7** "Доходи і результати діяльності" призначені для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної і фінансовій діяльності підприємства, а також від надзвичайних подій. На рахунках даного класу рахунків, окрім рахунку 76 "Страхові платежі", впродовж звітного року по кредиту відбивається сума загального доходу разом з сумою посередніх податків, зборів, включених в ціну продажу, по дебету - щомісячне віднесення суми посередніх податків, що належить, зборів, щорічне або щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 "Фінансові результати".

Рахунки *класу 8* "Витрати по елементах" призначені для узагальнення інформації про витрати підприємства впродовж звітнього періоду. Витрати відбиваються на рахунках бухгалтерського обліку, якщо їх оцінка може бути достовірно визначена у момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, що приводять до збільшення власного капіталу підприємства.

На рахунках даного класу, окрім рахунку 85 "Інші витрати", ведеться облік витрат операційної діяльності по таких елементах: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація і інші операційні витрати. Суб'єкти малого підприємництва і інші підприємства, діяльність яких не направлена на ведення комерційної діяльності, для обліку витрат можуть використовувати тільки рахунки класу 8 із списанням в дебет рахунку 23 "Виробництво" щомісячних сум в частині прямих і виробничих накладних витрат, а в дебет рахунку 79 "Фінансові результати" - в кінці року або щомісячно сум в частині адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат. Інші підприємства рахунку цього класу можуть використовувати для узагальнення інформації про витрати по елементах з щомісячним списанням сальдо рахунків в кореспонденції з рахунком 23 "Виробництво" і рахунками класу 9 "Витрати діяльності".

Рахунки *класу 9* "Витрати діяльності" застосовуються для узагальнення інформації про витрати операційної, інвестиційну, фінансову діяльність і витрати на попередження надзвичайних подій і ліквідацію їх наслідків. По дебету рахунків даного класу відбиваються суми витрат, по кредиту - списання суми витрат в кінці звітнього року або щомісячно на рахунок 79 "Фінансові результати".

Рахунки *класу 0* "Забалансові рахунки" призначені для узагальнення інформації про наявність і рух: цінностей, що не належать підприємству, але що тимчасово знаходяться в його користуванні, розпорядженні або на зберіганні (об'єкти оперативної оренди основних засобів, матеріальні цінності на відповідальному зберіганні, переробці, комісії, монтажі); умовних прав і зобов'язань підприємства (застави, гарантії, зобов'язання і т.д.); бланків строгої звітності; списаних активів для спостереження за можливістю їх відшкодування винними особами.

Засоби, які не належать підприємству, але знаходяться в його користуванні (оренді і т.п.) або знаходяться у нього на відповідальному зберіганні, в балансі цього підприємства не відображаються з метою запобігання подвійному рахунку, оскільки вони відображаються в балансі тих підприємств, власністю яких вони є. Але облік цих засобів також здійснюється - для цього існують інші, відмінні від балансових - забалансові рахунки. Вони відрізняються від балансових не тільки юридичним статусом об'єктів обліку, але і своєю будовою і способом записів. На забалансових рахунках враховують:

рахунок 01. Орендовані необоротні активи;

- рахунок 02. Активи на відповідальному зберіганні:
 - 021 – устаткування, прийняте для монтажу;
 - 022 – матеріали, прийняті для переробки;
 - 023 – матеріальні цінності на відповідальному зберіганні;
 - 024 – товари, прийняті на комісію;
 - 025 – майно в довірчому управлінні;
- рахунок 03. Контрактні зобов'язання;
- рахунок 04. Непередбачені активи і зобов'язання;
 - 041 – непередбачені активи;
 - 042 – непередбачені зобов'язання;
- рахунок 05. Гарантії і забезпечення надані;
- рахунок 06. Гарантії і забезпечення отримані;
- рахунок 07. Списані активи;
 - 071 – списана дебіторська заборгованість;
 - 072 – невідшкодовані недостачі і втрати від псування майна;
- рахунок 08. Бланки строгого обліку;
- рахунок 09. Амортизаційні відрахування.

На відміну від балансових при веденні забалансових рахунків не користуються способом подвійного запису, а здійснюють облік, використовуючи односторонній запис. Під час вступу (збільшенні) об'єкту цей факт відображають на одній стороні рахунки, а при його убуванні (зменшенні) - на протилежній.

Забалансові рахунки не кореспондують між собою (а тим більше - з балансовими рахунками), тобто вони не мають всіх ознак бухгалтерських рахунків, і тому деякі автори відносять їх до статистичного або оперативнотехнічного обліку.

5.4. Взаємозв'язок між рахунками та балансом

Між балансовими бухгалтерськими рахунками і балансом існує тісний зв'язок. Стан об'єктів обліку на кінець звітного періоду, який виражається залишками на рахунках, знаходить своє подальше відображення в балансі. При цьому дебетові залишки по рахунках формують статті активу балансу, а кредитові - статті пасиву.

Відкриття рахунків на новий обліковий період, якщо підприємство функціонувало до цього, здійснюється відповідно до даними балансу, в якому зафіксований стан засобів і джерел на кінець попереднього періоду, а значить, - на початок наступного, тобто поточного. І цей взаємозв'язок безперервний: з року в рік, з кварталу в квартал (з місяця в місяць - якщо баланс складається щомісячний) на початку періоду баланс розкладається на рахунки, а в кінці - узагальнені дані рахунків заносять в баланс.

Витоки такого тісного взаємозв'язку між рахунками і балансом слід шукати в самій суті цих елементів методу. Адже об'єкти, для відображення яких і застосовують рахунки і баланс, єдині, - це засоби підприємства, їх джерела, процеси і розрахунки, пов'язані з функціонуванням підприємств. Але на рахунках відображається не тільки їх стан на певну дату, а і рух (збільшення або зменшення), який відбувається впродовж звітної періоду. А в балансі - лише фіксується стан об'єктів поточного обліку на початок і кінець звітної періоду, причому інформація відображається в згрупованому вигляді.

Слід зазначити і **загальні риси** в побудові балансу і рахунків.

Як рахунки, так і баланс мають форму двосторонньої таблиці.

Сальдо, відображене в лівій частині рахунків (дебетове), служить для формування статей активу балансу (його лівій частині). Сальдо, відображене в правій частині рахунків (кредитове), служить для формування статей пасиву балансу (його правій частині).

Рівність підсумків активу і пасиву балансу витікає з принципу подвійного запису і правила визначення кінцевого сальдо на активних пасивних рахунках.

Відмінність між станом засобів і джерел, відображених в конкретних статтях балансу на кінець і початок звітної періоду, є відмінністю між оборотами по відповідному рахунку, які означають збільшення даного об'єкту обліку, і оборотами, які означають зменшення цього ж об'єкту.

5.5. Відображення на рахунках бухгалтерського обліку процесу заготівлі, виробництва та реалізації

Розглянемо спрощену схему відображення на рахунках процесів заготівки, виробництва і реалізації.

Схема процесу заготівки

Отримані матеріали від постачальника: Д-т 20 К-т 63.

Сплачені рахунки постачальника: Д-т 63 К-т 311.

На Т-рахунках ця схема матиме вигляд:

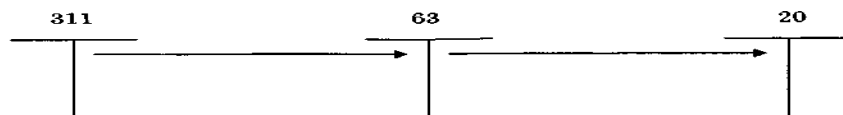


Схема процесу виробництва

Витрати на виробництво групують по дебету рахунків 23 (прямі витрати), 91, 92, 93. Списуються в дебет цих рахунків витрати з кредиту рахунків 20 "Виробничі запаси", 66 "Розрахунки по оплаті праці", 65 "Розрахунки по страхуванню", 13 "Знос необоротних активів", а також інші витрати з кредиту рахунків 64, 371, 685 і ін. Виготовлена продукція списується з кредиту рахунку 23 "Виробництво" в дебет рахунку 26 "Готова продукція".

Розглянемо облік прямих витрат:

1. Передані у виробництво матеріали, МБП: Д-т 23 К-т 20, 22.
2. Нарахована заробітна плата виробничому персоналу: Д-т 23 К-т 661.
(Нарахування зарплати адміністративному персоналу буде здійснено проводкою: Д-т 92 К-т 661; загально-виробничому: Д-т 91 К-т 661).
- Нарахована амортизація необоротних активів: Д-т 23 К-т 13.
- Нараховані відрахування на соціальні заходи: Д-т 23 К-т 65.
- Списані витрати на відрядження: Д-т 23 К-т 372.
- Нарахований борг за комунальні послуги: Д-т 23 К-т 685.
- Передана на склад з виробництва готова продукція: Д-т 26 К-т 23.

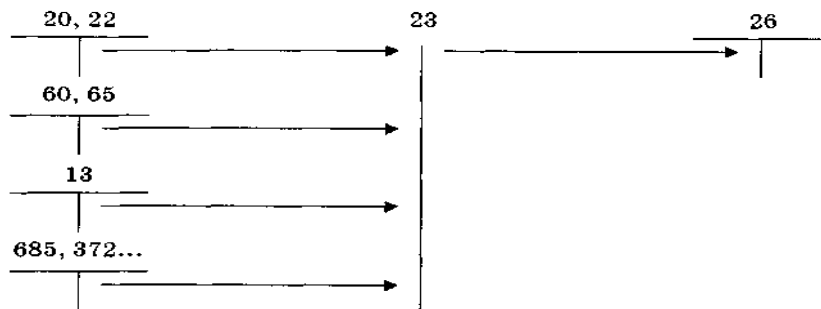


Схема процесу реалізації

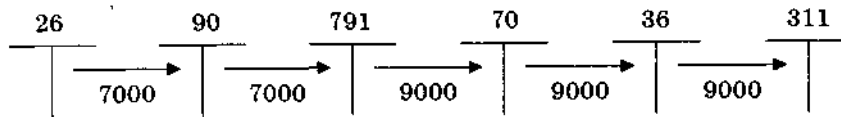
В процесі реалізації підприємство повинне отримати дохід за рахунок різниці між продажною вартістю продукції і її собівартістю. У бухгалтерському обліку собівартість реалізованої продукції списується в дебет рахунку 90 "Собівартість реалізації", а дохід від реалізації - в кредит рахунку 70 "Доходи від реалізації". В кінці звітного періоду (місяця, кварталу або року) собівартість і дохід списуються на рахунок 79 "Фінансові результати", на якому визначається фінансовий результат як різниця між кредитом і дебетом.

Бухгалтерські проводки розглянемо з числовими даними - собівартість продукції 7000 грн., ціна реалізації 9000 грн. (податок на додану вартість не розглядаємо).

1. Відвантажена продукція: Д-т 90 К-т 26 7000 грн.
2. Відображений дохід від реалізації і заборгованість покупця:
Д-т 36 К-т 70 9000 грн.

В кінці звітного періоду списаний на рахунок фінансових результатів:

3. Дохід:
Д-т 70 К-т 791 9000 грн.
 4. Собівартість:
Д-т 791 К-т 90 7000 грн.
 5. Поступила оплата від покупців: Д-т 311 К-т 36 9000 грн.
- Фінансовий результат = К-т 791 - Д-т 791 = 9000 - 7000 = = 2000 грн.



Литература по темі 5

[Ткаченко, 47-80; Лішилєнко, 44-76, 84-92; Трохимєнко, 96-104]

ТЕМА 6. ДОКУМЕНТАЦІЯ І ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ, ОЦІНКА І КАЛЬКУЛЯЦІЯ

- 6.1. Вимірники, які застосовуються у бухгалтерському обліку
- 6.2. Документація як елемент методу бухгалтерського обліку
- 6.3. Організація документообігу
- 6.4. Бухгалтерська обробка документів
- 6.5. Зберігання документів
- 6.6. Інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку
- 6.7. Оцінка як елемент методу бухгалтерського обліку
- 6.8. Калькулювання як елемент методу бухгалтерського обліку

Литература по темі 6

6.1. Вимірники, які застосовуються у бухгалтерському обліку

У бухгалтерському обліку для отримання необхідної інформації необхідно об'єкти обліку вимірювати, тобто виражати в числових показниках. Для цього використовуються три види вимірників - натуральний, трудовий і грошовий.

Натуральні вимірники характеризують об'єкти, що враховуються, в кількості одиниць, по вазі, об'єму, площі, довжині, потужності (метри, тонни, літри, штуки і т. д.). Одні об'єкти враховуються по вазі (кілограми, центнери, тонни й т.д.), інші - по рахунку (штуки, місця і т.д.), треті - по довжині і площі (сантиметри, метри, гектари і т.д.), четверті, - за об'ємом (літри, кубічні метри і т.д.) і ін. Застосовуються і комбіновані натуральні вимірники, - наприклад, роботу автотранспорту показують в тонно-кілометрах, що характеризують одночасно вагу вантажів і відстань перевезень. Натуральні вимірники використовуються головним чином для обліку кількості товарно-матеріальних цінностей і основних засобів (основних засобів, готової продукції, товарів, матеріалів, напівфабрикатів і т.д.). Застосування натуральних вимірників дає можливість здійснювати контроль за збереженням, наявністю і рухом майна підприємства, об'ємом процесів заготівки, виробництва і реалізації. Їх можна використовувати для обліку лише однорідних предметів. Натуральні показники підсумовуються по однорідних предметах. Не можна, наприклад, підсумовувати бензин і масло, хоча вони враховуються в однаковому ваговому вимірюванні.

Трудові вимірники встановлюють кількість праці, витраченої в одиницю часу окремим працівником і колективом в цілому. Ці вимірники часто застосовуються у поєднанні з натуральними для визначення вироблення робочими за одиницю часу. Такими вимірниками є людино-години, людино-день і т.д. За допомогою трудових вимірників обчислюються показники продуктивності праці, заробітна плата працівників підприємства. У ряді випадків трудові вимірники застосовуються у поєднанні з натуральними. Наприклад, продуктивність праці вимірюється фактичною кількістю часу, витраченого на виробництво продукції, і т.д.

У трудових вимірниках можна узагальнювати показники господарської діяльності, порівнювати різні предмети (наприклад, зіставляти показники, що характеризують величину витрат праці на виробництво різних видів продукції, і т.д.).

Проте як універсальний вимірник використовується грошовий.

Грошові вимірники застосовуються для віддзеркалення об'єктів обліку в єдиному, однорідному виразі (у гривнях, копійках). Використання грошового вимірника дозволяє отримати загальнюючі показники різнірідних господарських засобів і процесів (наприклад, загальну величину різних товарів, що є у підприємства, загальну суму витрат на виготовлення продукції і т.д.). Різні товари і господарські операції, виражені в грошовому виразі, отримують одноманітний, універсальний вартісний вираз, що дозволяє враховувати різні господарські процеси і обчислювати підсумкові результати фінансово-господарської діяльності підприємства.

Грошовий вимірник застосовується для характеристики кредитних і розрахункових операцій між підприємствами, установами і організаціями.

У бухгалтерському обліку грошовий вимірник застосовується часто разом з натуральними і трудовими вимірниками. Наприклад, вартість товарів визначається множенням кількості товарів, виражених в натуральних вимірниках, на ціну за одиницю вимірювання, або заробіток робочого-відрядника підраховується шляхом множення кількості вироблення на розцінку, встановлену за одиницю виробленої ним продукції. Таким чином, в бухгалтерському обліку застосовуються всі три види облікових вимірників у взаємозв'язку, що забезпечує всебічну характеристику явищ, що враховуються.

6.2. Документація як елемент методу бухгалтерського обліку

«Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 88 від 24.05.95 р., встановлює порядок створення, ухвалення і віддзеркалення в бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерській звітності підприємствами, їх об'єднаннями і

госпрозрахунковими організаціями (окрім банків), незалежно від форм власності, установами і організаціями, основна діяльність яких фінансується за рахунок засобів бюджету.

Документація як елемент методу бухгалтерського обліку - це спосіб суцільного і безперервного відображення господарських операцій за допомогою бухгалтерських документів.

Документ - це письмове свідоцтво здійснення господарської операції, що додає юридичну силу даним бухгалтерського обліку. Саме слово "документ" походить від латинського documentum, що означає свідчення, довідність, розпорядження і дозволи адміністрації (власника) на їх проведення.

Бухгалтерський документ - це документ, що містить відомості про господарську операцію і є юридичним доказом її здійснення.

