

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВОЛИНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ЛЕСІ УКРАЇНКИ
ФАКУЛЬТЕТ ЕКОНОМІКИ ТА УПРАВЛІННЯ
КАФЕДРА ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ

Мирослава Кулинич

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК.
ЗАГАЛЬНА ТЕОРІЯ**

Конспект лекцій

Луцьк – 2024

УДК 657.1 (072)
К 90

Рекомендовано до друку науково-методичною радою Волинського національного університету імені Лесі Українки
(Протокол №3 від 22 листопада 2024 р.)

Рецензенти:

Проць Н. В. кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансів Волинського національного університету імені Лесі Українки.

Кулинич М. Б.

К-90 *Бухгалтерський облік. Загальна теорія: конспект лекцій.* Луцьк : Волинський національний університет імені Лесі Українки», 2024. 94 с.

Анотація: У виданні узагальнено і розкрито значимість системи бухгалтерського обліку як основного інформаційного джерела. Поряд з іншими обліковими дисциплінами бухгалтерський облік дозволяє краще зрозуміти економічну суть і проблеми управління бізнесом. Дисципліна передбачає набуття студентами теоретичних знань та практичних навичок щодо організації облікового процесу на підприємствах промисловості, використовуючи при цьому сучасні наукові підходи.

Для здобувачів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти, освітньо-професійної програми Облік і оподаткування, спеціальності 071 Облік і оподаткування, галузі знань 07 Управління та адміністрування.

УДК 657.1 (072)
© Кулинич М. Б., 2024
© Волинський національний
університет імені Лесі Українки, 2024

ЗМІСТ

ВСТУП	4
Змістовий модуль 1. Основи бухгалтерського обліку	
Тема 1 Бухгалтерський облік, його суть і загальна характеристика	6
Тема 2. Предмет і метод бухгалтерського обліку	11
Тема 3. Методичні прийоми бухгалтерського обліку та їх використання на підприємства	19
Тема 4 Бухгалтерський баланс	22
Тема 5. Рахунки бухгалтерського обліку і подвійний запис	28
Змістовий модуль 2. Елементи методу господарського обліку та господарські процеси	
Тема 6. Документація, інвентаризація	44
Тема 7. Оцінювання і калькуляція в системі бухгалтерського обліку	58
Тема 8. Облік основних господарських процесів	63
Тема 9. Облікові реєстри, техніка, форми та організація обліку на промислових підприємствах	77
Список використаних джерел	92

ВСТУП

Бухгалтерський облік займає важливе місце в обліковому процесі. Поряд з іншими економічними дисциплінами, зокрема економікою підприємства, фінансами, економічним аналізом, менеджментом та іншими, бухгалтерський облік дає змогу краще зрозуміти економічну суть і проблеми управління бізнесом.

Дисципліна Бухгалтерський облік. Практичні рішення передбачає набуття студентами теоретичних знань та практичних навичок щодо побудови облікового процесу на підприємствах промисловості, використовуючи сучасні наукові підходи.

Метою вивчення дисципліни є вироблення у студентів сучасного мислення, вміння в конкретних виробничих умовах (ситуаціях) професійно приймати правильні рішення. Тому завдання предмету:

- максимально наблизити процес вивчення курсу до конкретних умов господарювання (роботи бухгалтерів) підприємств;

- розкриття суті, специфіки, призначення та змісту бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання різних форм господарювання.

Об'єкт вивчення дисципліни – технологія і структура облікового, процесу, особливості ведення обліку промислових підприємств для складання податкової та фінансової звітності.

Предмет вивчення дисципліни – ознайомлення із виробничо-господарською діяльністю на вітчизняних підприємствах та її облікове забезпечення.

Методологія вивчення дисципліни ґрунтується на взаємозв'язку теоретичних знань і практичних навичок, які студенти отримують під час прослуховування лекцій, проведення практичних занять, самостійної роботи з вивчення матеріалу, написання різного роду робіт та складання заліку та екзамену.

Науковою основою дисципліни є теоретичні та практичні джерела в області організації обліку на вітчизняних підприємствах.

При вивченні дисципліни Бухгалтерський облік. Практичні рішення відповідно до освітньої програми здобувач освіти набуває таких компетентностей:

Загальні компетентності:

ЗК01. Здатність вчитися і оволодівати сучасними знаннями.

ЗК02. Здатність до абстрактного мислення, аналізу та синтезу.

ЗК03. Здатність працювати в команді.

ЗК04. Здатність працювати автономно.

ЗК05. Цінування та повага різноманітності та мультикультурності.

ЗК08. Знання та розуміння предметної області та розуміння професійної діяльності.

Спеціальні компетентності:

СК03. Здатність до відображення інформації про господарські операції суб'єктів господарювання в фінансовому та управлінському обліку, їх систематизації, узагальнення у звітності та інтерпретації для задоволення інформаційних потреб осіб, що приймають рішення.

СК10. Здатність застосовувати етичні принципи під час виконання професійних обов'язків.

СК11. Демонструвати розуміння вимог щодо професійної діяльності, зумовлених необхідністю забезпечення сталого розвитку України, її зміцнення як демократичної, соціальної, правової

Програмні результати навчання:

ПР02. Розуміти місце і значення облікової, аналітичної, контрольної, податкової та статистичної систем в інформаційному забезпеченні користувачів обліково-аналітичної

інформації у вирішенні проблем в сфері соціальної, економічної і екологічної відповідальності підприємств.

ПР03. Визначати сутність об'єктів обліку, аналізу, контролю, аудиту, оподаткування та розуміти їх роль і місце в господарській діяльності.

ПР04. Формувати й аналізувати фінансову, управлінську, податкову і статистичну звітність підприємств та правильно інтерпретувати отриману інформацію для прийняття управлінських рішень.

ПР05. Володіти методичним інструментарієм обліку, аналізу, контролю, аудиту та оподаткування господарської діяльності підприємств.

ПР06. Розуміти особливості практики здійснення обліку, аналізу, контролю, аудиту та оподаткування діяльності підприємств різних форм власності, організаційно-правових форм господарювання та видів економічної діяльності.

ПР08. Розуміти організаційно-економічний механізм управління підприємством та оцінювати ефективність прийняття рішень з використанням обліково-аналітичної інформації.

ПР17. Вміти працювати як самостійно, так і в команді, проявляти лідерські якості та відповідальність у роботі, дотримуватися етичних принципів, поважати індивідуальне та культурне різноманіття.

ПР20. Виконувати професійні функції з урахуванням вимог соціальної відповідальності, трудової дисципліни, вміти планувати та управляти часом.

Тема 1

Бухгалтерський облік, його суть і загальна характеристика

1.1. Поняття та сутність обліку

1.2. Зміст, функції та вимоги до бухгалтерського обліку

1.3. Облікові вимірники та користувачі інформації

1.1. Поняття та сутність обліку

Для ефективного функціонування будь-якої ланки ринкової економіки потрібно, щоб учасники, приймаючи рішення, мали правдиву інформацію про майно, фінансовий стан, результати роботи – прибутки чи збитки, а також шляхи їх досягнення чи уникнення. Таку інформацію дає лише система бухгалтерського обліку.

Облік у широкому розумінні означає спостереження, вимірювання та реєстрацію певних природних і суспільних явищ. Для людей важливий облік того, що впливає на суспільство, й об'єктом особливої уваги є господарська діяльність, основу якої становить виробництво матеріальних благ.

Господарська діяльність – це будь-яка діяльність суб'єктів господарювання, що пов'язана з виробництвом, обміном і споживанням матеріальних і нематеріальних благ.

Суб'єктами господарської діяльності є фізичні та юридичні особи (рис.1).



Рис. 1. Суб'єкти господарської діяльності.

Господарський облік здійснюють і фізичні, і юридичні особи. Відображення фактів господарської діяльності, надання повної і правдивої інформації для прийняття рішень, що тілюється через етапи: спостереження, вимірювання, реєстрацію, групування, узагальнення – є метою господарського обліку.

Усім стадіям (етапам) технології обліку відповідає певний набір способів і прийомів (методологія):

- документація та інвентаризація,
- оцінка і калькуляція,
- рахунки і подвійний запис,
- баланс і звітність.

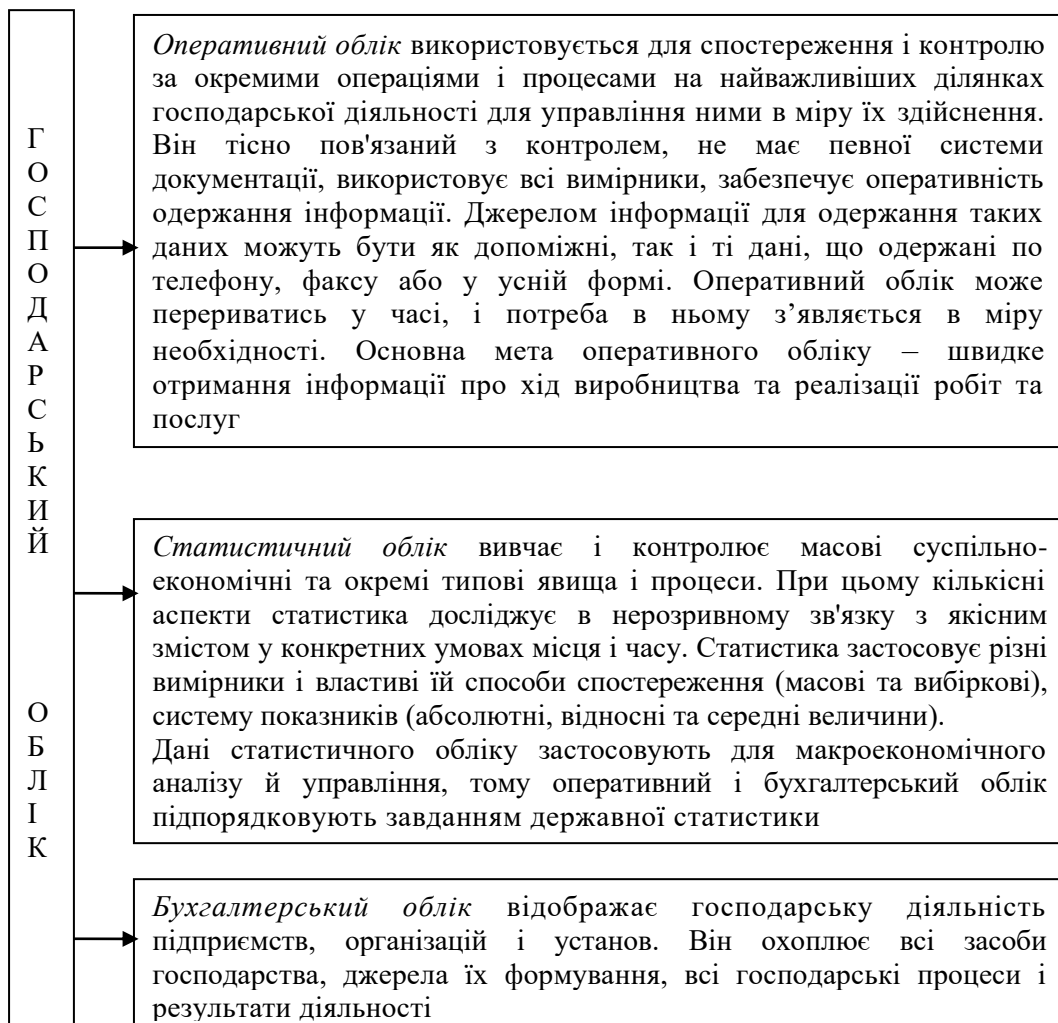
Господарський облік у широкому розумінні є функцією управління, поряд із плануванням (бюджетуванням), контролем, аналізом і прогнозуванням і за своїм призначенням забезпечує інформацією процес управління та його апарат.