Первинний документ - документ, складений в процесі ведення господарської операції або негайно після її завершення. У теорії і практиці бухгалтерського обліку традиційно терміном "**первинний документ**" називають документ, на підставі якого здійснюється господарська операція і робляться записи на рахунках.

Зведений документ - документ, складений на основі декількох первинних документів для отримання узагальнених даних.

Документ, виготовлений машинним способом, повинен бути записаний на матеріальному носії (магнітному, паперовому), виготовлений і розмічений відповідно до вимог відповідного стандарту і закодований по затвердженій системі кодифікування.

Вилучення первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерських звітів і балансів у підприємств, установ може бути здійснено тільки відповідно до ухвали органів дізнання, попереднього слідства, прокуратури і судів, державною контрольно-ревізійної і податкової служб відповідно до чинного законодавства України. Вилучення оформляється протоколом (актом), копія якого вручається під розписку відповідному посадовцю підприємства, установи (ст. 6.9* Положення).

У разі **пропажі** або знищення первинних документів, облікових реєстрів і звітів керівник підприємства, установи письмово сповіщає про це правоохоронні органи і наказом призначає комісію для складання переліку відсутніх документів і розслідування причин їх пропажі або знищення (ст. 6.10 Положення).

В процесі здійснення заходів щодо реалізації Державної програми переходу України на міжнародну систему обліку Міністерство статистики України впродовж 1995-1996 рр. видало ряд наказів, якими затвердило типові форми первинної облікової документації. Ці форми мають багато загального з колишніми типовими міжвідомчими формами СРСР, але містять і значні відмінності: з'явилися нові форми, що раніше не застосовувалися, а деякі

колишні не включені в накази Державного комітету із статистики (Держкомстат України).

Первинні документи, в т.ч. на паперових і машиночитуваних носіях інформації, повинні мати **сім обов'язкових реквізитів**:

назва документа (форми);

код форми;

дата і місце складання;

зміст господарської операції;

вимірники господарської операції (у натуральному і вартісному виразах);

посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;

особисті підписи або інші знаки, що ідентифікують особу, що здійснила господарську операцію.

Залежно від характеру господарської операції і технології обробки даних в первинні документи можуть бути включені додаткові реквізити.

Документ, який не має будь-якого обов'язкового реквізиту, втрачає свою силу, юридичне право і не може служити основою для запису в бухгалтерському обліку.

Реквізит-ознака характеризує якісну сторону господарської операції (назва товару, сорт, розмір).

Реквізит-основа характеризує кількісну сторону господарської операції (кількість, ціна, сума).

Показник документа - сукупність реквізитів-ознак і реквізитів-основ, які описують один об'єкт.

Один або декілька показників визначають бухгалтерський документ.

Форми документів:

анкетна (зліва ознака, справа основа);

зональна (вертикальні або горизонтальні зони);

таблична;

комбінована.

Вимоги до бухгалтерських документів відповідно до Положення:

документи можуть бути на паперових або машинних носіях;

записи повинні бути чіткими, без стирань і помарок;

чорнило повинне бути довговічне;

виправлення завіряються особами, які підписали документ;

не вирішуються виправлення в касових і банківських документах;

документи оформляються у момент здійснення господарської операції або відразу після неї;

у вільних рядках проставляється "Z";

документи зберігаються в архіві.

Склад і розміщення в певному порядку реквізитів документа визначають його форму. **Форми документів** діляться на типові і спеціалізовані.

Типові форми документів призначені для реєстрації однорідних поширених операцій (касові ордери, вимоги, накладні), а спеціалізовані - для реєстрації операції спеціально вузькогалузевого характеру (карта закрійника на взуттєвих підприємствах).

Основні принципи раціональної розробки форм документів - їх уніфікація і стандартизація.

Уніфікація - встановлення замість різних форм єдиних типових форм документів для первинного оформлення однорідних господарських операцій в різних об'єднаннях (на підприємствах) і в областях народного господарства. Наприклад, банківські документи, прибуткові і витратні касові ордери, авансові звіти і т.п.

Стандартизація - встановлення чітко певних (стандартних) розмірів документів і їх розділів. Стандартизація і уніфікація документів спрощують обробку первинної документації, здешевлюють і підвищують якість обліку, сприяють машинній обробці облікової інформації.

При застосуванні засобів обчислювальної техніки реквізити можуть бути зафіксовані у вигляді коду.

При складанні документів на машиночитуваних носіях інформації підприємство, установа зобов'язані за свій рахунок і власними силами виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу контролюючих або судових органів, а також своїх клієнтів.

Первинні документи повинні бути складені у момент здійснення операції, а якщо це неможливо - безпосередньо після закінчення операції. Відповідальність за своєчасне і якісне складання документів, передачу їх у встановлені терміни для віддзеркалення в бухгалтерському обліку, за достовірність даних, приведених в документах, несуть осіб, що склали і підписали ці документи.

Підписи осіб, відповідальних за складання первинних документів на обчислювальних машинах і інших засобах організаційної техніки, виконуються у вигляді пароля або іншим способом авторизації, що дає можливість однозначно ідентифікувати особу, що здійснила господарську операцію.

Документ на машиночитуваним носіїві повинен містити код особи, відповідальної за правильність складання документа. Приналежність коду конкретній особі реєструється організацією-укладачем документа на машиночитуваним носіїві; також створюються технічні, програмні засоби і організаційні умови, що виключають можливість користування чужими кодами.

Первинні документи складаються на бланках типових форм, затверджених Держкомстатом, а також на бланках спеціалізованих форм, затверджених міністерствами України. Документування господарських

операцій може здійснюватися з використанням самостійних виготовлених бланків, які повинні обов'язково містити реквізити типових або спеціалізованих форм.

Додаткові вимоги до порядку складання первинних документів про касові і банківські операції, рух цінних паперів, товарно-матеріальних і інших об'єктах майна передбачаються іншими нормативними актами.

Порядок використання і обліку бланків первинних документів строгої звітності, а також круг господарських операцій, оформлення яких проводиться на таких бланках, визначаються окремими нормативними актами.

Записи в первинних документах, облікових регістрах повинні здійснюватися тільки в темному кольорі чорнилом, пастою кулькових ручок, за допомогою друкарських машинок, засобів механізації і іншими способами, що забезпечують збереження цих записів впродовж певного терміну зберігання і запобігають внесенню несанкціонованих і непомітних виправлень. Вільні рядки в первинних документах повинні бути обов'язково прокреслені.

За призначенням бухгалтерські документи діляться (класифікуються) на: **розпорядливі**, в яких містяться розпорядження щодо здійснення тієї або іншої господарської операції. Вони не є підставою для запису операцій в обліку, оскільки відсутнє підтвердження того, що така операція відбулася. До розпорядливих документів відносяться накази, розпорядження, довіреність і т.п.;

старанні або виправдувальні, підтверджуючі факти виконання операцій. Вони є першим етапом облікової реєстрації. До них відносяться Прибуткові і Витратні ордери, Рахунки-фактури, Квитанції, що свідчать про ухвалення цінностей, Акти про виконання роботи і т.д.;

документи бухгалтерського оформлення. До них відносяться Розпорядливі і Груповані відомості, різні Довідки, Розрахунки і т.п. (наприклад, розрахунок суми на заготівку і придбання матеріальних цінностей);

комбіновані - з одноразовими ознаками розпорядливих, старанних документів бухгалтерського оформлення в даній господарській операції і одночасна вказівка щодо віддзеркалення її на рахунках бухгалтерського обліку. До таких документів відносяться авансові звіти, прибуткові і витратні касові ордери, вимоги на відпустку матеріалів з складу.

По місцю складання документи підрозділяються на зовнішні і внутрішні.

Зовнішніми документами називаються ті, які поступають від інших підприємств, організацій, тобто складаються за межами даного підприємства. До них відносяться виписки банку, рахунку постачальників і т.п.

Внутрішні документи - це документи, складені (виписані) на даному підприємстві, в організації.

Документи **за об'ємом** відбиваних операцій підрозділяються на первинні і зведені.

Первинні - це документи, що вперше здійснюють реєстрацію господарської операції у момент її проведення або відразу ж після проведення. До них відносяться акти ухвалення і вибуття основних засобів, накладні, квитанції і т.п.

Зведені документи складаються на основі первинних. До них відносяться різні Звіти, Розрахунково-платіжні відомості і т.д.

За **способом використання** документи підрозділяються на разові і накопичувальні.

Разові документи використовуються тільки для одноразового оформлення і віддзеркалення операцій. До них відносяться Прибуткові і Витратні касові ордери, Вимоги на отримання матеріальних цінностей з складу і т.п.

Накопичувальні документи використовуються для багаторазового оформлення і реєстрації операцій впродовж певного часу (тижня, декади, місяця). Наприклад, лімітно-огорожні карти, за допомогою яких оформляється відпустка матеріалів на виробництво (виконання робіт). Такі документи скорочують кількість первинної документації.

По **ступеню використання** оргсредств документи підрозділяються на заповнювані уручну і механізованим способом.

Процес фіксації господарських операцій прийнято називати **документуванням**.

Процес документування складається з чотирьох елементів:
 спостереження;
 сприйняття господарського факту;
 вимірювання натуральних або вартісних параметрів;
 фіксація отриманих параметрів на призначених для цього носіях.

Під час спостереження встановлюється економічна суть, доцільність і законність господарської операції або факту. Це означає, що процес документування – це не просто технічна робота, а важливий вид економічної і юридичної діяльності. Процес документування є передумовою для подальшого бухгалтерського обліку всіх господарських операцій.

Первинні документи **підлягають обов'язковій перевірці** працівниками, ведучими бухгалтерський облік, за формою і змістом, тобто перевіряється наявність в документі обов'язкових реквізитів і відповідність господарській операції чинному законодавству, логічне пов'язання окремих показників.

Бухгалтерські документи використовуються для передачі розпоряджень від розпорядника виконавцеві, тобто для управління господарською діяльністю підприємства.

Документація виконує роль імпульсу, що дає почало руху облікової інформації. Вона забезпечує бухгалтерському обліку цілісне і безперервне віддзеркалення господарської діяльності підприємства. За допомогою документації контролюється правильність здійснення операцій, ведеться

поточний аналіз виконаної роботи. Таким чином, *документація здійснює контроль-аналітичні функції*.

До обліку повинні прийматися тільки правильно оформлені документи.

Основою всієї господарської діяльності підприємств, об'єднань, фондів, бірж, фірм і т.д. є матеріальні цінності. Важливе значення має контроль використання документів, за допомогою яких оформляються ці матеріальні цінності.

Під постійним контролем працівників бухгалтерії повинне знаходитися підписання договорів про матеріальну відповідальність; відповідність документів оприбутковуванню, витратам матеріальних цінностей; наявність на підприємстві відповідних нормативних актів; норм витрати сировини на виробництво, транспортних накладних, рахунків-фактур і інших первинних документів на перевезення матеріальних цінностей.

Документи дозволяють *виявити* різні негативні явища, як те:
 приписки матеріальних цінностей з метою заховання недостач;
 заниження залишків товару з метою заховання надлишків;
 реалізацію товарів, не відображених в прибуткових документах;
 завищення цін на товари, що відпускалися по документах, і т.п.

За допомогою прибуткових і витратних документів повністю відтворюється кількісний облік цінностей, простежується рух кожного товару окремо. Проте це можливо тільки в тому випадку, якщо на підприємстві всі витратні операції документуються.

Шляхом аналізу руху товарів можна виявити подробиці документів по операціях, пов'язаних з витратами товарів, факти крадіжок і т.п.

При використанні документів особливу увагу слід приділяти безпосередньому огляду бухгалтерських документів з метою перевірки правильності арифметичних підрахунків в них, правильного оформлення і т.п.

Якщо на підприємстві знаходяться матеріальні цінності, що належать іншим підприємствам або що знаходяться в дорозі, то необхідна наявність окремих складених актів з посиланням на відповідні підтверджуючі документи.

Документи використовуються також для встановлення законності операцій, пов'язаних з витратами цінностей: випадків перевитрат сировини, матеріалів в порівнянні з існуючими нормами, незаконного списування матеріалів, сировини на виробництво; використання завищених норм їх витрат, за рахунок чого виникають запаси сировини і матеріалів для виготовлення неврахованої продукції. Таким чином, бухгалтерська документація є основою бухгалтерського обліку.

Керівник підприємства, установи затверджує перелік осіб, що мають право давати дозвіл, підписувати первинні документи на здійснення господарської операції, пов'язаної з відпусткою, наприклад, матеріальних

цінностей, витратами грошових коштів, нематеріальних активів, дефіцитних товарів і іншого майна.

Відповідальність за своєчасне і якісне складання документів, передачу їх у встановлені графіком терміни для віддзеркалення в бухгалтерському обліку, за достовірність даних, приведених в документах, несуть осіб, що склали і підписали ці документи.

6.3. Організація документообігу

Документообіг - це рух документів з моменту їх складання або отримання від інших підприємств, організацій по використанню в бухгалтерських записах і подальшій передачі в архів.

Основні **етапи** документообігу:

складання і оформлення документа;

ухвалення документа бухгалтерією (обліковим апаратом);

рух документа по відділах і робочих місцях бухгалтерії, його обробка і використання для облікових записів;

передача документа на засоби обчислювальної техніки, іншої оргтехніки) і його повернення;

передача документа в архів.

Документообіг на кожному підприємстві встановлюється головним бухгалтером і є обов'язковим для всіх працівників підприємства.

Порядок документообігу залежить від характеру і особливостей господарських операцій і їх облікового оформлення, а також від структури підприємства і його облікового апарату (бухгалтерії).

Для кожного виду або роду документів (Накладних, Вимог, Рахунків-фактур і т.п.) розробляється особлива **схема документообігу** у формі графіка руху документів. У графіку, що встановлюється наказом керівника підприємства, установи, указується дата створення або отримання від інших підприємств і установ документів, ухвалення їх на облік, передача для обробки і в архів.

Графік документообігу на підприємстві, в установі повинен забезпечити оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через яких проходить кожен первинний документ, визначити максимальний термін його знаходження в підрозділі, а також сприяти поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню рівня його механізації і автоматизації. Графік документообігу оформляється у вигляді схеми або переліку робіт із створення, перевірки і обробки документів, здійснюваних кожним підрозділом підприємства, установи, а також всіма виконавцями з вказівкою їх взаємозв'язку і терміну виконання робіт. Працівники підприємства, установи створюють і подають первинні документи,

що відносяться до сфери їх діяльності, відповідно до графіка документообігу. Для цього кожному виконавцеві надається виписка з графіка. У виписці приводяться перелік документів, що відносяться до функціональних обов'язків виконавця, термін їх подачі і підрозділу підприємства, установи, в які подаються ці документи.

Контроль за дотриманням графіка документообігу на підприємстві, в установі здійснюється головним бухгалтером. Вимоги головного бухгалтера щодо порядку подачі в бухгалтерію або на обчислювальний пристрій необхідних документів і відомостей є обов'язковими для всіх підрозділів і служб підприємства.

6.4. Бухгалтерська обробка документів

Після складання всі документи передаються в бухгалтерію. Кожен документ при ухваленні його в бухгалтерію ретельно оглядається по суті, формі і арифметичній правильності розрахунків.

При перевірці *по суті* встановлюється відповідність господарських операцій, оформлених документами, у відповідність із законодавством, нормами, кошторисом.

Перевірка *формою* - перевірка повноти і правильності заповнення всіх реквізитів, необхідних для даного документа, чіткості і якості всіх текстових і цифрових записів, своєчасності оформлення даної господарської операції і представлення документа в бухгалтерію.

Арифметична перевірка документа полягає в перевірці правильності кількісного відображення даної господарської операції, тобто правильності запису цифр, підрахунків, таксування, підбиття підсумків.

Наступні етапи бухгалтерської обробки документів - *кодування*, таксування, групування.

Унаслідок *кодування* всі показники документа (цифрові і словесні) позначаються діючою на підприємстві системою кодів.

Наприклад, коди рахунків синтетичного і аналітичного обліку, причин і винних у відхиленнях від встановлених норм. Частина тих кодів є у формах документів, які проставляються на документах в процесі їх обробки.

Таксування документів - визначення грошової оцінки господарських операцій. Значна частина документів, які поступили в бухгалтерію, має тільки натуральні показники, що викликає необхідність відобразити операції в грошовій оцінці, тобто визначити і вказати в документі суму.