1.2. Зміст, функції та вимоги до бухгалтерського обліку

Господарський облік в Україні поділяють на види:

- *оперативний,*
- *статистичний,*
- *бухгалтерський.*

Кожен із цих видів має свої завдання, об'єкти обліку, способи одержання й обробки інформації, функції (рис.



2).

Рис. 2. Складники господарського обліку.

Усі три види обліку – оперативний, статистичний і бухгалтерський – тісно взаємопов'язані, доповнюють один одного й утворюють єдину систему обліку, яка ґрунтується на єдності предмета, мети, завдання, методології, державного регулювання.

Бухгалтерський облік у загальному циклі управління підприємством (планування – облік – аналіз – регулювання) виконує такі функції:

- інформаційну;
- контрольну;
- оціночну;
- аналітичну (рис. 3).

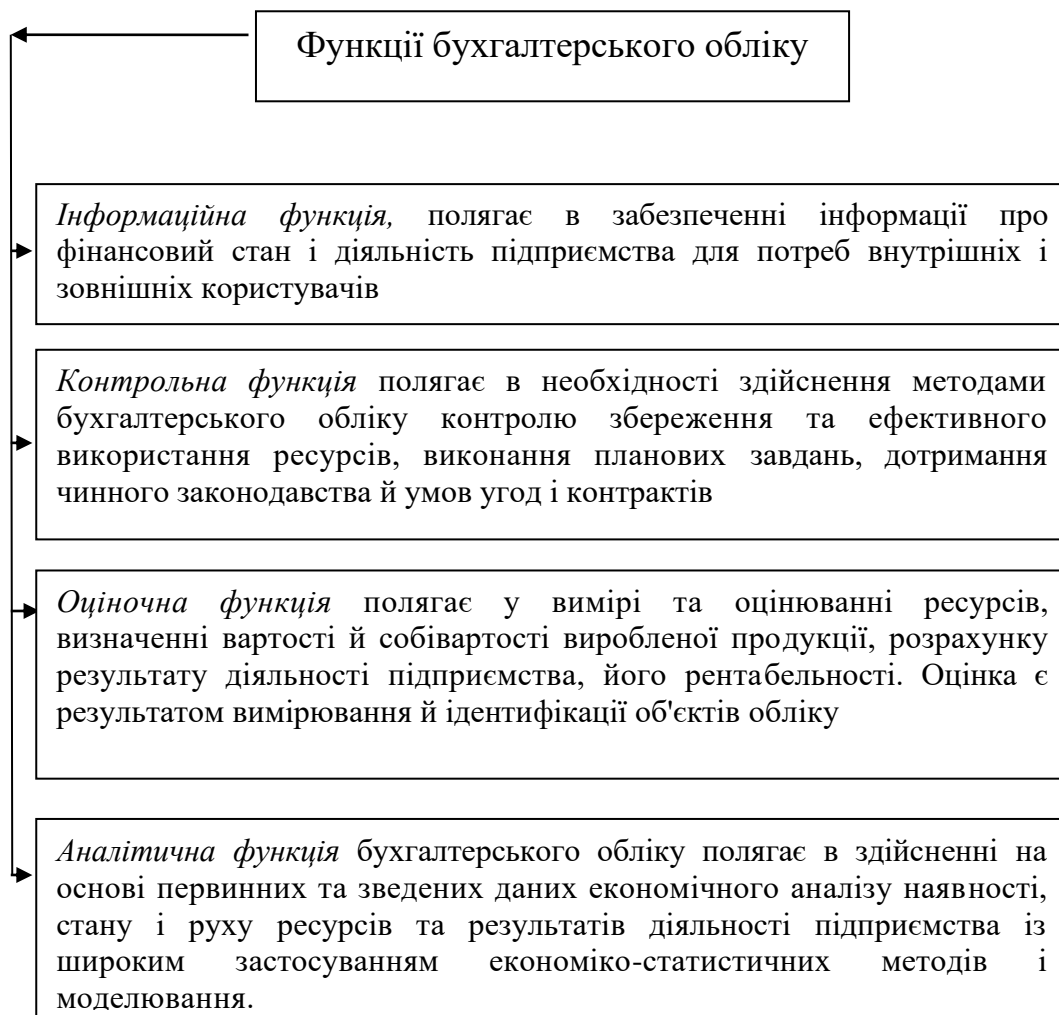


Рис. 3. Функції бухгалтерського обліку.

Сфера застосування бухгалтерського обліку – підприємства, організації, установи, що займаються виробничою, комерційною, кредитно-банківською та іншими видами діяльності, а також ті, що належать до державного сектору економіки та управління.

Бухгалтерський облік сьогодні – це система безперервного, суцільного, взаємопов'язаного спостереження за створенням суцільного продукту і пов'язаними з ним процесами обміну, розподілу і перерозподілу, за наявністю і рухом майна

господарства, його майновими відносинами. Мета такого обліку – здобути і систематизувати інформацію, потрібну для управління діяльністю господарства будь-якого рівня та масштабу. Бухгалтерський облік як інформаційна система поділяється на відкриту частину, тобто таку, яка може бути опублікованою, та закриту, яка становить

комерційну таємницю підприємства. Перша формує поняття фінансового обліку, друга – управлінського обліку.

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

Усі юридичні особи, створені в Україні, незалежно від організаційних форм і форм власності, повинні вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність.

Метою бухгалтерського обліку є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан і діяльність підприємства.

Для досягнення мети та виконання функцій облік має відповідати таким вимогам: *точності й об'єктивності, ясності й доступності, своєчасності, економічності.*

Точність і об'єктивність обліку означають, що всі облікові дані мають бути правильними і відображати справжній стан і результати діяльності, тобто відображати як досягнення, так і недоліки в роботі підприємства.

Ясність і доступність обліку означають, що показники обліку мають бути простими і зрозумілими, чітко характеризувати усі аспекти діяльності підприємства, бути доступними для широкого загалу працівників і акціонерів підприємства, громадськості.

Своєчасність обліку полягає в забезпеченні підприємств своєчасною інформацією, необхідною для прийняття ефективних рішень, розробки конкретних заходів, оперативного керівництва.

Економічність обліку означає, що він має бути максимально дешевим при необхідній повноті й вчасності. Його досягають автоматизацією обліково-обчислювальних робіт, яка приводить до економії матеріальних і трудових ресурсів.

Для відображення господарських засобів і процесів, що здійснюються на підприємстві, їхніх кількісних і якісних характеристик в обліку застосовують різні вимірники: натуральний, трудовий, грошовий (рис. 4).

Застосування в обліку всіх трьох вимірників у взаємозв'язку забезпечує повне і різнобічне відображення обліковуваних об'єктів, отримання узагальненої інформації щодо діяльності як окремого підприємства, галузі, так і економіки країни загалом.

У бухгалтерському обліку всі господарські операції відображаються систематично і послідовно в міру їх здійснення, чим забезпечується суцільне і безперервне спостереження і контроль за господарською діяльністю. Обов'язковою умовою відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку є їх документальне обґрунтування, завдяки чому показники обліку набувають особливого доказового юридичного значення.

Економічний бік бухгалтерського обліку дає змогу оцінити ефективність господарських процесів, юридичний – законність і доцільність рішень, що приймаються керівництвом.

В умовах ринкових відносин бухгалтерський облік диференціюється за сферою діяльності та за обліковими функціями.

За сферою діяльності бухгалтерський облік поділяється на виробничо-господарський, бюджетний і банківський. За об'єктами обліку, планом рахунків, специфікою ведення ці види обліку істотно відрізняються один від одного. *За обліковими*

функціями бухгалтерський облік поділяється на фінансовий, податковий і управлінський.