Групування документів - об'єднання документів за однорідними ознаками на певний період часу для скорочення облікових записів. У сучасних умовах господарювання і обліку в об'єднаннях і на підприємствах є значна кількість документів і робити записи по рахунках на основі кожного з них практично

неможливо. Скороченню кількості облікових записів сприяє групування документів, яке полягає в тому, що документи за певний період об'єднуються на основі однорідності. Отримані в результаті об'єднання результати відображаються, в накопичувальних відомостях або інших документах, дані яких служать основою для записів в реєстри бухгалтерського обліку, машинограми, журнали-ордери, зведення і т.п.

Обробка документів закінчується встановленням кореспонденції рахунків по зафіксованих в документах господарськими операціями. Оброблені документи підлягають оперативному і обліковому погашенню.

Погашення - відмітка на документах про їх використання.

Погасити прибутковий касовий документ – це означає поставити на нім штамп або написати від руки "Отримано" з вказівкою дати. На витратному касовому документі пишеться "Сплачено" також з вказівкою дати. Банківські документи, документи по заробітній платі погашаються штампом "Погашено". Оперативне погашення грошових документів робиться для того, щоб вони не могли бути використані з метою отримання грошей.

Облікове погашення проводиться шляхом проставлення на кожному документі штампу, в якому передбачена відмітка номера облікового реєстра (машинограми, журналу-ордера або зведення), кореспондуючих рахунків, номера обліку і підпису виконавця. Це необхідно для усунення помилкових повторних записів і попередження можливих зловживань. Наявність на документах штампів полегшує виконання контрольних функцій за правильністю, повнотою облікових записів і наявністю документів.

6.5. Зберігання документів

Основним нормативним документом при визначення термінів зберігання документів і їх відбору для включення до складу Національного архівного фонду (НАФ) України або для знищення документів є "Перелік типових документів" (наказ Головного архівного управління при Кабінеті Міністрів України № 41 від 20.07.98 р., зареєстрований в Міністерстві юстиції України 11.09.98 р. під № 576/3016).

Зберігання документів грає істотну роль в справі правильної постановки бухгалтерського обліку. Раціональна система зберігання забезпечує не тільки цілісність в зберіганні документів впродовж встановлених законом термінів, але і можливість користування ними у будь-який момент для отримання різних довідок.

Первинні документи і облікові реєстри, що пройшли обробку, бухгалтерські звіти і баланси до передачі їх в архів підприємства, установи повинні зберігатися в бухгалтерії в спеціальних приміщеннях, що забезпечують

їх збереження, або в закритих шафах під відповідальністю осіб, уповноважених головним бухгалтером.

Бланки строгої звітності повинні зберігатися в сейфах; металевих шафах або спеціальних приміщеннях, що забезпечують їх збереження.

Порядок зберігання первинних і витікаючих документів на машиночитаних носіях визначається вказівками по організації бухгалтерського обліку з використанням обчислювальної техніки.

Первинні документи поточного місяця, що обробляються уручну і що відносяться до відповідного облікового реєстра, комплектуються в хронологічному порядку, нумеруються, переплітаються і супроводжуються довідкою для архіву.

Термін зберігання документів, облікових реєстрів, бухгалтерських звітів і балансів в архіві підприємства, установи визначається згідно Переліку типових документів, використовуваних в діяльності органів державної представницької і виконавчої влади і місцевого самоврядування, інших установ, організацій і підприємств, з вказівкою термінів зберігання матеріалів, затверджених Головним архівним управлінням при Кабінеті Міністрів України.

Зберігання первинних документів і облікових реєстрів, що пройшли обробку і що послужили основою для складання звітності, а також бухгалтерських звітів і балансів, їх оформлення і передачу в архів забезпечує головний бухгалтер підприємства, установи.

Видача первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерських звітів і балансів з бухгалтерії і архіву підприємства, установи працівникам інших структурних підрозділів може здійснюватися тільки за рішенням головного бухгалтера.

6.6 Інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку

Інвентаризація - це спосіб виявлення і обліку тих засобів і джерел (або їх відсутність), які не знайшли документального віддзеркалення в поточному обліку.

Як правило, інвентаризують товарно-матеріальні цінності, грошові кошти, незавершене виробництво і інші господарські засоби і їх джерела.

Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність" № 996-XIV від 16.07.99 р. підприємства для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка.

Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, коли її проведення є обов'язковим відповідно до законодавства.

Проведення інвентаризації *є обов'язковим:*

при передачі майна державного підприємства, установи в оренду, приватизації майна державного підприємства, а також в інших випадках, передбачених законодавством;

перед складанням річної бухгалтерської звітності, окрім майна, інвентаризація якого проводилася раніше 1 жовтня звітного року;

при зміні матеріально відповідальних осіб (на день прийому-передачі справ);

при встановленні фактів розкрадань або зловживань, псування цінностей, а також по розпорядженню судово-слідчих органів;

на випадок пожежі або стихійного лиха і ін.

На деяких підприємствах інвентаризації проводяться не як разові заходи, а як постійний процес. Керівники таких підприємств затверджують постійно діючу інвентаризаційну комісію, яка щодня (або по особливому графіку) відвідує місця зберігання матеріальних цінностей і проводить інвентаризацію тільки окремих видів цінностей.

Відповідальність за організацію проведення інвентаризації несе керівник підприємства, який повинен створити необхідні умови для її проведення в стислі терміни, визначити об'єкти, кількість і терміни інвентаризації, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим.

Інвентаризація проводиться на підставі Інструкції про інвентаризацію основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків і інших статей Балансу. Затверджена наказом Головного управління Державного казначейства України № 90 від 30.10.98 р.

Дана Інструкція встановлює єдині вимоги по відношенню до порядку інвентаризації відповідних статей Балансу міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади, установами і організаціями, які містяться за рахунок засобів бюджетів всіх рангів.

Інвентаризація проводиться з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку шляхом їх зіставлення з фактичною наявністю майна.

Основними завданнями інвентаризації є:

виявлення фактичної наявності основних засобів, матеріальних цінностей, бланків строгої звітності, грошових коштів в касах, на реєстраційних, бюджетних, валютних і поточних рахунках;

виявлення невикористаних матеріальних цінностей;

дотримання умов зберігання матеріальних цінностей і грошових коштів, а також правил змісту і експлуатації матеріальних цінностей;

перевірка реальної вартості матеріальних цінностей, що враховуються на Балансі, сум дебіторської і кредиторської заборгованості, у тому числі і тій, по відношенню до якої термін позовної давності пройшов, і інших статей Балансу.

Установи **зобов'язані** проводити інвентаризацію:

будівель, споруд і інших нерухомих об'єктів - не менше одного разу на три роки;

музейних цінностей - відповідно до термінів, встановлених Міністерством культури України;

бібліотечних фондів - один раз в 5 років;

інших основних засобів, малоцінних і **быстроизнашиваючихся** предметів: у міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, виконавських органах місцевих рад - не менше одного разу на два роки; у інших установах - не менше одного разу на рік.

Інвентаризація **основних засобів** проводиться не раніше 1 жовтня;

капітальних робіт інвентарного характеру і капітальних ремонтів - не рідше за один раз на рік, але не раніше 1 грудня;

молодняка тварин, тварин на відгодівлі, птаха, кроликів, хутрових звірів і сімей бджіл - не рідше за один раз на квартал;

готових виробів, сировини, палива і інших матеріалів, корму, фуражу - не рідше за один раз на рік, але не раніше 1 жовтня;

продуктів харчування і спирту - не рідше за один раз на квартал;

незавершеного виробництва і напівфабрикатів власного виробництва - не раніше 1 жовтня звітного року, крім того, періодично в терміни, встановлені відповідними вищестоящими організаціями;

грошових коштів, грошових документів, цінностей і бланків строгої звітності - не рідше за один раз на квартал;

розрахунків платежів до бюджету - не рідше за один раз на квартал;

розрахунків з дебіторами і кредиторами - не рідше за два рази на рік;

розрахунків в порядку планових платежів і з депонентами - не рідше за один раз на місяць.

Для проведення інвентаризації створюються комісії на підставі наказу керівника підприємства. До складу інвентаризаційної комісії входить головний бухгалтер організації, підприємства (або інший представник бухгалтерії) на правах заступника голови інвентаризаційної комісії.

Залежно від **повноти обхвату** господарських засобів інвентаризації підрозділяються на повні і часткові.

Інвентаризація, що охоплює всі господарські засоби і розрахунки підприємства, називається **повною**. Повні інвентаризації - річні.

Часткова інвентаризація охоплює який-небудь один вид господарських засобів (матеріальні цінності, основні засоби, господарський інвентар, касу, незавершене виробництво і т.д.). Часткові інвентаризації проводяться для забезпечення точності звітних даних, посилення боротьби з втратами і зміцнення фінансової дисципліни.

Відповідальність за організацію проведення інвентаризація несе керівник підприємства, установи.

У звітному році кількість інвентаризацій, дати їх проведення, перелік майна і зобов'язань, що підлягають інвентаризації, визначаються підприємством, установою, крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим.

Для перевірки вибирають ті види матеріальних цінностей, по яких на момент перевірки в обліку є мінімальний залишок. Частіше в натурі цей вид матеріальних цінностей відсутній, а залишок по обліку є природним спадом (наприклад, по зберіганню спирту), який і фіксується інвентаризаційною комісією. Інвентаризація такого типу називається *перманентною*. Організація перманентної інвентаризації не вимагає припинення прибутково-видаткових операцій, забезпечує постійний контроль за роботою матеріально відповідальних осіб. Перманентні інвентаризації знижують трудомісткість і тривалість їх проведення.

До початку проведення обов'язковою або призначеною підприємством, установою інвентаризації у присутності комісії матеріально відповідальні особи складають звіт про останні проведені операції, відображають їх в складському обліку і разом з описом документів під розписку здають в бухгалтерію. Матеріально відповідальних осіб дають комісії розписку, в якій підтверджують, що всі прибуткові і витратні документи, здані в бухгалтерію, і всі матеріальні цінності, довірені їх зберіганню, знаходяться в приміщенні складу або в інших місцях. Якщо підрозділ здійснює реалізацію матеріальних цінностей за готівку, то перш за все підраховується сума готівки: реєструються показники лічильників касових апаратів, готівка звіряється з свідченнями касового апарату. Під час інвентаризації прибуткові і витратні операції з матеріальними цінностями, як правило, не здійснюються. Також до початку інвентаризації перевіряється стан весовимирного господарства - точність вагів, гирь і іншої апаратури.

Дані про наявність тих або інших цінностей з вказівкою назви, відмітних ознак, включаючи номенклатурний номер, одиниці вимірювання і кількість фактично виявлених натуральних одиниць, записуються в інвентаризаційний опис. Кожна сторінка опису підписується всіма членами комісії і матеріально відповідальними особами. В кінці кожної сторінки цифрами і словами записується загальна сума натуральних одиниць, відображених на даній сторінці. На останній сторінці інвентаризаційного опису матеріально відповідальні особи підтверджують, що всі матеріальні цінності враховані і відображені в інвентаризаційному описі правильно і повністю, ніяких пропусків і не включених в опис предметів не є. Інвентаризаційні описи складаються у необхідній кількості екземплярів, один з яких вручається матеріально відповідальним особам.

Якщо інвентаризація триває більш одного дня, то інвентаризаційні описи залишаються в сховищі матеріальних цінностей до завершення інвентаризації. На час перерви в роботі інвентаризаційної комісії сховища закриваються на два замки, ключ від одного з них зберігається у матеріально відповідальних осіб, від іншого - у голови інвентаризаційної комісії. Сховище опечатується відтисненням друку, що зберігається у голови або одного з членів інвентаризаційної комісії.

Отримані дані, що містяться в інвентаризаційному описі, зіставляються з обліковими даними про залишки тих же матеріальних цінностей. Таке зіставлення називають звіркою фактичних і облікових залишків і записують в Звіряльну відомість результатів інвентаризації товарно-матеріальних цінностей.

В результаті зіставлення облікових даних з фактичними можуть бути виявлені наступні факти:

- фактичний і бухгалтерський залишки співпадають;
- фактичний залишок менше облікового - недостача;
- фактичний залишок більше бухгалтерського облікового - надлишок.

Розбіжності фактичної наявності матеріальних цінностей і грошових коштів з даними бухгалтерського обліку, виявлені при інвентаризації і інших перевітках, регулюються підприємством, установою в такому порядку:

основні засоби, матеріальні цінності, цінні папери, грошові кошти і інше майно, виявлені як надлишки, підлягають оприбутковуванню і зарахуванню відповідно на результати фінансово-господарської діяльності або збільшення фінансування з подальшим встановленням причин виникнення надлишків і винних в цьому осіб;

спад цінностей в межах затверджених норм списання за рішенням керівника підприємства, установи відноситься на витрати виробництва, обороту або на зменшення фінансування. За відсутності норм природного спаду недостача розглядається як наднормативна;

наднормативні недостачі цінностей, а також втрати від псування цінностей відносяться на винних осіб в цінах, по яких обчислюється розмір збитку від розкрадань, недостач, знищення і псування матеріальних цінностей;

наднормативні втрати і недостачі матеріальних цінностей, включаючи готову продукцію, в тих випадках, коли винні особи не встановлені або в покаранні винних осіб відмовлено судом, зараховуються в збитки або зменшення фінансування. У документах, якими оформляються списання втрат і наднормативні недостачі цінностей, повинні бути вказані прийняті заходи по запобіганню подібних недостачі втрат.

Матеріали інвентаризації і рішення по регулюванню розбіжностей затверджуються керівником підприємства, організації, установи з включенням виявлених результатів в звітність того періоду, протягом якого була закінчена інвентаризація, а також і в річний звіт.

6.7. Оцінка як елемент методу бухгалтерського обліку

Одне з найважливіших питань, яке визначають міжнародні і національні стандарти бухгалтерського обліку, - це оцінка активів і зобов'язань. У різних державах методи оцінки повинні бути ідентичні для забезпечення зіставності показників фінансової звітності.

Оцінка як елемент методу бухгалтерського обліку - це спосіб вартісної сумірності активів, зобов'язань, капіталу, витрат і доходів підприємств; оцінка повинна відображати фактичні витрати живої і упередженої праці.

Всі об'єкти бухгалтерського обліку оцінюються в поточному обліку і звітності в грошовому виразі в грошовій одиниці держави. Валютні засоби оцінюються в двох вимірниках - в іноземній валюті і в національній.

Оцінка повинна бути такою, щоб не збільшувати активи і не зменшувати зобов'язання (відповідно до принципу обачності), оскільки це приводить до невиправданого збільшення капіталу виходячи з балансового рівняння:

Капітал = Активи - Зобов'язання.

Тому в балансі активи відображаються по найменшій з двох вартостей - історичною або фактичною (чистою вартістю реалізації). Основні засоби відображаються в балансі за залишковою вартістю (за вирахуванням зносу).

У кожному стандарті бухгалтерського обліку приводяться методи оцінки відповідних об'єктів бухгалтерського обліку при їх надходженні, убуванні і на дату балансу.

Оцінка є способом грошового виразу активів і зобов'язань підприємства для їх відображення в бухгалтерському обліку і звітності.

Правильність оцінки господарських засобів досягається дотриманням принципів її реальності і єдності.

Реальність оцінки - це віддзеркалення в грошовому показнику дійсної величини витрат праці, включених в господарські засоби. Даний принцип забезпечує оцінку всіх натуральних і трудових показників в тому виразі, в основі якого лежать фактичні дані.

Принцип єдності оцінки полягає в одноманітному грошовому виразі однорідних засобів різних підприємств.

Стандарти бухгалтерського обліку припускають використання наступних видів оцінок зобов'язань і активів:

облікова оцінка – попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу доходів і витрат між відповідними обліковими періодами (П(С) ПУ-6);

справедлива вартість – сума, по якій може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами (П(С) БУ-19);

чиста вартість реалізації активу – справедлива вартість активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію (П(С) БУ-28);

справжня вартість – дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде необхідна для погашення зобов'язань в процесі звичайної діяльності підприємства (П(С) БУ-11);

первинна вартість – історична (фактична) собівартість необоротних активів в сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів (П(С) БУ-7);

переоцінена вартість – вартість необоротних активів після їх переоцінки (П(С) БУ-7);

Згідно діючим Положенням (стандартам) бухгалтерського обліку в Україні **оцінка** здійснюється таким чином:

об'єкт основних засобів, придбаний за плату, оцінюється шляхом підсумовування фактично проведених витрат на його покупку;

об'єкт основних засобів, отриманий безоплатно, оцінюється за ринковою вартістю на дату оприходования основних засобів;

об'єкт основних засобів, проведений на самому підприємстві, оцінюється як сума прямих і накладних витрат, пов'язаних з виготовленням активу;

об'єкт основних засобів, виготовлений не тільки для продажу, але і для власного використання, оцінюється за собівартістю активу за ринковою вартістю;

об'єкт основних засобів, придбаний в результаті обміну на інший об'єкт основних засобів або інший актив, оцінюється за справедливою вартістю отриманого активу.

Справедлива вартість - сума, по якій може здійснитися обмін активу або оплата зобов'язань в результаті операцій між ознайомленими, зацікавленими і незалежними сторонами

Придбані (отримані) або виготовлені **запаси** зараховуються на баланс підприємства за первинною вартістю

Первинною вартістю запасів, придбаних за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат:

сум, які виплачуються відповідно до договору постачальникові (продавцеві);

сум, які виплачуються за інформаційні, посередницькі та інші подібні послуги у зв'язку з пошуком і придбанням запасів;

сум ввізного митного збору;

сум непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству

витрат на заготівку, навантажувально-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їх використання, включаючи витрати по страхуванню і відсотки за комерційний кредит постачальників;

інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням запасів і доведенням їх до стану, придатного для використання в запланованих цілях.

До таких витрат зокрема відносяться прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів.

Первинною вартістю запасів, які внесені до статутного капіталу підприємства, вважається узгоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість

Первинною вартістю запасів, отриманих підприємством безоплатно, вважається їх справедлива вартість.

Первинна вартість одиниці запасів, придбаних в результаті обміну на подібні запаси, рівна балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первинною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартостями переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду.

При відпустці запасів у виробництво, продажі або іншому вибутті оцінка їх здійснюється по одному з таких **методів**:

ідентифікована собівартість відповідної одиниці запасів;

середневзвешена собівартість;

собівартість перших за часом надходження запасів(ФІФО);

собівартість останніх за часом надходження запасів (ЛИФО);

нормативні витрати;

ціна продажу.

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення і однакові умови використання, застосовується тільки один з приведених методів.

Вартість малоцінних і швидкозношувальних предметів, переданих в експлуатацію, виключається з складу активів з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів по місцях експлуатації і відповідних особах впродовж терміну їх фактичного використання.

Запаси в бухгалтерському обліку і звітності відображаються по найменшій з двох оцінок - первинної вартості або чистої вартості реалізації.

Чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів шляхом віднімання з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут.

Сума, на яку первинна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації, і вартість повністю втрачених (зіпсованих або бракуючих) запасів

списуються на витрати звітного періоду з відображенням вказаної вартості на забалансовому рахунку (072). Якщо чиста вартість реалізації запасів, які раніше були знижені в ціні і є активами на дату балансу, надалі зростає, то на суму збільшення чистої вартості реалізації, але не більше суми попереднього зменшення, сторнується запис про попереднє зниження вартості цих запасів.

Дебіторська заборгованість вважається активом, якщо існує вірогідність отримання підприємством економічних вигод і може бути достовірно визначена їх сума.

Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги вважається активом одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг і оцінюється за первинною вартістю.

Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги включається в підсумок балансу за **чистою реалізаційною вартістю**. Для визначення чистої реалізаційної вартості на дату балансу обчислюється величина резерву сумнівних боргів.

Величина резерву сумнівних боргів визначається виходячи з платоспроможності окремих дебіторів або на основі класифікації дебіторської заборгованості.

Класифікація дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги здійснюється шляхом групування дебіторської заборгованості по термінах її непогашення зі встановленням коефіцієнта сумнівності для кожної групи. **Коефіцієнт сумнівності** встановлюється підприємством виходячи з фактичної суми безнадійної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги за попередні звітні періоди. Коефіцієнт сумнівності як правило зростає із збільшенням термінів непогашення дебіторської заборгованості.

Величина резерву сумнівних боргів визначається як сума твору поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги відповідної групи і коефіцієнта сумнівності відповідної групи.

Зобов'язання признається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена і існує вірогідність зменшення економічних вигод в майбутньому унаслідок його погашення. Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума включається до складу доходу звітного періоду.

Зобов'язання, на яке нараховуються відсотки і яке підлягає погашенню впродовж дванадцяти місяців з дати балансу, необхідно розглядати як довгострокове зобов'язання, якщо первинний період погашення перевищував дванадцять місяців і до затвердження фінансової звітності існує угода про переоформлення цього зобов'язання на довгострокове.

Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються в балансі за їх справжньою вартістю. Визначення справжньої вартості залежить від умов і виду зобов'язання.

Поточні зобов'язання відображаються в балансі по сумі погашення.

Сума забезпечення визначається за обліковою оцінкою ресурсів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), необхідних для погашення відповідного зобов'язання, на дату балансу Забезпечення відшкодування витрат на реструктуризацію визначається по сумі прямих витрат, не пов'язаних з діяльністю підприємства, що продовжується.

Непередбачені зобов'язання відображаються на забалансових рахунках підприємства (042) за обліковою оцінкою.

Дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості отриманих або очікуваних активів.

У разі відстрочення платежу, унаслідок чого виникає різниця між справедливою вартістю і номінальною сумою грошових коштів або їх еквівалентів, очікуваною за продукцію (товари, роботи, послуги і інші активи), така різниця вважається доходом у вигляді відсотків.

Сума доходу по бартерному контракту визначається за справедливою вартістю отриманих або очікуваних активів (робіт, послуг), зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або отриманих грошових коштів і їх еквівалентів.

Якщо справедливу вартість отриманих або очікуваних по бартерному контракту активів (робіт, послуг) достовірно визначити неможливо, то дохід визначається за справедливою вартістю активів (робіт, послуг) (окрім грошових коштів і їх еквівалентів), переданих по цьому бартерному контракту.

Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

Витрати звітного періоду враховуються при зменшенні активів або збільшенні зобов'язань, що приводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу унаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Витрати враховуються як витрати певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Якщо актив забезпечує отримання економічних вигод впродовж декількох звітних періодів, то витрати враховуються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

6.8 Калькулювання як елемент методу бухгалтерського обліку

Суть *калькуляції* як елементу методу бухгалтерського обліку полягає в обчисленні в грошовому виразі витрат підприємства на придбання, виробництво окремого виду матеріальних цінностей, виробів (виконання робіт, надання послуг) і витрат на реалізацію (збут). Калькуляції є процес оцінки результатів господарських процесів: постачання, виробництва, реалізації.

Детальніше розглянемо цей процес на прикладі калькуляції собівартості виробництва продукції.

Об'єктами калькуляції собівартості виробництва продукції є витрати виробництва, що реально виникають і згруповані по відповідних ознаках для формування показників собівартості. Ознаки групування витрат відображають різні об'єктивні характеристики виробничого процесу: формування витрат і собівартості. У вузькому розумінні об'єкт обліку витрат на виробництво - це ознака їх угруповання, яка визначає кодування даних для отримання інформації на користь контролю і управління.

У практиці використовуються угруповання витрат по економічних елементах і по статтях калькуляції (витрат).

Первинними елементними об'єктами обліку витрат на виробництво є витрати праці і матеріальних ресурсів при виконанні різних виробничих операцій, витрати на зміст і експлуатацію устаткування, приладів, будівель, на управління виробництвом. Відомості про ці первинні витрати за допомогою елементів методу бухгалтерського обліку і облікових процедур групуються і узагальнюються за різними ознаками, формуючи необхідні для управління облікові показники. Ці первинні облікові об'єкти відносяться до певних елементів виробництва - економічних елементів витрат. Розподіл витрат за економічними ознаками і елементами виробництва обумовлене тим, що процес виробництва незалежно від його громадської організації складається з цілеспрямованої діяльності - праці людини, предмету, на який направлена праця людини, засобів праці, за допомогою яких чоловік діє. Тому зазвичай економічний елемент - ця економічно однорідні первинні витрати, які не можна розкласти на складові частини.

Виділяють такі **економічні елементи витрат**:

матеріальні витрати (витрати операційної діяльності, сировини і матеріалів, купувальних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, палива і енергії, тари і тарних матеріалів, будівельних матеріалів, запасних частин і т.п.);

витрати на оплату праці (витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати відповідно системі оплати праці, прийнятої на підприємстві, оплата відпусток, компенсаційні та інші виплати);

відрахування на соціальні заходи (відрахування на пенсійне забезпечення, соціальне страхування, на випадок безробіття, індивідуальне страхування);

амортизація (сума нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів);

інші операційні витрати (вартість робіт і послуг сторонніх організацій, сума податків і зборів, втрати від курсових різниць, знецінення запасів, списання і зниження ціни активів, сума фінансових санкцій і т.п.).

Облік витрат по елементах здійснюють всі без виключення підприємства, організації. Для цього в Плані рахунків бухгалтерського обліку передбачений окремий клас рахунків 8 "Витрати по елементах". Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про витрати підприємства впродовж звітного періоду і використовуються, головним чином, статистичними органами для розрахунку макроекономічних показників за системою національних рахунків (СНС), зокрема валового внутрішнього продукту (ВВП).

Угрупування витрат по економічних елементами характеризує їх відношення до створення продукту, але не відображає цілі і призначення виробничих витрат, їх доцільність, не повністю проявляє їх роль в технологічному процесі виробництва. Існує необхідність перегрупувати виробничі витрати, виділити серед них основні - безпосередньо направлені на виробництво продукту, витрати на обслуговування, управління, збут і реалізацію. Тому використовується інший об'єкт обліку витрат - по статтях собівартості: угруповання витрат по їх призначенню і ролі в процесі виробництва. **Угрупування по статтях собівартості** - об'єкт аналітичного обліку. Деталізація групування витрат на статті собівартості залежить від специфіки виробничого процесу і потреб управління. Відповідно регламентам національного положення (стандарту) 16 "Витрати" підприємство самостійно вибирає перелік калькуляційних статей.

Для правильного розуміння призначення витрат, їх економічної ролі у виробництві, теорія обліку і калькуляції досліджує характеристику різних витрат по декількох іншим класифікаціям. Витрати класифікують за такими ознаками.

По **економічному змісту**: витрати засобів праці, предметів праці, живої праці.

Щодо **фаз** кругообігу виробничих фондів (засобів): постачальницькі - заготовчі витрати, виробничі, витрати на збут.

Щодо **технологічного процесу**: основні – витрати, безпосередньо пов'язані з виготовленням продукту, які виникають в процесі виробництва; накладні - витрати на обслуговування і управління.

За способом **віднесення на собівартість**: прямі - включаються в собівартість безпосередньо, непрямі - включаються в собівартість шляхом розподілу по певних критеріях.

Щодо *об'єму виробництва*: постійні витрати не залежать на певному проміжку часу від об'єму виробництва, змінні витрати змінюються (пропорційно, прогресивно, регресивно) при зміні об'єму виробництва.

По *складу*: одноелементні (прості), комплексні - містять декілька економічних елементів витрат.

По *ролі в процесі виробництва* (по сфері виникнення): виробничі, невиробничі.

По *доцільності*: продуктивні, непродуктивні.

По *календарних періодах*: поточні, майбутніх періодів, минулих періодів.

По *періодичності* виникнення: щоденні, одноразові.

Щодо *готового продукту*: витрати на незавершене виробництво, витрати на готовий продукт.

По обхвату *плануванням*: плановані, неплановані.

По обхвату *нормуванням*: нормовані, ненормовані.

По можливості *контролю* в даному підрозділі і на даному рівні управління: контрольовані, неконтрольовані.

Відомості, отримані при застосуванні класифікації витрат, використовують для отримання необхідної інформації для потреб управління.

Витрати краще контролювати при продуктивному (виробничому) використанні ресурсів, тобто там де відбуваються виробничий процес або його обслуговування. У зв'язку з цим, на основі аналітичної деталізації і групування витрат мають місце такі об'єкти обліку витрат на виробництво як місце виникнення витрат, центри витрат і центри відповідальності.

Місце виникнення витрат - структурні підрозділи підприємства, по яких організуються планування, нормування і облік витрат виробництва для контролю і управління витрачанням ресурсів. У промисловості - це цех, ділянка, бригада.

Центр витрат - первинні виробничі і обслуговуючі одиниці, які відрізняються однорідністю функцій і виробничих операцій, рівнем технічного оснащення і організацією роботи, напрямом витрат.

Центри відповідальності - угруповання витрат на підрозділах і відповідальними особами, які забезпечують контроль витрат, несуть колективну і індивідуальну відповідальність і зацікавлені в зниженні собівартості.

Угруповання витрат по місцях виникнення витрат, центрами витрат і центрами відповідальності сприяє посиленню контролю за проведеними витратами, а також спрощенню розрахункових процедур по розподілі накладних витрат.

Калькуляція - сукупність прийомів аналітичного обліку витрат на виробництво і розрахункових процедур визначення собівартості продукту. Калькуляція направлена на виявлення собівартості результату виробництва. Об'єктами калькуляції виступають продукти роботи - види продуктів,

напівфабрикатів, часткових продуктів (деталі, вузли) різного ступеня готовності, робіт, послуг, по яких необхідна інформація про їх собівартість.

Калькуляція як процес включає такі *етапи*:

угруповання витрат;
розділення витрат між об'єктами калькуляції;
визначення собівартості продукції, робіт, послуг;
відображення собівартості виробів в калькуляції;
контроль плану за собівартістю щодо нормативу;
аналіз собівартості і визначення результату.

Таким чином, *калькуляція* - це угруповання, розділення і розподіл витрат між об'єктами калькуляції, обчислення їх фактичної собівартості з метою контролю за результатами роботи, ухвалення управлінських рішень щодо підвищення ефективності виробництва.

Калькуляція як ширше поняття включає такі частини: калькуляційний облік і калькуляцію.

Калькуляція - це спосіб розрахунку, певна сукупність розрахункових процедур собівартості продукту.

Одночасно калькуляція є і результатом *калькуляції* - певним і структурованим переліком витрат, які стосуються продукту. Від структури калькуляції залежать порядок калькуляційного обліку, система розрахунків і характеристика інформації, яку отримують в її результаті. Виділяють декілька класифікацій видів калькуляцій за різними ознаками. Можливі класифікації представлені в табл. 6.1.

Таблиця 6.1. Класифікації видів калькуляцій

<i>Ознака класифікації</i>	<i>Види калькуляцій</i>
За призначенням і часом складання	Минулі (проектні, планові, кошторисні), старанні (звітні, нормативно-звітні)
По обхвату витрат або місцю здійснення	Галузеві, повні, виробничі, внутрішньогосподарчі, змінних витрат, технологічні
По характеру виробництва	Масові (періодичні), індивідуальні, проміжні
По властивостях калькуляційного об'єкту	Загальні, параметричні
По характеру початкових даних	Технічні, планові, нормативні, фактичні
По методу калькуляції	Позаказні, попередельні, попроцесні, нормативні

Різні види калькуляцій складаються і використовуються залежно від системи, яка прийнята на підприємстві, наявності відомостей і потреб керівництва.

Другою складеною процесу калькуляції є *калькуляційний облік - система аналітичного обліку витрат на виробництво на користь достовірної і точної калькуляції. Основне завдання системи*

калькуляційного обліку - повна локалізація прямих витрат по об'єктах калькуляції і облік непрямих витрат, який забезпечує найбільш достовірний їх розподіл.

Об'єднання системи калькуляційного обліку і калькуляції здійснюється при застосуванні чи того іншого методу калькуляції - сукупності способів аналітичного обліку витрат на виробництво і прийомів обчислення собівартості калькуляційних об'єктів. Методи калькуляції відрізняються методикою калькуляційного обліку (замовленнями, переділами, продуктами) і способами калькуляції.

Є багато класифікацій методів калькуляції. У вітчизняній літературі і практиці найчастіше зустрічаються **простою, показаний, попередельний і нормативний** методи, проте стрункої класифікації немає зважаючи на труднощі виділення класифікаційної ознаки, яка б задовольняла всі існуючі методи.

Простий метод використовується в однопродуктових виробництвах (виробництво пари, електроенергії, здобич нафти, вугілля). На цих виробництвах всі витрати відносять на цей продукт. Найчастіше це відбувається в одному цеху. Собівартість одиниці продукції калькулюється шляхом розподілу всіх витрат на кількість виробленої продукції.