1.3.Облікові вимірники та користувачі інформації

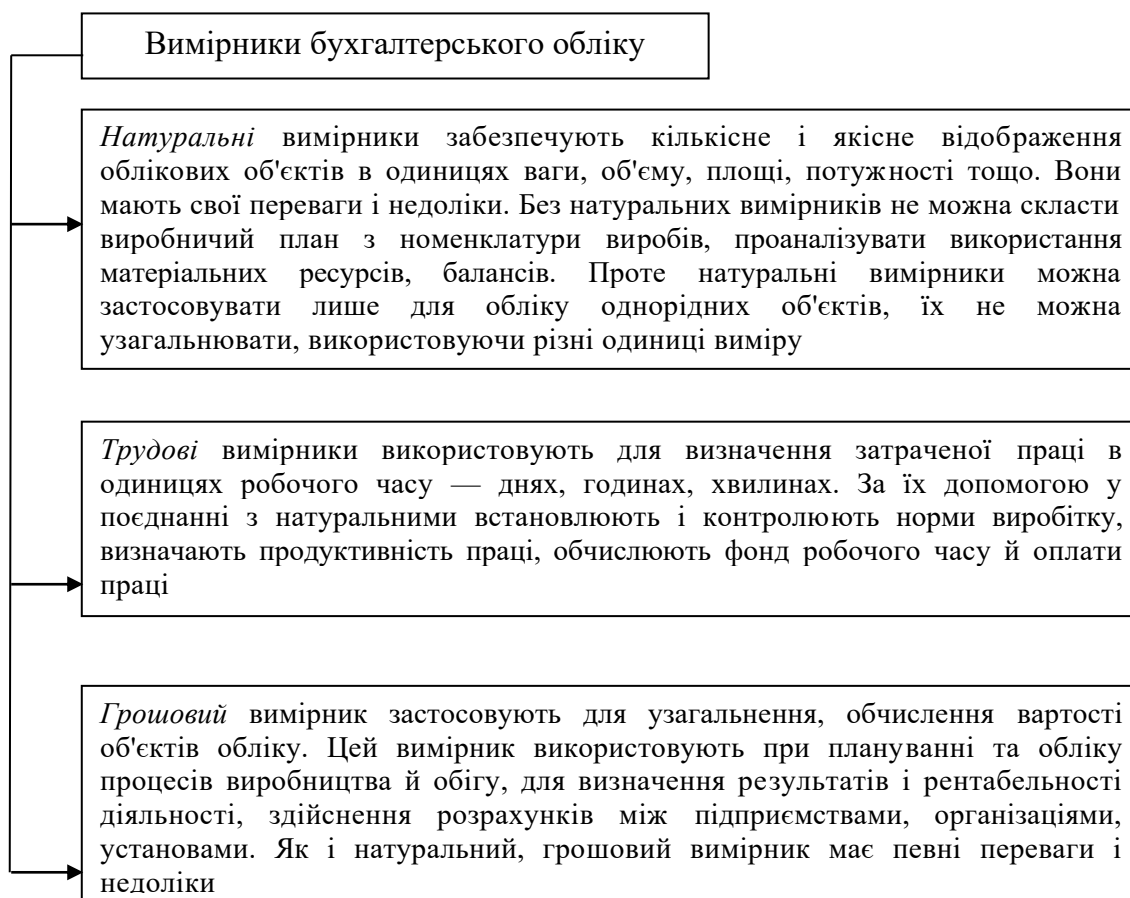


Рис. 4. Вимірники бухгалтерського обліку.



Контрольні питання

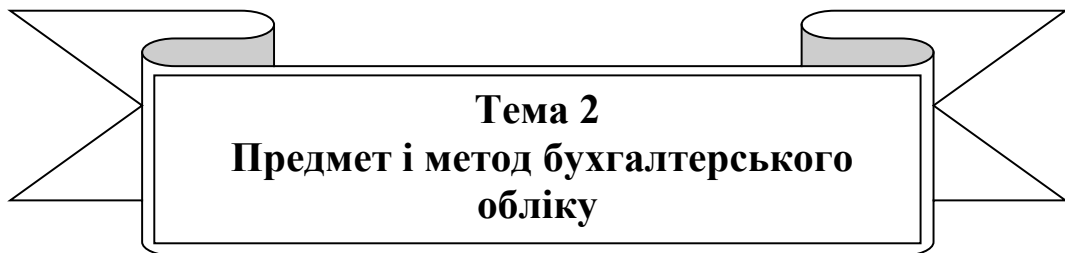
1. Що таке господарський облік?
2. Хто є суб'єктами господарської діяльності?
3. Фізичні особи господарської діяльності – це...?
4. Як поділяється господарський облік в Україні?
5. Які особливості оперативного обліку?
6. Статистичний облік призначений для ...?
7. Що таке бухгалтерський облік?
8. Які функції виконує бухгалтерський облік?
9. Яким вимогам повинен відповідати бухгалтерський облік?
10. Що таке облікові вимірники?
11. Чим характеризуються натуральні вимірники?

12. Чому грошовий вимірник є узагальнюючим?
13. Які ознаки класифікації характеризують бухгалтерський облік?



Проблемні питання

1. Нормативне регулювання бухгалтерського обліку.
2. Користувачі інформації системи бухгалтерського обліку.
3. Сучасний стан бухгалтерського обліку в Україні.
4. Основні етапи становлення бухгалтерського обліку.



2.1. Предмет бухгалтерського обліку, його об'єкти

2.2. Метод бухгалтерського обліку

2.1. Предмет бухгалтерського обліку, його об'єкти

Як і будь-яка економічна наука, бухгалтерський облік має свої об'єкти, суб'єкти, предмет і метод (методологію). Наукове дослідження бухгалтерського обліку – це процес цілеспрямованого вивчення об'єкта з використанням наукових методів. Об'єкт – це те, на що спрямована пізнавальна діяльність дослідження, а предмет – власне те, що вивчається і досліджується. Об'єкт і предмет – основні наукові категорії пов'язані між собою як ціле та його множина і її одиниця, система і її елемент, поняття, явище та його властивість чи ознака тощо.

Предмет і об'єкти обліку обмежуються суб'єктом господарювання, бухгалтерський облік є локальним процесом продукування інформації про об'єкти обліку, її використання в управлінні підприємством.

Суб'єкт бухгалтерського обліку – це суб'єкт господарювання в особі підприємства, організації, установи, особи тощо, який наділений засобами, майном, здійснює господарську діяльність, направлену на отримання фінансового результату і зобов'язаний відповідно до чинного законодавства вести бухгалтерський облік і складати звітність.

Предмет бухгалтерського обліку в широкому розумінні – все, що пов'язане з отриманням необхідної інформації про суб'єкт господарювання, його господарську діяльність та ресурси. У вузькому розумінні предметом обліку є сукупність процедур, пов'язаних із виявленням, вимірюванням, реєстрацією, накопиченням, узагальненням, зберіганням та передачею інформації про господарську діяльність користувачам для прийняття рішень.

Під об'єктом обліку розуміють конкретний засіб (вид майна), джерело його утворення та його рух у процесі відтворення. Об'єктом обліку є також факти, дії і події господарської діяльності, які характеризують стан та використання ресурсів, процеси придбання засобів, виробництва, та збуту продукції, розрахункові відносини підприємства з юридичними та фізичними особами, фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

Об'єкти, що обліковуються, за економічним змістом та призначенням можна об'єднати в три групи:

- господарські засоби (майно);
- джерела господарських засобів;
- господарські процеси.

Для поглибленого вивчення об'єктів бухгалтерського обліку використовують групування господарських засобів за двома ознаками:

- складом і розміщенням;
- джерелами утворення (формування).