У послідовних виробництвах (коли один технологічний процес настає за іншим) технологічний процес розподіляють на окремі частини - переділи (процеси), і по кожному з них окремо враховують витрати. Переділи частіше співпадають з цехами. При цьому витрати враховують по кожному переділу (цеху), передають з переділу в переділ, і на останньому калькулюють собівартість готової продукції.

У складних паралельних виробництвах, коли у ряді основних цехів паралельно виготовляють окремі частини, вузли, а потім збирають в складальному цеху, використовується **позаказний** метод. При цьому методі всі витрати збираються (групується) по замовленнях, для виконання яких вони здійснені. Собівартість одиниці виробу визначається шляхом ділення всіх витрат на замовлення на кількість виробів, випущених в рамках замовлення.

Витрати можуть враховуватися фактичним або нормативним методом. Останній полягає в тому, що витрати враховуються по нормах, а фактична собівартість визначається як сума алгебри витрат на нормами, відхилень від норм, а також змін норм.

Крім того, прийнятною, на наш погляд, є концепція двох методів калькуляції, один з яких **позаказний**, а іншою називають по-різному: масовий, періодичний, **попроцесний**, післяопераційний, **попередельний**. Така концепція розглядається і застосовується як у вітчизняному обліку, так і в зарубіжних країнах. У цій концепції у визначенні методу калькуляції варіюють дві ознаки: час (період) і процес. У першому методі розрахунок собівартості

індивідуалізований для певного продукту або їх сукупності, об'єднаних одним замовленням (процесом). У другому методі розраховується усереднена собівартість продукції, яка отримана від виробництва за даний період часу. Останній метод найбільш прийнятний для калькуляції безперервного виробництва масової продукції, де необхідно періодично визначати собівартість.

Другою складовою методу калькуляції є спосіб калькуляції - конкретний перелік і порядок розрахунків для отримання остаточних відомостей і складання безпосередньо калькуляції як результату процесу калькуляції. Виділяють такі способи калькуляції:

- прямого розрахунку;
- підсумовування витрат;
- виключення витрат;
- розподіли витрат;
- нормативний спосіб.

Калькуляційні одиниці (залежно від видів виробництва):

- один виріб;
- один метр квадратний, кубічний, погонний;
- одна нормогодина, машиногодина і т.п.

Література по темі 6

[Верхоглядова, 103-127; Гура, 30-36; Ткаченко, 81-90, 91-104; Завгородній, 107-120; Лішиленко, 111-152; Кравець, 75-96, 162-175; Кужельний, 162-194; Партін, 64-83]

ТЕМА 7. ОБЛІКОВІ РЕГІСТРИ, ТЕХНІКА, ФОРМИ І ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

- 7.1. Облікові реєстри и записи
- 7.2. Помилки в бухгалтерських записах и способи їх виправлення
- 7.3. Форми бухгалтерського обліку
- 7.4. Порядок ведення обліку
- 7.5. Облікова політика
- Література по темі 7

7.1. Облікові реєстри и записи

Ведення бухгалтерського обліку передбачає, що дані будь-якої господарської операції, відображені у відповідних документах, після їх належної перевірки повинні бути записані в облікові реєстри. Останні призначені для відображення, накопичення і збереження облікових даних.

Облікові реєстри - це облікові таблиці (бланки) встановленої форми і змісту для відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Вони є носіями обробленої вторинної інформації, джерелом якої були бухгалтерські документи.

Оскільки в обліку відображається наявність і рух всіх засобів підприємства, джерел їх освіти і здійснюваних господарських операцій, для кожного об'єкту обліку необхідна інформація, яка б якнайповніше його характеризувала, відображаючи його специфічні особливості. Саме цим пояснюється необхідність застосування різних облікових реєстрів.

Використання тих або інших реєстрів зумовлюється також технікою і технологією ведення бухгалтерського обліку, рівнем використання обчислювальної техніки.

У бухгалтерському обліку використовують такі облікові реєстри: книги, журнали, зводи, картки, машинограми, окремі листки і ін.

З метою детального вивчення реєстрів, з'ясування змісту, призначення і порядку ведення, їх класифікують за такими **ознаками** (табл. 7.1):

Таблиця 7.1 – Класифікація облікових реєстрів

Ознака класифікації	Вид облікового реєстра	Облікові реєстри
Призначення і характер запису	Хронологічні	Реєстраційний журнал
		Відомість відвантаженої і реалізованої продукції
	Систематичні	Реєстри синтетичного і аналітичного обліку
	Комбіновані	Журнал-головна
Журнали-ордери		

Об'єм змісту	Синтетичні	Головна книга
		Журнал-головна
		Машинограмми
		Журнали-ордери
	Аналітичні	Книги аналітичного обліку
		Картки аналітичного обліку
	Комбіновані	Журнали-ордери
Машинограмми		
Зовнішній вигляд	Книги	Книги синтетичного обліку
		Книги аналітичного обліку
	Картки	Типові картки
		Спеціальні картки
	Окремі листи	Журнали-ордери
		Группировочні і накопичувальні відомості
		Разрабочні таблиці
	Машинограмми	Синтетичного обліку
		Аналітичного обліку
Комбіновані		
Побудова	Односторонні	Головна книга
	Двосторонні	Касова книга
	Шахові	Журнали-ордери і відомості до них

За призначенням і характеру запису реєстри діляться на хронологічні, систематичні і комбіновані.

До **хронологічних** відносяться реєстри, в яких господарські операції записують в календарній послідовності їх здійснення:

- журнал реєстрації господарських операцій;
- журнал обліку надходження вантажів;
- журнал відвантаження і реалізації продукції і ін.

Характерною особливістю таких реєстрів є те, що в них угруповання операцій не проводиться. Вони призначені для реєстрації і контролю за даними документів об'єму виконаних робіт, своєчасного оприбуткування вантажів, обліку відвантаженої продукції і т.п.

До **систематичних** облікових реєстрів відносяться такі, в яких господарські операції групуються, систематизувалися і відображаються на відповідних синтетичних і аналітичних рахунках.

Комбінованими називають такі реєстри, в яких об'єднується хронологічний і систематичний запис. Найбільш характерним прикладом є Журнал-головна книга, в якій перша частина представлена практично журналом реєстрації господарських операцій, а друга - групуванням, відображенням цих же операцій на відповідних синтетичних рахунках.

Записи в хронологічних і систематичних облікових реєстрах проводяться одночасно, при цьому в них відображаються одні і ті ж операції, але під різною точкою зору. У зв'язку з цим підсумок хронологічним реєстрам відповідає дебетовому або кредитовому обороту по відповідним систематичним реєстром.

По сенсу облікові реєстри діляться на реєстри синтетичного обліку, аналітичного обліку і комбіновані. Таке ділення ґрунтується на відмінності і призначенні синтетичних і аналітичних рахунків, різній мірі узагальнення на них облікових даних. Структура синтетичних реєстрів залежить, в основному, від форми обліку. Будь-який обліковий реєстр, в якому ведеться облік по певних синтетичних рахунках або групі рахунків, є синтетичним обліковим реєстром. Це Головна книга, Журнали-ордери, Журнал-головна, машинограми. Всі вони є матеріальними носіями синтетичного обліку.

У реєстрах аналітичного обліку ведуться записи по аналітичних рахунках. Структура цих облікових реєстрів залежить від особливостей об'єктів обліку. Кожен реєстр, в якому ведеться облік по аналітичних рахунках, є аналітичним реєстром. До таких реєстрів відносяться книги, картки, машинограми.

У бухгалтерських книгах окрема або декілька сторінок відводиться для певного аналітичного рахунку. У разі ведення аналітичного обліку на картках для кожного такого рахунку відкривають окрему картку.

Характерною особливістю сучасних облікових реєстрів є об'єднання в них синтетичного і аналітичного обліку. До комбінованих реєстрів можна віднести окремі журнали-ордери, машинограми.

Формою облікові реєстри діляться на бухгалтерські книги, картки, окремі листки, машинограми.

Бухгалтерські книги - це зброшуровані облікові синтетичні або аналітичні реєстри. Книги, в яких зброшуровані синтетичні облікові реєстри, називаються бухгалтерськими книгами синтетичного обліку. До них відносяться: Головна книга, Журнал-головна. Книги, в яких зброшуровані аналітичні облікові реєстри, називаються бухгалтерськими книгами аналітичного обліку. Всі сторінки в них повинні бути пронумеровані. При великому об'ємі книги і значній кількості в ній об'єктів обліку (аналітичних рахунків) складають їх перелік (зміст) з вказівкою відповідних сторінок, який полегшує користування нею.

Бухгалтерські книги - це найважливіший спосіб збереження облікових реєстрів. Вони досить широко застосовуються для ведення складського обліку.

Проте, ці реєстри мають і істотні *недоліки*. Зокрема, вони ускладнюють розподіл робіт між окремими виконавцями, в книгах важко визначити свідомо оптимальний об'єм (кількість сторінок) для конкретного аналітичного рахунку, а його вимушене перенесення ускладнює обліковий процес.

Ці недоліки практично усуваються застосуванням *карток*, які призначені для ведення аналітичного обліку на відповідних рахунках впродовж тривалого часу. З метою збереження карток і контролю за їх наявністю кожен відкритий картку в обов'язковому порядку реєструють. Картки легко сортувати по потрібних ознаках. Залежно від *об'єкту обліку* картки аналітичного обліку діляться на:

- картки кількісно-сумарного обліку, призначені для обліку товарно-матеріальних цінностей;

- контокорентні, призначені для обліку розрахунків;

- багатостовпцеві, призначені для обліку витрат на виробництво. У останніх відображається не тільки відповідний процес в цілому, а і фіксуються окремі види витрат, для відображення кожний з них і передбачений окремий стовпчик.

Окрім типових форм карток з урахуванням особливостей об'єктів обліку можуть застосовуватися ще і інші спеціальні форми, як, наприклад, картки складського обліку, інвентарні картки і ін.

Окремі листки як облікові реєстри досить широко використовуються в бухгалтерському обліку. Кожний з них призначений для обліку певних операцій і залежно від цього має специфічний зміст. Це дає можливість систематизувати вказані облікові реєстри відповідно вимогам контролю, складання звітності. До таких реєстрів відносять: журнали-ордери, зведення, *разработочные* таблиці.

Машинограми - це облікові реєстри при машинній обробці облікової інформації, тобто відповідні таблиці, де відображена облікова інформація в запрограмованих розрізах і з передбаченою деталізацією. Вони можуть бути синтетичними, аналітичними або комбінованими. Взаємоувязка показників, відображених в цих реєстрах, контролюється, як правило, автоматично.

По *побудові* облікові реєстри залежать головним чином від об'єктів обліку, об'єму і деталізації інформації, періодичності її узагальнення, потреб контролю і звітності.

Ці реєстри можуть бути односторонніми, двосторонніми і шаховими.

Односторонні реєстри передбачають, що вся облікова інформація відображається послідовно на одній стороні листа. До них відносяться, наприклад, всі типові форми карток аналітичного обліку.

Двосторонні реєстри передбачають ділення сторінки на дві частини: одна призначена для обліку дебетових оборотів по певних рахунках, а інша - кредитових.

Шахову будову реєстрів передбачає їх ділення вертикальними і горизонтальними лініями на клітинки (у вигляді шахівниці), де кредитові

обороти відображають по горизонталі, а дебетові - по вертикалі. Така будова значно скорочує кількість записів, оскільки подвійний запис тут здійснюється в один робочий прийом, підвищує поточний контроль за відображенням операцій і аналітичні можливості бухгалтерського обліку. Таку будову реєстрів знайшло широке застосування в журнальній-ордерній формі обліку.

Перенесення інформації з первинних документів в облікові реєстри здійснюється у міру їх надходження для обробки, але з урахуванням забезпечення можливості своєчасної виплати заробітної плати, складання відповідної звітності, представлення декларацій і ведення розрахунків.

Відповідальність за правильність і повноту відображення даних в облікових реєстрах несуть осіб, які їх склали і підписали.

Підприємства і установи, які облікові реєстри, що становлять, на машиночитаемих носіях, зобов'язані забезпечити технічні засоби для їх відтворення в зручному для читання вигляді.

7.2. Помилки в бухгалтерських записах и способи їх виправлення

В процесі господарської діяльності на кожному підприємстві відбувається велика кількість господарських операцій, на кожна з них оформляється відповідний документ. Дані цих документів відображають в накопичувальних і групувальних відомостях, відповідних реєстрах. Технологія облікового процесу передбачає багаторазовий запис одних і тих же облікових даних в різних реєстрах. У цих умовах нерідко трапляються помилки в бухгалтерському обліку.

Найбільш *характерними помилками* в процесі відображення господарських операцій на рахунках є:

- описки;
- числові помилки;
- помилкові кореспонденції рахунків;
- порушення взаємозв'язку синтетичних рахунків з аналітичними;
- недотримання методу подвійного запису;
- помилкові оцінки і таксування і т.п.

Головними причинами виникнення помилок є:

- велика завантаженість облікових працівників;
- швидка стомлюваність;
- недоліки відповідних умов праці;
- низький рівень кваліфікації;
- часті зміни нормативних документів;
- неуважність.

Для усунення цих причин слід перш за все добитися встановлення оптимальної чисельності облікового апарату і постійно працювати над підвищенням його кваліфікації.

За своїм значенням *помилки діляться* на локальні, які приводять до спотворення інформації лише в тому документі або реєстрі, де вони відбулися, і не розповсюджуються на інші, і *транзитні*, які зачіпають весь обліковий процес.

Всі допущені помилки необхідно своєчасно виявити і відповідним чином виправити. Як у тексті, так і в цифрових даних бухгалтерських документів і облікових реєстрів стирання і безпідставні виправлення не допускаються.

У документах, якими оформлені касові, банківські операції і операції з цінними паперами, виправлення не вирішуються взагалі.

На пошук помилок витрачається немало часу, тому необхідно до початку цієї роботи з'ясувати величину помилки, її місце (на дебеті або кредиті відповідного рахунку), логічно встановити об'єкти, щодо яких помилки є найбільш можливими, порівняти дані взаємозв'язаних реєстрів. Найбільш надійним, хоч і досить громіздким способом виявлення помилок, є спосіб пунктирування, коли суцільним чином або вибірково перевіряють записи і перевірені суми позначають знаком «V».

Залежно від характеру помилки, місця і часу її виявлення застосовують і відповідний спосіб виправлення.

На практиці застосовують такі *способи виправлення помилок*:

- коректурний;
- доповнюючих статей;
- сторно.

Кожним з цих способів користуються для виправлення певного виду помилок.

Коректурний спосіб застосовується, коли помилкова сума ще не занесена в підсумок. Як у документах, так і в реєстрах неправильний текст або цифри закреслюють, а над закресленими надписують правильний текст або цифри. Закреслення здійснюється однією рисою так, щоб можна було прочитати попередній запис. Це виправлення супроводжується написом «виправлено» і підтверджується підписами осіб, які підписали чи документ ведуть даний реєстр.

Спосіб *доповнюючої статті* застосовують у тому випадку, коли помилка допущена лише в сумі відображеної операції і лише тоді, коли сума помилково вказана меншою, ніж потрібно. Для виправлення такої помилки необхідно додатково провести дану операцію на різницю між правильною і помилковою (проведеною) величиною.

Спосіб *сторно*, у свою чергу, ділиться на часткове сторно і повне сторно. Це ділення викликане тим, що за допомогою часткового і повного сторно виправляють принципово різні помилки.

Часткове сторно застосовують, коли помилка допущена лише в сумі відображеної операції, причому записана велика сума, чим потрібно. Виправлення помилки полягає в необхідності зменшення відображеної величини на суму помилки. Таке завдання є, по суті, протилежною способу додаткової статті. Для цього складають бухгалтерську довідку, на підставі якої проводиться операція виправлення помилки. У бухгалтерських регістрах суму по цією операцією записують червоним кольором і під час підрахунку підсумку віднімають, виправляючи у такий спосіб раніше допущену помилку.

Повне сторно застосовують для виправлення помилок в кореспонденції рахунків, коли певна операція відображена на не відповідних рахунках. Таке виправлення проводиться в два етапи. На першому на підставі довідки відображається на одних і тих же рахунках операція з раніше допущеною помилкою, а її сума указується червоним кольором. Потім раніше неправильно відображена операція анулюється. Після цього (другий етап) операцію записують на тих рахунках, на яких необхідно її відобразити.

Порядок виправлення помилок в документах і регістрах, які їх створений машинним способом, визначається вказівками щодо їх використання і передбачається відповідними програмами.

7.3. Форми бухгалтерського обліку

Форма бухгалтерського обліку - це технологія і організація облікового процесу з відповідними способами документування і облікової реєстрації (спосіб ведення обліку при одних і тих же елементах методу).

На сьогодні в Україні 5 основних форм бухгалтерського обліку:

1. **Повна журнальний-ордерна** - 17 журналів-ордерів (в) і зведення до них. Ця форма використовується на великих підприємствах. Облікові регістри - журнали-ордери, зведення, Головна книга.

Журнал-ордер - це **многографная** таблиця, записи в ній ведуться по кредиту одного або декількох рахунків з вказівкою рахунків, що дебетуються. Наприклад, журнал-ордер по рахунку 30 "Каса" має приблизно таку форму:

Дата звіту касира	З кредиту рахунку 30 "Каса" в дебет рахунків			
	31	37	66	і т.д.
05.08		550,00		
08.08	100,00		7450,00	

Приведені суми відповідають таким господарським операціям:

05.08. Видано під звіт - 550 грн.;

08.08. Видана заробітна плата - 7450 грн.;

Повернено в банк 100 грн.

Відомості ведуться не по всіх рахунках; вони служать для повнішого і зручнішого освітлення бухгалтерських даних.

Суть журнальний-ордерної форми обліку полягає в застосуванні журналів-ордерів і допоміжних відомостей, які є основними обліковими регістрами. Всі журнали-ордери побудовані так, що в них поступово накопичуються і підраховуються дані для перенесення в звітні форми.

У журналах-ордерах записи проводяться на підставі даних первинних документів.

Реєстрація окремих операцій проводиться в журналі-ордері в звітному періоді, а реєстрація масових документів заздалегідь групується і накопичується в хронологічному порядку у відомостях, підсумкові дані переносяться в журнали-ордери.

Журнали-ордери є багатографні реєстри, призначені для віддзеркалення кредитових оборотів головного рахунку, для якого відкритий той або інший журнал-ордер, причому сума кредитового обороту указується в ой графі, в якій приведений рахунок, що кореспондує з головним рахунком по дебету.

У журналах-ордерах вказані кореспондуючі рахунки, що забезпечує точність і швидкість віддзеркалення бухгалтерських записів.

Журнали-ордери побудовані за кредитовою ознакою, по окремому синтетичному рахунку в розряді кореспондуючих рахунків. Дебетові обороти по синтетичному рахунку враховуються в декількох журналах-ордерах. Об'єднуються вони в Головній книзі при записі в неї сум з різних журналів-ордерів.

У ряді облікових реєстрів (журналах-ордерах і допоміжних відомостях) аналітичний облік поєднується з синтетичним.

Вироблювані в журналах-ордерах записи операцій в хронологічному порядку поєднуються з їх систематизацією по кореспондуючих рахунках, чим забезпечується єдиний робочий процес бухгалтерських записів.

У більшості журналів-ордерів як правило поміщено декілька синтетичних рахунків.

У журналах-ордерах аналітичний облік здійснюється за показниками, необхідними для контролю і складання періодичною і річною **отчетностей**. При журнальний-ордерній формі обліку як правило застосовуються місячні журнали-ордери, допоміжні відомості розраховані на більш тривалий час.

При журнальний-ордерній формі бухгалтерського обліку запису в облікові реєстри вносяться щодня або у міру надходження первинних документів.

Щомісячно журнали-ордери закривають, їх підсумки переносять в Головну книгу, що відкривається на рік. На першому її листі ведеться реєстр журналів-ордерів, що має довідкове значення. У цей реєстр по кожному

журналу-ордеру вносяться загальною сумою обороти за місяць по кредиту одного або групи рахунків, включених в журнал-ордер. Наступні за реєстром листи Головної книги служать для запису даних по дебету і кредиту кожного систематичного рахунку окремо, причому дебетові обороти по кожному рахунку записуються з розділенням їх по кореспондуючих рахунках.

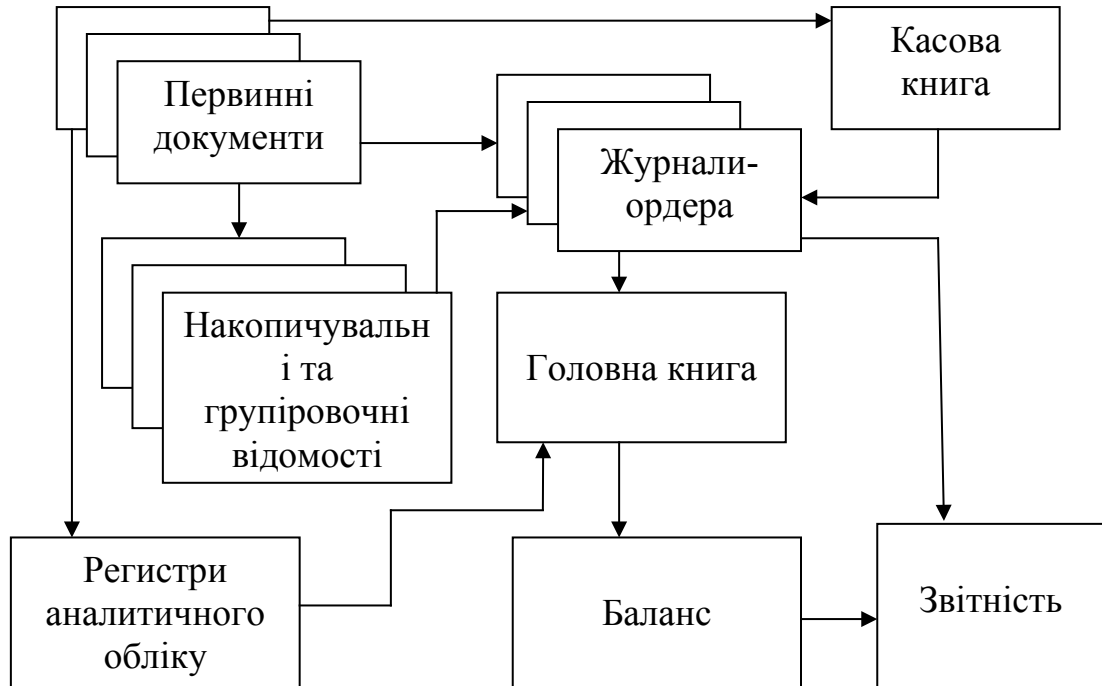
Для того, щоб в дебеті рахунків Головної книги кореспондуючі рахунки були розташовані в порядку зростання номерів, їх слід проставляти в заголовках граф наперед, при відкритті Головної книги, керуючись кореспонденцією рахунків.

У Головній книзі поточні обороти записуються тільки по синтетичних рахунках. При цьому обороти по кредиту кожного синтетичного рахунку відбиваються одним записом - в графі "Оборот по кредиту". Обороти по дебету кожного рахунку переносяться в Головну книгу з різних журналів-ордерів, їх підсумовують, після чого загальну суму по рахунку записують в графу "Разом по дебету".

У останніх двох графах дописують з журналів-ордерів сальдо на кінець місяця. По тих рахунках, сальдо яких в журналах-ордерах не відбивається, а приводяться тільки обороти, сальдо виводиться безпосередньо в Головній книзі. По активно-пасивних рахунках сальдо показується в Головній книзі розгорнений по дебету і кредиту кожного рахунку з подальшим віддзеркаленням цих сум відповідно в активі і пасиві балансу.

Основними **достоїнствами** журнальний-ордерної форми обліку є
 ув'язка аналітичного і синтетичного **учетов** в одному реєстрі;
 забезпечення своєчасного і рівномірного віддзеркалення бухгалтерських записів впродовж звітної періоду;
 забезпечення розділення облікових робіт;
 можливість проведення аналізу господарської діяльності підприємства скорочення загальної кількості облікових реєстрів.

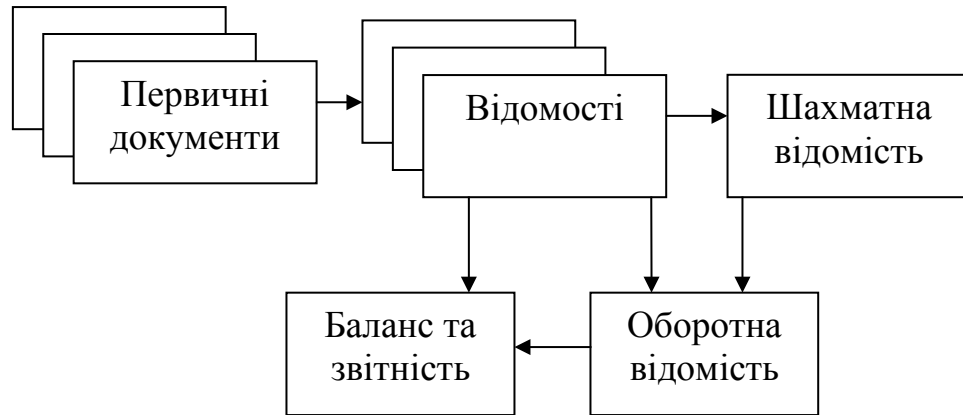
Проте в даний час, в нових умовах господарювання, журнальний-ордерна форма не відповідає всім потребам управління підприємством, а саме: побудова журналів-ордерів не містить нових форм організації обліку, не відповідає складу аналітичних даних, необхідних для управління підприємством. На мал. 7.1 приведена схема журнальний-ордерної форми обліку.



Малюнок 7.1. Схема журнальний-ордерної форми обліку.

Скорочена журнальний-ордерна форма - 7 журналів-ордерів, використовується на підприємствах середнього розміру. Форми журналів затверджені Міністерством фінансів України.

Спрощена форма обліку - для малих підприємств. Методичними рекомендаціями передбачено ведення відомостей від 1-м до 5-м, кожна з яких складається з двох і більш за розділи; узагальнюються облікові дані в оборотно-сальдовій відомості. Крім того, не скасована форма, затверджена Вказівками, яка включає 9 відомостей від В1 до В8, шахову відомість В9 і оборотну відомість. Схема спрощеної форми обліку приведена на мал. 1.2.



Для ведення бухгалтерського обліку на підприємствах з простим господарським процесом виробництва, що працюють в невиробничій сфері, а також що мають незначну кількість господарських операцій, зайнятих у виробничій сфері, застосовують спрощену форму бухгалтерського обліку.

Спрощена форма бухгалтерського обліку може вестися по:

простій формі бухгалтерського обліку (без використання реєстрів обліку майна підприємства);

формі бухгалтерського обліку з використанням реєстрів обліку підприємства.

Малі підприємства (кооперативи, суспільства з обмеженою юридичною відповідальністю і т.д.) невиробничої сфери, що здійснюють незначну кількість господарських операцій і що не мають власного майна в процесі виробництва продукції і робіт, зв'язаного з великими витратами матеріальних ресурсів, можуть вести облік всіх операцій шляхом їх реєстрації тільки в книзі обліку господарських операцій формою № К-1.

Разом з Книгою обліку господарських операцій для обліку господарських операцій, розрахунків по оплаті праці з працівниками, з бюджетом по податках з їх прибутку підприємство можна вести також відомість обліку заробітної плати формою № В-8.

Книга обліку господарських операцій (форма № К-1) є реєстром аналітичного і синтетичного **учетов**, на підставі якого можна визначити наявність засобів і їх джерел у малого підприємства на певну дату і скласти бухгалтерську звітність

Книга обліку господарських операцій є комбінованим реєстром, який містить всі вживані малим підприємством бухгалтерські рахунки і дозволяє вести облік господарських операцій на кожному з них. При цьому вона повинна бути достатньо детальною для обґрунтування змісту відповідних статей балансу.

Підприємство може вести книгу у вигляді відомості, відкриваючи її на місяць (при необхідності використовуючи вкладні листи для обліку операцій по

рахунках), або у формі книги, в якій облік операцій ведеться впродовж всього звітного періоду. При цьому книга повинна бути прошнурована і пронумерована. На останній сторінці указується кількість сторінок, що містяться в ній, яка завіряється підписами керівника і головного бухгалтера, а також відтисненням друку малого підприємства.

Книга обліку господарських операцій відкривається записами сум залишків з початку року (початок діяльності підприємства) по кожному виду засобів тих, що є і джерел.

Після закінчення місяця підраховуються підсумкові суми оборотів по дебету і кредиту всіх рахунків обліку засобів і їх джерел.

Після підрахунку підсумків дебетових і кредитових оборотів засобів і їх джерел (бухгалтерських рахунків) за місяць виводиться сальдо по кожному їх виду (рахунку) на 1-е число наступного місяця.

Підприємства, що мають майно, простій процес виробництва продукції і робіт, можуть застосовувати для обліку фінансово-господарських операцій облікові реєстри спрощеної форми.

Кожна відомість як правило застосовується для обліку операцій по одному з використовуваних бухгалтерських рахунків.

Таким чином, сума по будь-якій операції записується в двох відомостях одночасно: у одній - по дебету рахунку з вказівкою номера рахунку (у графі "Кореспондуючий рахунок"), що кредитується, в іншій - по кредиту кореспондуючого рахунку з аналогічним записом номера рахунку, що дебетується.

У обох відомостях в графі "Зміст операції" (або що характеризують операцію) робиться запис на підставі форм первинної облікової документації про суть довершеної операції або приводяться пояснення, шифри і ін.

Залишки засобів в окремих відомостях повинні звірятися з відповідними даними первинних документів, на підставі яких були проведені записи (касові звіти, виписки банків і ін.).

Узагальнення місячних підсумків фінансово-господарської діяльності малого підприємства, відображених у відомостях, проводиться у відомості (шаховою), на підставі якої складається оборотна відомість.

Оборотна відомість є підставою для складання бухгалтерського балансу.

У всіх вживаних відомостях указується місяць, в якому вони заповнюються, а в необхідних випадках - найменування синтетичних рахунків. В кінці місяця після підрахунку підсумку оборотів відомості підписуються особами, що проводили записи

Зміна оборотів в поточному місяці по операціях, що відносяться до минулих періодів, відбивається в реєстрах звітного місяця додатковим записом (зменшення оборотів - червоним чорнилом).

4. **Меморіально-ордерна форма** - використовується в бюджетних організаціях, в банках. Регістр цієї форми - меморіальний ордер. В порівнянні з журнальною-ордерною ця форма детальніша, але містить багато дублюючої інформації. Її схема представлена на мал. 1.3.



Малюнок 1.3. - меморіально-ордерна форма обліку.

Достоїнствами меморіально-ордерної форми обліку є: простота і гнучкість, що дозволяють пристосовувати її до різних типів підприємств;

використання меморіальних ордерів, що дозволяє упорядкувати синтетичний облік;

посилення контрольних функцій обліку, звірки даних синтетичного і аналітичного **учетов**;

здійснення переходу до автоматизації обліку.

В той же час меморіально-ордерна форма обліку має істотні **недоліки**, а саме:

необхідність виписки великого числа меморіальних ордерів;

необхідність запису одних і тих же даних в двохоблікових регістрах;
слабка пристосованість обліку до потреб аналізу і контролю;
необхідність виконання великого об'єму робіт в кінці місяця;
слабка пристосованість регістрів до складання звітності.

Меморіально-ордерна форма обліку знайшла застосування на невеликих бюджетних підприємствах і в кредитних організаціях.

5. **Комп'ютерна форма** - по цій формі обліку порядок заповнення облікових регістрів і їх формат визначаються тією комп'ютерною програмою, яка використовується. Як правило, всі комп'ютерні програми формують журнали-ордери або відомості по кожному рахунку, шахову і оборотні відомості, а також всі форми звітності.

7.4 Порядок ведення обліку

Методологічне керівництво веденням бухгалтерського обліку в Україні здійснює Міністерство фінансів України.

Порядок ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності в банках встановлюється Національним банком України, в бюджетних установах - Державним казначейством України.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку на підприємстві несе власник або керівництво підприємства.

Ведення бухгалтерського обліку на підприємстві може здійснюватися:

бухгалтерською службою;

підприємцем без створення юридичної особи;

централізованою бухгалтерією або аудиторською службою на договірних початках;

самостійно власником або керівником підприємства (окрім підприємств, звітність яких повинна обнародуватися).