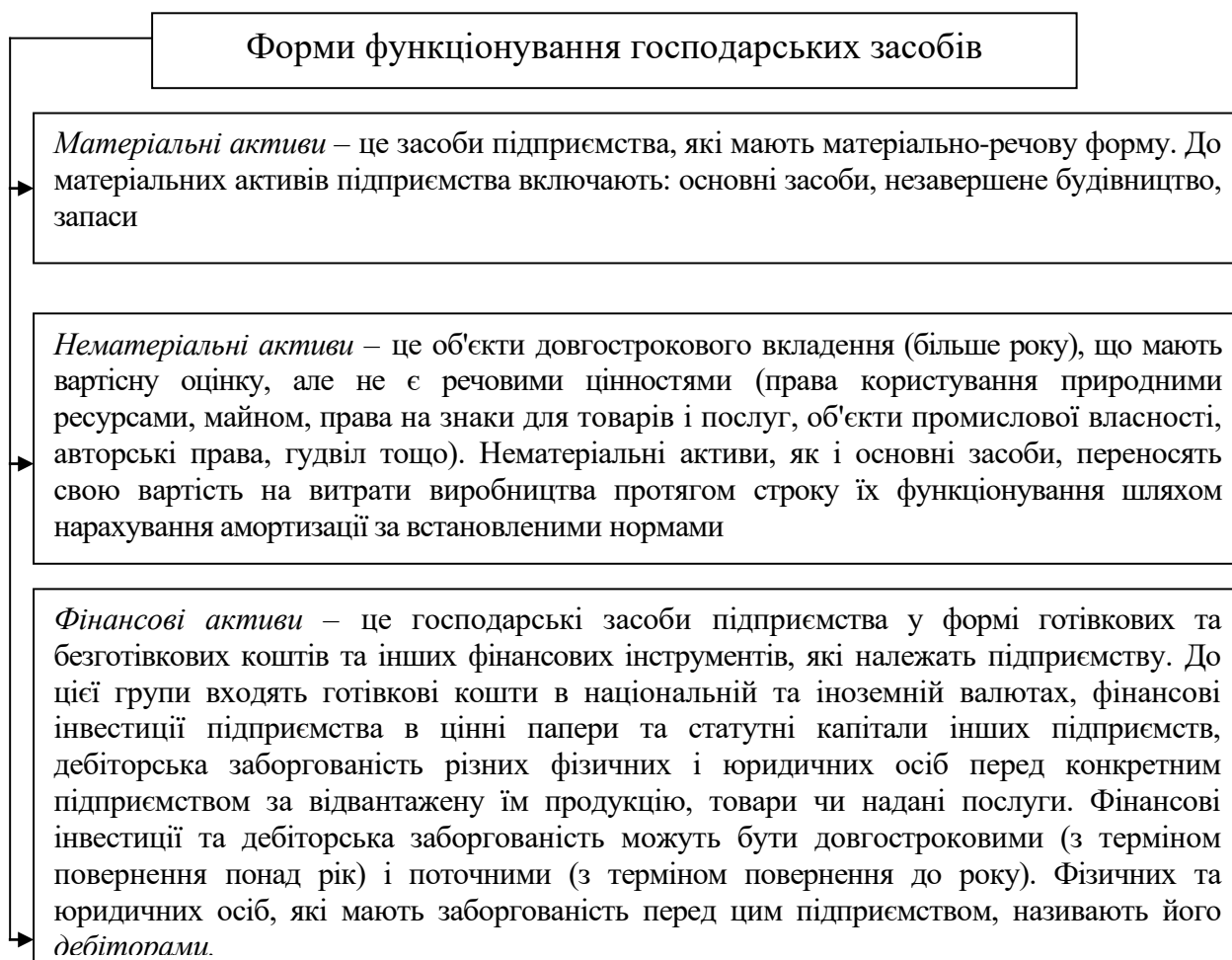


Рис. 5. Форми функціонування господарських засобів.

Кожне підприємство, організація, установа має певне *майно* (господарські засоби – будівлі, споруди, обладнання, сировину, грошові кошти тощо), які утворюються за рахунок

певних *джерел засобів* (сукупності вкладень засновників, прибутку, позикових коштів тощо).

Майно підприємства – це основні й оборотні засоби, що належать підприємству, вартісний розмір яких відображають у бухгалтерському балансі. Оскільки майно відображають в активі балансу, то його прийнято називати активами.

Активи (від лат. діяльний, активний) – це ресурси, отримані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до збільшення економічних вигід у майбутньому. Вони поділяються за класифікаційними ознаками, серед яких основними є:

- форми функціонування;
- ступінь ліквідності;
- характер участі у процесі обороту, склад і розміщення.

За формами функціонування господарські засоби поділяють на:

- матеріальні;
- нематеріальні;
- фінансові активи (рис. 5).

За ступенем ліквідності господарські засоби (активи) підприємства поділяють на високоліквідні, середньоліквідні й важколіквідні (рис. 6).

Ліквідність активів підприємства – це ступінь можливості перетворення таких активів у грошову форму для своєчасного забезпечення платежів підприємства за поточними фінансовими зобов'язаннями. Поняття ліквідності активів широко використовують при оцінці фінансового стану підприємства та фінансовому аналізі. Форма балансу підприємств в Україні, де відображаються активи, побудована за ступенем зростання ліквідності.