Бухгалтерський облік може вестися методом подвійного запису з використанням загальноприйнятих елементів методу бухгалтерського обліку. Звітність підприємство подає відповідно до законодавства

Підприємство самостійно має право:

визначати облікову політику підприємства;

вибирати форму бухгалтерського обліку як певну систему регістрів обліку, порядку і способу реєстрації і узагальнення облікової інформації в них з дотриманням єдиних основ, встановлених Законом України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" № XIV от 16.07.99 р., і з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних;

розробляти систему і форми внутрішньогосподарчого(управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначати права

працівників на підписання бухгалтерських документів;

затверджувати правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;

виділяти на окремий баланс філіали, представництва, відділення і інші відособлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік з подальшим включенням їх показників у фінансову звітність підприємства;

затверджувати робочий план рахунків бухгалтерського обліку;

встановлювати порядок проведення інвентаризації і методи оцінки майна і зобов'язань;

затверджувати порядок внутрішнього контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства.

Методологія обліку повинна бути незмінною протягом року. Якщо наступного року підприємство має намір змінити облікову політику, на початку року видається наказ про облікову політику.

Облікова політика - сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання і представлення фінансової звітності.

Всі ці питання в кінці звітного року повинні бути розкриті в Примітках до фінансової звітності.

Керівник повинен створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку і організувати контроль діяльності всіх бухгалтерських служб.

Головний бухгалтер:

забезпечує дотримання встановлених єдиних методологічних основ бухгалтерського обліку, складання і уявлення у встановлені терміни фінансової звітності;

організовує контроль за повнотою і достовірністю відображення всіх господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку;

організовує документообіг;

бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з недостачей і її відшкодуванням;

розподіляє обов'язки між працівниками бухгалтерії і контролює їх виконання;

забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у відокремлених підрозділах підприємства;

своєчасно готує проекти наказів про облікову політику, об проведення інвентаризації і т.п.

При здійсненні операцій головному бухгалтерові **забороняється** приймати до виконання документи, які суперечать вимогам законодавчих і інших нормативних актів, порушують договірну і фінансову дисципліну, завдають збитку державі, власникам, іншим юридичним особам і громадянам. З

головним бухгалтером *узгоджується* ухвалення (звільнення) матеріально відповідальних осіб.

Новопризначений головний бухгалтер приймає справи від звільненого головного бухгалтера, перевіряє достовірність звітних даних з фіксацією в акті приймання стану бухгалтерського обліку, який затверджується керівником підприємства.

На головного бухгалтера *не покладаються обов'язки*, пов'язані з безпосередньою відповідальністю за грошові і матеріальні цінності.

При визначенні структури апарату бухгалтерії і форм його взаємодії з іншими структурними підрозділами, а також з існуючими інформаційними системами, необхідно вирішити питання про централізацію або децентралізацію бухгалтерського обліку.

При *централізованій* формі організації бухгалтерського обліку весь обліковий апарат зосереджений в головній бухгалтерії, синтетичний і аналітичні *учеты* здійснюються на основі первинних даних, що поступають із структурних підрозділів підприємства. Адміністративно і методично весь обліковий персонал підкоряється безпосередньо головному бухгалтерові. При централізації обліку забезпечуються дієве керівництво і контроль головного бухгалтера, вона дозволяє раціонально розподілити працю між бухгалтерськими працівниками, проте не дозволяє оперативно вести облік і відповідно своєчасно ухвалювати управлінські рішення.

При *децентралізованій* формі організації обліку апарат розосереджений по структурних підрозділах, де ведуться синтетичний і аналітичний *учеты* на рівні виробничих одиниць підприємства. У головну бухгалтерію передаються тільки згруповані дані, необхідні для складання оперативною, статистичною і бухгалтерською *отчетностей*, проведення аналізу, прогнозування, планування і управління в цілому по підприємству. При цьому частина облікового апарату, що знаходиться в структурних підрозділах, з методичних питань підкоряється головному бухгалтерові, а по адміністративних - керівникові структурного підрозділу.

Структура і форма побудови бухгалтерського апарату залежать в основному від наступних чинників:

умов організації і технології виробництва;

об'єму виробництва;

об'єму облікової роботи;

наявність сучасних засобів обчислювальної техніки;

загальній чисельності тих, що працюють;

загальної наявності структурних підрозділів;

видів діяльності;

інформаційної взаємодії структурних підрозділів з бухгалтерським апаратом;

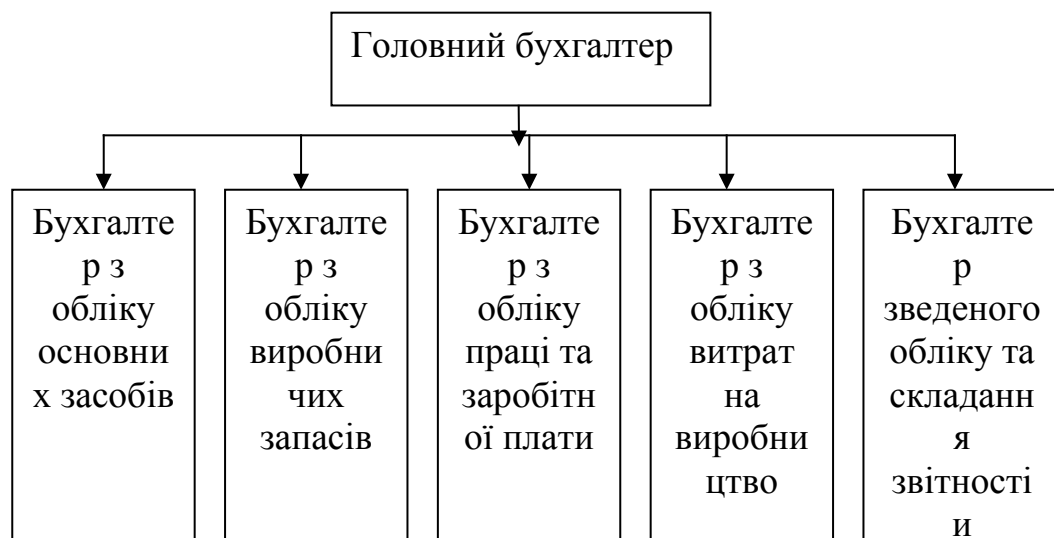
самостійності структурних підрозділів.

Важливою умовою при організації облікового процесу є створення ділянок облікових робіт за функціонально-однорідними ознаками. На підприємствах (середніх, великих) створюються спеціалізовані структурні підрозділи у вигляді груп, секторів, підрозділів по окремих ділянках обліку (облік основних засобів, облік виробничих запасів і т.д.)

У практиці розрізняють три основні *типи організації структури* апарату бухгалтерського обліку:

- лінійну;
- лінійно-штабну;
- комбіновану.

При лінійній організації бухгалтерського апарату всі облікові працівники підкоряються безпосередньо одному керівникові - головному бухгалтерові. Така організація застосовується на невеликих, підприємствах, де чисельність облікових працівників складає не більше 10 чоловік. На мал. 1.4 приведена лінійна структура організації бухгалтерського апарату.



Малюнок 1.4 Лінійна структура організації бухгалтерського апарату.

Лінійно-штабна організація бухгалтерського апарату припускає створення проміжних ланок управління в бухгалтерії - відділи, групи, сектори, бюро, які очолюють старші бухгалтери. Розпорядження головного бухгалтера віддаються безпосередньо старшим бухгалтерам, які передають їх далі конкретним виконавцям і контролюють виконання. Така організація бухгалтерського апарату упроваджується на підприємствах, де штат бухгалтерії налічує більше 10 чоловік.

На практиці зазвичай до складу лінійно-штабної організації бухгалтерського апарату входять **наступні основні групи (відділи, сектори, бюро):**

група по обліку основних засобів, яка здійснює синтетичний і аналітичний **учеты** основних засобів, нарахування амортизаційних відрахувань і зносу, індексацію основних засобів, облік витрат на капітальний ремонт, облік нематеріальних активів, контроль за наявністю і використанням основних засобів;

група обліку праці і його оплати, яка здійснює облік робочого часу, облік витрат на оплату праці, нарахування заробітної плати працівникам, облік розрахунків з працівниками підприємства, облік відрахувань на соціальне страхування і до Пенсійного фонду, аналіз і контроль за правильним використанням Фонду оплати праці, інші види робіт, пов'язані з оплатою праці;

група обліку виробничих запасів, яка здійснює облік придбання, надходження, руху матеріальних цінностей на підприємстві. Дана група веде як правило облік МБП і їх зносу. Здійснює контроль за наявністю і використанням виробничих запасів, веде облік переоцінки (зниження ціни) виробничих запасів;

група обліку готової продукції, її відвантаження і реалізації, яка здійснює синтетичний і аналітичний **учеты** готової продукції, товарів і послуг, веде облік товарів відвантажених і реалізованих. Дана група здійснює контроль, аналіз і внутрішній аудит за наявністю, відвантаженням і реалізацією готової продукції і товарів;

група обліку витрат на виробництво і калькуляції собівартості продукції, яка веде облік витрат на виробництво, калькуляцію собівартості продукції, здійснює аналіз, прогноз стану витрат на виробництво;

група обліку фінансово-розрахункових операцій, яка здійснює синтетичний і аналітичний **учеты** банківських, касових і розрахункових операцій, проводить облік кредитів банку, цінних паперів, нарахування і облік фондів. Дана група аналізує фінансовий стан підприємства, формує фінансові показники на майбутні періоди часу;

група зведеного обліку і складання звітності, яка здійснює зведення всіх даних в зведені регістри і Головну книгу, складає періодичну і річну звітності, проводить аналіз господарської діяльності як в цілому по підприємству, так і окремому структурному підрозділу, веде управлінський облік, на основі якого формуються управлінські рішення по поліпшенню роботи підприємства.

На тих підприємствах, де є житлово-комунальне господарство і здійснюються капітальні вкладення, формуються групи обліку капітальних вкладень і обліку житлово-комунальних послуг.

На крупних підприємствах створюються конкретизовані групи усередині даного угруповання.

Для безпосереднього керівництва даними групами на підприємствах вводяться посади декількох заступників головного бухгалтера, які безпосередньо відповідають перед головним бухгалтером за закріплені за групами облікові роботи.

Комбінована організація структури управління формується зазвичай на великих підприємствах, в концернах, об'єднаннях і т.д. Структура бухгалтерського апарату формується по функціональному розділенню управління, де створюються спеціалізовані підрозділи із замкнутим циклом робіт. При цьому частина функцій і прав головного бухгалтера передається керівникам підприємства в межах встановленої компетенції.

7.5. Облікова політика

Під **обліковою політикою** мається вибрана підприємством сукупність принципів, методів і процедур, використовуваних для складання і надання фінансової звітності.

До **способів ведення бухгалтерського** обліку відносяться: прийоми організації документообігу, інвентаризації, способи застосування рахунків бухгалтерського обліку, методи групування і оцінки фактів господарської діяльності, погашення вартості активів і інші відповідні прийоми, методи і способи.

Облікова політика підприємства формується її керівником і підлягає оформленню за допомогою відповідної організаційно-розпорядливої документації підприємства (наказами, розпорядженнями і т. д.).

Облікова політика формується на виборі одного із способів ведення і організації бухгалтерського обліку з декількох, що допускаються законодавчими і нормативними актами, введеними в Україні.

Керівник підприємства **затверджує для ведення єдиної облікової політики наступне:**

- форму і методи обліку;
- робочий план рахунків;
- технологію обробки облікової інформації;
- систему обліку, звітності і контролю господарської діяльності підприємства;
- порядок проведення інвентаризації на підприємстві;
- метод оцінки товарно-матеріальних цінностей;
- метод списання матеріальних цінностей на витрати виробництва (витрати звернення);
- методологію обліку витрат на виробництво і калькуляцію собівартості продукції, робіт, послуг;
- порядок розподілу прибули;

- утворення фондів і резервів;
- методику нарахування амортизації;
- права працівників на підпис документів.

У наказі *про організацію бухгалтерського обліку* на підприємстві в обов'язковому порядку повинні бути відображені наступні моменти:

- форма організації бухгалтерського обліку як певна система реєстрів обліку (наприклад, журнальний-ордерна, спрощена без використання реєстрів обліку майна, спрощена з використанням реєстрів обліку майна);

- порядок і спосіб реєстрації і узагальнення інформації у вибраних реєстрах;

- особи, відповідальні за ведення бухгалтерського обліку.

Переглядати облікову політику підприємства згідно П(С) БУ 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" можливо тільки, якщо:

- змінюються статутні вимоги;

- змінюються вимоги органу, який затверджує положення (стандарти) бухгалтерського обліку;

- зміна облікової політики дозволить кращим способом забезпечити достовірне відзеркалення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

Підприємствам доречно щорічно робити "ревізію" своїх наказів, оскільки ситуація, коли попередній вибір методу оцінки об'єктів обліку може не відповідати фактичному стану речей, зустрічається досить часто. Наприклад, метод амортизації об'єкту основних засобів, який застосовувався на підприємстві протягом року, привів до значних розбіжностей між значеннями його облікової (залишковою) і реальної вартості. Якщо продовжувати застосовувати старий метод, то це спричинить необхідність проведення в майбутньому постійних переоцінок такого об'єкту, що є достатньо трудомісткою процедурою. Тому підприємство може змінити метод амортизації, обґрунтувавши причину такого кроку.

Необхідність відкоректувати наказ про облікову політику на початку року може виникнути також у зв'язку із зміною, що вноситься до деяких положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Отже, на початку *року підприємство* винне:

- проаналізувати зміст попереднього наказу;

- перевірити всі операції минулого року відповідають положенням наказу і вимогам положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що змінилися, і при необхідності внести зміни;

- розглянути можливість зміни облікової політики по тих позиціях, які приводять до спотворення реальної вартості активів, зобов'язань, капіталу, доходів і витрат підприємства.

Будь-які зміни методів обліку і принципів оцінки на підприємстві також

оформляють наказом. Не вважають зміною облікової політики встановлення облікової політики для подій (операцій), які відрізняються за змістом від попередніх подій (операцій) або які не відбувалися раніше.

Згідно п.23 П(С) БУ 1 підприємство повинне освітлювати свою облікову політику шляхом *опису принципів оцінки і методів обліку по окремих статтях звітності. Проте об'єм і порядок формування наказу про облікову політику не регламентований жодним нормативним документом. При його складанні потрібно керуватися професійними думками і враховувати вимоги Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.*

Вимоги, чітко встановлені П(С) БУ і Законом про бухгалтерський облік, в наказ не включаються, оскільки їх дотримання є обов'язковим для підприємства. Проте не буде помилкою, якщо підприємство визнає необхідним найбільш істотні з них відзначити в своєму наказі. Якщо підприємству П(С) БУ і Законом про бухгалтерський облік надана можливість вибору методів або принципів обліку, це необхідно обов'язково освітити в його обліковій політиці.

Основні позиції облікової політики, право вибору яких надане підприємству, наступні:

➤ **Нематеріальні активи:**

○ **Формування балансової вартості:** застосування первинної або переоціненої вартості. Відповідно до п.19 П(С) БУ 8 підприємство може переоцінювати нематеріальні активи за справедливою вартістю на дату балансу. У разі проведення переоцінки надалі вартість таких об'єктів слід переглядати щорічно.

○ **Вибраний метод амортизації.** Відповідно до п.27 П(С) БУ 8 підприємство може обирати метод амортизації нематеріального активу (всі методи викладені в П(С) БУ 7) виходячи з умов отримання економічних вигод в майбутньому. При цьому для кожного об'єкту нематеріального активу може застосовуватися свій метод. Перелік методів представлений в п.26 П(С) БУ 7.

➤ **Малоцінні необоротні активи**

○ **Вартісною межа** Відповідно до п.5 П(С) БУ-7 підприємства можуть самостійно встановлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів. Тим самим визначається круг об'єктів, які мають термін корисного використання більш одного року (операційного циклу), але вартість яких в порівнянні з іншими об'єктами основних засобів є незначною.

○ **Вибраний метод амортизації** Відповідно до п.27 П(С) БУ 7 підприємство самостійно обирає метод амортизації об'єкту малоцінних необоротних активів. При цьому для кожної групи таких активів може застосовуватися свій метод

➤ **Запаси**

○ **Що вважати одиницею запасів** Відповідно до п.7 П(С) БУ 9

одиницею запасів може виступати або найменування запасів (тип, сорт), або однорідна група (вигляд). Однорідна група містить подібні або взаємозв'язані одиниці запасів, тобто ті, які відносяться до однієї виробничої лінії, мають подібне значення і використання. Прикладами таких груп можуть бути масла, запчастини, тара і т.п.

- **Порядок обліку транспортне-заготовчих витрат.** Підприємство обирає порядок обліку транспортне-заготовчих витрат серед наступних варіантів: 1) накопичення вказаних витрат на окремому субрахунку з подальшим розподілом між сумою кінцевого залишку запасів і сумою запасів, вибулих за звітний період; 2) пряме включення вказаних витрат в собівартість придбаних запасів

- **Методи, які застосовуються при обліку вибуття запасів.** Відповідно до п. 16 П(С) БУ-9 для оцінки вибуття запасів підприємство може обирати один з шести методів (средневзвешеної собівартості, ідентифікованої собівартості, ФІФО, ЛИФО, нормативних витрат, ціни продажу). При цьому для різних видів запасів можливо застосовувати свій метод оцінки (наприклад, метод ФІФО - для виробничих запасів, а метод средневзвешеної собівартості - для готової продукції). Але для всіх одиниць обліку запасів, що мають однакове призначення і однакові умови використання, застосовується лише один з вказаних методів

➤ **Дебітори**

- **Метод формування резерву сумнівних боргів.** Відповідно до п.8 П(С) БУ-10 величина резерву сумнівних боргів розраховується виходячи з платоспроможності окремих дебіторів або на основі класифікації дебіторської заборгованості. У останньому випадку підприємство самостійно визначає групи по термінах непогашення поточної дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги. У наказі доцільно привести коефіцієнти сумнівності відповідної групи дебіторів

➤ **Активи і зобов'язання в операціях між зв'язаними особами**

- **Перелік зв'язаних сторін** Відповідно до п.3.2 П(С) БУ-23 перелік зв'язаних осіб визначається підприємством, враховуючи суть відносин, а не тільки юридичну форму

- **Вибраний метод оцінки** Відповідно до п.6 П(С) БУ-23 підприємством можуть застосовуватися наступні методи оцінки: порівняльна неконтрольована ціна, ціна перепродажу, "витрати плюс", балансова вартість

➤ **Дохід**

- **Порядок оцінки ступеня завершеності операцій.** Відповідно до п.11 П(С) БУ-15 ступінь завершеності операцій за поданням послуг підприємство оцінює за допомогою одного з трьох підходів: вивчення виконаної роботи; визначення питомої ваги об'єму наданих послуг в загальному об'ємі;

визначення питомої ваги витрат в загальній сумі очікуваних витрат

➤ **Витрати**

○ **Перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції** Відповідно до п.11 П(С) БУ-16 підприємство самостійно визначає номенклатуру статей витрат залежно від потреб управління

○ **База розподілу загальновиробничих витрат.** Підприємство самостійно встановлює порядок розподілу загальновиробничих витрат, наприклад, пропорційно сумі прямих витрат на виробництво готової продукції, пропорційно сумі основної і додаткової заробітної плати виробничого персоналу або об'єму діяльності і т.п.

○ **Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат** Згідно п.16 П(С) БУ-16 підприємство встановлює перелік і склад таких витрат самостійно

○ **Тип (вигляд) обліку зведення витрат виробництва** Підприємство обирає тип обліку зведення витрат виробництва і калькуляції собівартості продукції (позаказний, попередельний, нормативний і т.п.)

Затверджені способи ведення бухгалтерського обліку на підприємстві застосовують з 1 січня року, наступного за виданням відповідного організаційно-розпорядливого документа (наказу).

У наказі про облікову політику необхідно відобразити:

1. Загальні положення

1.1. _____ Організаційно-правова форма підприємства

1.2. Форма власності підприємства

1.3. Наявність філіалів і інших підрозділів

1.4. _____ Участь в спільній діяльності

1.5. _____ Основний вид діяльності

1.6. Інші види діяльності

1.7. Види фінансової діяльності

1.8. Види операційної діяльності

1.9. Види звичайної діяльності

1.10. Види інвестиційної діяльності

1.11. Процентний склад акціонерів підприємства

1.12. Наявність пільг по оподаткуванню

1.13. Об'єми діяльності, середнесписочная чисельність тих, що працюють.

2. Облікова політика на підприємстві

2.1. _____ Ведення бухгалтерського обліку покласти на (бухгалтерію, аудиторську фірму і т.д.) на чолі з головним бухгалтером

2.2. _____ Затвердити наступну фінансово-

господарську діяльність підприємства

2.3. _____ Затвердити наступну форму ведення бухгалтерського обліку

2.4. _____ Вести бухгалтерський облік в строгій відповідності з прикладеним робочим планом рахунків.

2.5. _____ Затвердити загальну технологію обробки облікової інформації.

2.1. Затвердити графік документообігу на підприємстві.

2.7. Затвердити графік проведення інвентаризації на підприємстві

2.8. _____ Затвердити систему ведення внутрішньовиробничого контролю на підприємстві.

2.9. _____ Затвердити систему ведення внутрішньогосподарчого (управлінського) обліку на підприємстві.

2.10. _____ Затвердити інформацію внутрішньогосподарчого (управлінського) обліку і графік надання її працівникам підприємства.

2.11. _____ Вести бухгалтерський облік відповідно до перерахованих первинних документів по ділянках обліку.

2.12. _____ Вести бухгалтерський облік основних засобів і необоротних активів по наступному методу і формі

2.13. _____ Нарахування амортизації здійснювати протягом року по методу

2.14. Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснювати по методу

2.15. Бухгалтерський облік запасів вести по методу

2.16. _____ Оцінку товарно-матеріальних цінностей здійснювати по методу

2.17. _____ Встановити метод списання запасів на виробництво і реалізацію

2.18. _____ Встановити наступний метод обліку витрат на виробництво і калькуляції собівартості продукції, робіт, послуг

2.19. _____ Створити на підприємстві наступні фонди

2.20. Створювати на підприємстві наступні резерви

2.21. Створити на підприємстві резерв сумнівних боргів із застосуванням наступного методу розрахунку резерву

2.22. _____ Затвердити наступний порядок розподілу чистого прибутку

2.23. _____ Встановити наступний метод підрахунку доходів і витрат на підприємстві

2.24. _____ Встановити наступний метод

підрахунку фінансових результатів.

3. Організація ведення облікової політики

3.1. _____ Затвердити наступну структуру і форму побудови бухгалтерського апарату.

3.2. _____ Вести бухгалтерський облік на самостійному балансі наступним (філіали або інші відособлені підрозділи)

3.3. Затвердити графік документообігу на підприємстві.

3.4. _____ Затвердити зразки підписів працівників, що мають право підпису документів.

3.5. _____ Надати право підпису звітної документації.

3.6. Затвердити графік і відповідальних за надання звітності в державні органи.

3.7. Призначити матеріально-відповідальних осіб.

3.8. _____ Затвердити постійно діючу інвентаризаційну комісію в складі.

3.9. _____ Покласти відповідальність за ведення бухгалтерського обліку на підприємстві на

3.10. Затвердити графік здачі документів в архів.

3.11. _____ Затвердити відповідальних за здачу і зберігання облікової документації.

3.12. _____ Затвердити порядок надання інформації по каналах зв'язку.

3.13. _____ Затвердити порядок обнародування облікової інформації.

3.14. _____ Затвердити порядок проведення ревізії на підприємстві.

Литература по темі 7

ТЕМА 8. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

8.1. Поняття, види и склад фінансової звітності

8.2. Принципи підготовки фінансової звітності. Розкриття інформації в фінансової звітності

8.3. Виправлення помилок та зміни в фінансової звітності

Література по темі 8

8.1. Поняття, види и склад фінансової звітності

Фінансова звітність - це бухгалтерська звітність, яка містить інформацію про фінансовий стан, результатах діяльності і рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Звітним періодом вважається рік, проміжна фінансова звітність подається щокварталу.

Склад фінансової звітності

Квартальна:

форма № 1 - "Баланс" [П(С) БУ 2];

форма № 2 - "Звіт про фінансові результати" [П(С) БУ 3].

Річна:

форми № 1, 2;

форма № 3 - "Звіт про рух грошових коштів" [П(С) БУ 4];

форма № 4 - "Звіт про власний капітал" [П(С) БУ-5];

форма № 5 - "Примітки до річної фінансової звітності".

Порядок представлення фінансової звітності регламентований наказом Міністерства фінансів України.

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для ухвалення рішень повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності і рух засобів підприємства.

Фінансова звітність забезпечує інформаційні потреби користувачів відносно:

придбання, продажу і володіння цінними паперами;

участі в капіталі підприємства;

оцінки якості управління;

оцінки здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання, - забезпечення зобов'язань підприємства;

визначення суми дивідендів, які підлягають розподілу;

регулювання діяльності підприємства;

інших рішень.

Фінансова звітність повинна задовольняти потреби тих користувачів, які не можуть вимагати звітів, складених з урахуванням їх конкретних інформаційних потреб.

Фінансова звітність складається з балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал і приміток до звітів.

Фінансові звіти містять статті, склад і зміст яких визначаються відповідними Положеннями (стандартами).

Стаття приводиться у фінансовій звітності, якщо відповідає наступним критеріям.

існує вірогідність надходження або вибуття майбутніх економічних вигод, пов'язаних з цією статтею;

оцінка статті може бути достовірно визначена.

У фінансову звітність включаються показники діяльності філіалів, представництв, відділень і інших відособлених підрозділів підприємства.

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік.

Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду.

Проміжна (місячна, квартальна) звітність, яка охоплює певний період, складається наростаючим підсумком з початку звітного року. Перший звітний період новоутвореного підприємства може складати менше 12 місяців, але не може перевищувати 15 місяців. Звітним періодом ліквідовуваного підприємства є період з початку року до моменту ліквідації.

Інформація, що міститься у фінансових звітах, повинна бути дохідливою і розрахованою на однозначне тлумачення її користувачами за умови, що вони володіють достатніми знаннями і зацікавлені в сприйнятті цієї інформації.

Фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на ухвалення рішень користувачами, дає можливість вчасно оцінити минулі, справжні і майбутні події, підтвердити і скоректувати їх оцінки, зроблені у минулому.

Фінансова звітність повинна бути достовірною. Інформація, приведена у фінансовій звітності, є достовірною, якщо вона не містить помилок і спотворень, здатних вплинути на рішення користувачів звітності.

Фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати:

фінансові звіти підприємства за різні періоди;

фінансові звіти різних підприємств.

Передумовою зіставності є приведення відповідної інформації попереднього періоду і розкриття інформації про облікову політику і її зміну ленне від власників. Тому особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;

безперервності діяльності, що передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства виходячи з допущення, що його діяльність продовжуватиметься надалі;

періодичності, що передбачає розподіл діяльності підприємства на певні

періоди часу з метою складання фінансової звітності;

історичній (фактичною) собівартості, що визначає пріоритет оцінки активів виходячи з витрат на їх виробництво і придбання;

нарахування і відповідності доходів і витрат, згідно якій для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно зіставити доходи звітного періоду з витратами, понесеними для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення незалежно від часу надходження і сплати грошей;

повного освітлення, згідно якому фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні і потенційні наслідки операцій і подій, здатних вплинути на ухвалюване рішення;

послідовності, яка передбачає постійне, з року в рік застосування підприємством вибраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обгрунтована і розкрита у фінансовій звітності;

обачності, згідно якої методи оцінки, вживані в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань і витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

превалювання змісту над формою, згідно якому операції повинні враховуватися відповідно до їх суті, а не тільки виходячи з юридичної форми;

єдиного грошового вимірника, який передбачає вимірювання і узагальнення всіх операцій підприємства в його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

8.2. Принципи підготовки фінансової звітності. Розкриття інформації в фінансовій звітності

Фінансова звітність підприємства формується з дотриманням таких принципів:

- автономності підприємства, згідно якому кожне підприємство розглядається як юридично відособлена особа.

Для того, щоб фінансова звітність була зрозумілою користувачам, вона повинна містити дані:

підприємстві;

даті звітності і звітному періоді;

валюті звітності і одиниці її вимірювання;

відповідній інформації щодо звітного і попереднього періодів;

обліковій політиці підприємства і її змінах;

консолідації фінансових звітів;

припиненні (ліквідації) окремих видів діяльності;

обмеженні щодо володіння активами;

участі в спільних підприємствах;

виявлених помилках минулих років і пов'язаних з ними коректуваннях;
 переоцінці статей фінансових звітів;
 іншій інформації, розкриття якої передбачено відповідними Положеннями (стандартами).

Інформація про підприємство, яка підлягає розкриттю у фінансовій звітності, включає:

- найменування, організаційно-правову форму і місце знаходження підприємства (країну, де зареєстровано підприємство, адресу офісу);
- короткий опис основної діяльності підприємства;
- найменування органу управління, у веденні якого знаходиться підприємство, або назва його материнської (холдинговою) компанії;
- середню чисельність персоналу підприємства на звітний період.

Кожен фінансовий звіт повинен містити дату, за станом на яку приведені його показники, або період, який він охоплює. Якщо період, за який складений фінансовий звіт, відрізняється від звітного періоду, то причини і наслідку цього повинні бути розкриті в примітках до фінансової звітності.

У фінансовій звітності повинні бути вказані валюта, в якій відображені елементи звітності, і одиниця її вимірювання. Якщо валюта звітності відрізняється від валюти, в якій ведеться бухгалтерський облік, то підприємство повинне розкрити причини цього і методи, використані для перекладу фінансових звітів з однієї валюти в іншу.

Підприємство повинне освітлювати вибрану облікову політику шляхом опису:

- принципів оцінки статей звітності;
- методів обліку окремих статей звітності. Інформація, яка підлягає розкриттю, приводиться безпосередньо у фінансових звітах або примітках до них.

У примітках до фінансових звітів належить розкривати:

- облікову політику підприємства;
- інформацію, яка не приведена безпосередньо у фінансових звітах, але є обов'язковою згідно відповідним Положенням (стандартам);
- інформацію, яка містить додатковий аналіз статей звітності, необхідний для забезпечення її ясності і доцільності.

Бухгалтерські звіти і баланси підписують керівник (власник) і головний бухгалтер, а за відсутності на підприємстві бухгалтерської служби - фахівець, що веде облік.

8.3. Виправлення помилок та зміни в фінансовій звітності

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах", затвердженим наказом Міністерства

фінансів України № 137 від 28 травня 1999 р., визначається порядок виправлення помилок, внесення і розкриття інших змін у фінансовій звітності.

Виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів в попередніх періодах, здійснюється шляхом коректування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року.

Виправлення помилок, які відносяться до попередніх періодів, вимагає повторного відображення відповідної порівняльної інформації у фінансовій звітності.

Облікова оцінка може переглядатися, якщо змінюються обставини, на яких базувалася ця оцінка, або отримана додаткова інформація. Наслідки змін в облікових оцінках необхідно включати в ту ж статтю звіту про фінансові результати, яка раніше застосовувалася для віддзеркалення доходів або витрат, пов'язаних з об'єктом такої оцінки. Наслідки зміни облікових оцінок необхідно включати в звіт про фінансові результати в тому періоді, в якому відбулася зміна, а також в подальших періодах, якщо зміни впливають на них.

Облікова політика може змінюватися тільки в тому випадку, якщо змінюються статутні вимоги, вимоги органу, що затверджує Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, або якщо зміни здатні забезпечити достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

Вплив зміни облікової політики на події і операції минулих періодів відображається в звітності шляхом коректування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року, повторного надання порівняльній інформації щодо попередніх звітних періодів.

Якщо суму коректування нерозподіленого прибутку на початок звітного року неможливо визначити достовірно, то облікова політика розповсюджується лише на події і операції, що відбувалися після дати зміни облікової політики.

Події, що відбулися після дати балансу, можуть викликати коректування певних статей або розкриття інформації про ці події в примітках до фінансових звітів.

Події після дати балансу, що надають додаткову інформацію про визначення сум, пов'язаних з умовами, які існували на дату балансу, вимагають коректування відповідних активів і зобов'язань. Коректування активів і зобов'язань здійснюється шляхом сторнування і (або) внесення додаткових записів в обліку звітного періоду, які відображають уточнення оцінки відповідних статей унаслідок подій після дати балансу.

Литература по темі 8

[Тютюник, 1-108]