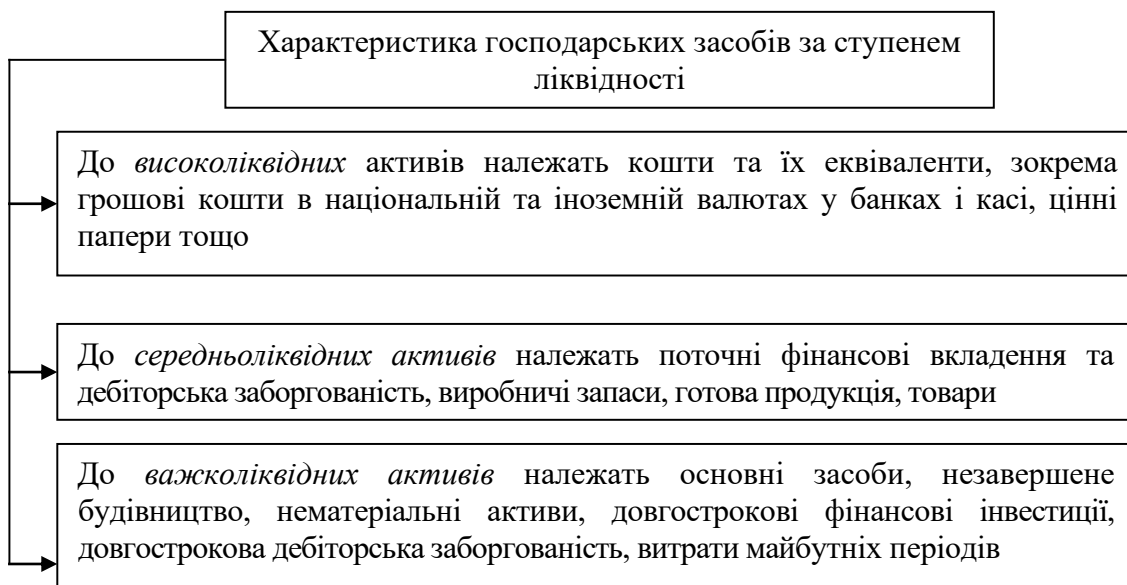


Рис. 6. Характеристика господарських засобів за ступенем ліквідності.

За складом і розміщенням (функціональною участю) господарські засоби (активи) поділяють на необоротні та оборотні активи.

Необоротні активи – це ресурси, які багаторазово беруть участь у процесі господарської діяльності підприємства. До них відносять засоби тривалістю використання більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік). До необоротних активів належать: основні засоби, капітальні інвестиції, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, довгострокові біологічні активи, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість, інші необоротні активи.

Оборотні активи – це ресурси, які обслуговують поточну господарську діяльність підприємства, призначені для реалізації і споживання протягом 12 місяців з дати балансу або одного операційного циклу (якщо він менший року). Всю свою вартість оборотні активи одразу переносять на виготовлену з них продукцію або на витрати. До них належать виробничі запаси, незавершене виробництво, готова продукція, товари, дебіторська заборгованість, грошові кошти та їх еквіваленти в касі й на рахунках у банку.

Операційний цикл – проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності й отриманням коштів від реалізації виготовленої з них продукції, товарів, робіт, послуг. Для різних підприємств тривалість операційного циклу різна.

Класифікація активів підприємства за різними ознаками характеризує їх склад, структуру, а також їх розміщення, тобто вказує на те, куди і в що їх вкладено.

Найвні господарські засоби (активи) підприємства утворюються за рахунок як власних, так і залучених коштів, або джерел формування. Тому господарські засоби підприємства за *джерелами* їх формування та цільовим призначенням класифікують на:

- джерела власних засобів;
- джерела залучених засобів.

Власні джерела (джерела власних засобів) включають власний капітал, забезпечення зобов'язань, цільове фінансування і цільові надходження. До *власних джерел* формування господарських засобів належать кошти статутного та пайового капіталу (кошти, внесені засновниками на час реєстрації підприємства), додаткового та резервного капіталу, прибутку (одержаного за результатами діяльності). Власний капітал підприємства визначається вартістю його майна – тобто чистими активами, що обчислюються як різниця між вартістю майна (активів) і залучених коштів.

До власного капіталу належать: статутний та пайовий капітал, додатковий та резервний капітал, нерозподілений прибуток (рис 7).

До залучених джерел формування господарських засобів належать ті, що тимчасово надаються в користування підприємству, а потім повертаються їхнім власникам на узгоджених між ними і підприємством умовах. Тобто це зобов'язання з розрахунків, що виникають у процесі господарської діяльності і є тимчасовим джерелом утворення певної частини ресурсів підприємства.

Під зобов'язаннями розуміють заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють економічні вигоди підприємства. Підприємства організації та особи перед якими підприємство має заборгованість із розрахунків називають кредиторами, а саму заборгованість – кредиторською.

Зобов'язання поділяються на довгострокові та поточні. В основі такого поділу покладено термін погашення зобов'язань (до одного року – поточні, погашення понад один рік – довгострокові).

До довгострокових зобов'язань належать: довгострокові кредити банків, інші довгострокові фінансові зобов'язання, інші довгострокові зобов'язання.

До складу поточних зобов'язань належать зобов'язання, що підлягають погашенню на вимогу кредиторів, а також та частина зобов'язань, що буде погашена протягом 12 місяців з дати балансу. До таких зобов'язань належать: короткострокові кредити банків, кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги, поточні зобов'язання з розрахунків із бюджетом, позабюджетних платежів, з оплати праці, зі страхування, з учасниками за нарахованими дивідендами, та іншими операціями.

Кредити – це позики у грошовій або товарній формах на умовах повернення, що їх надають банки чи інші кредитні установи позичальникові (фізичній або юридичній особі), за

користування кредитом сплачують відсоток. Залежно від терміну повернення кредити поділяють на довгострокові (понад рік) і короткострокові (до року).

Кредиторська заборгованість – це тимчасово залучені підприємством кошти від фізичних та юридичних осіб, тобто заборгованість підприємства перед іншими фізичними та юридичними особами за отриману від них продукцію, надані ними послуги чи виконані роботи, заборгованість за нарахованими, але не сплаченими податками та іншими платежами. Кредиторську заборгованість у межах нормативних термінів оплати рахунків чи зобов'язань вважають нормальною, а в разі порушення термінів платежів – простроченою.

Власний капітал і зобов'язання є джерелами утворення господарських засобів і важливими об'єктами бухгалтерського обліку.

У процесі господарської діяльності господарські засоби перебувають у постійному русі, здійснюють постійний кругообіг, змінюючи при цьому форму і вартість, тобто проходять операційний цикл – це проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг.

Основними стадіями кругообігів господарських засобів є такі окремі *процеси*: *постачання* (купівлі), *виробництва* (витрачання/зберігання), *реалізації* (продажу).

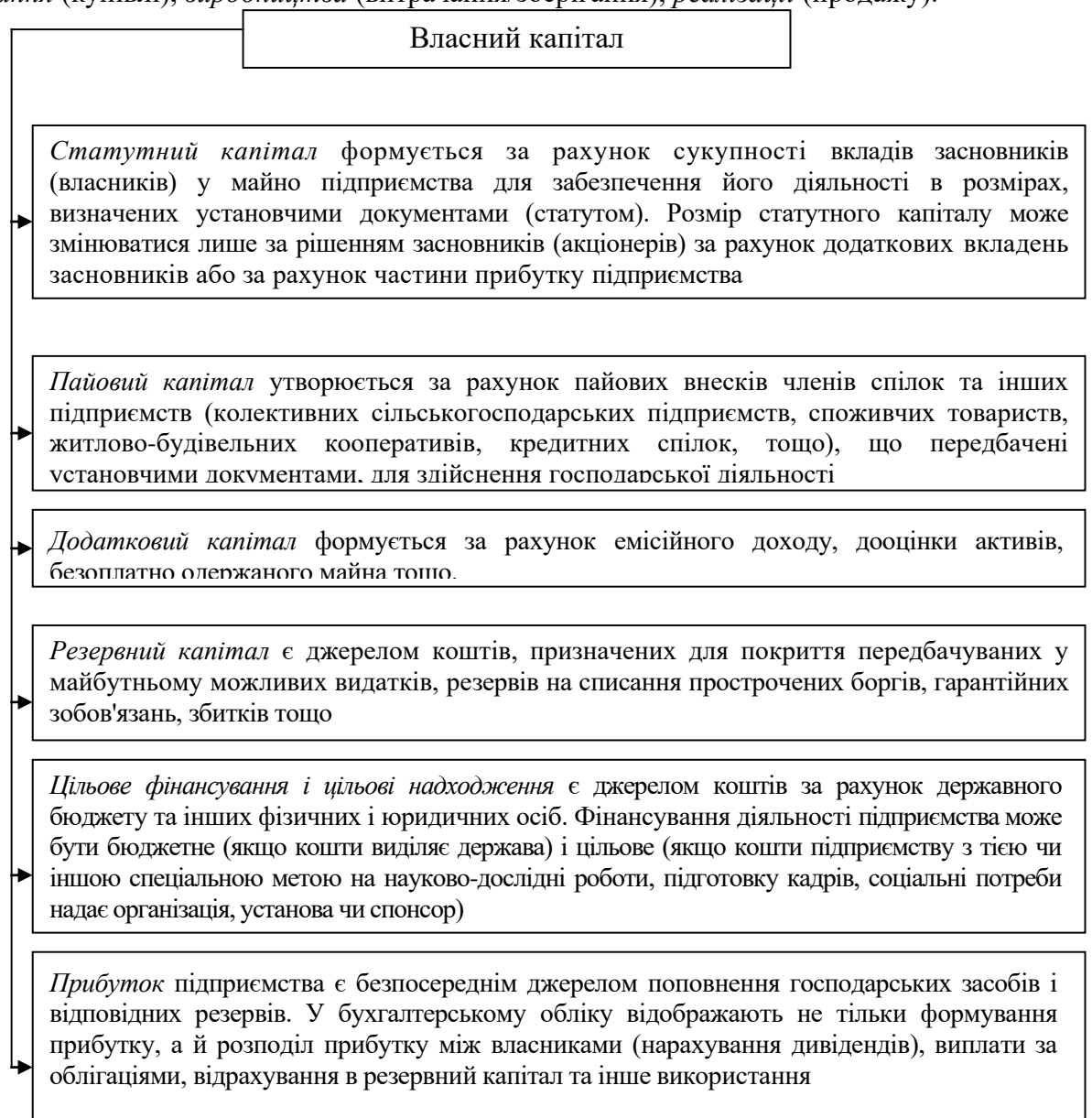


Рис. 7. Складники власного капіталу.

Господарський процес, як частина кругообороту господарських засобів, складається з господарських операцій (дій або подій, які викликають зміни у структурі активів, зобов'язань та власному капіталі підприємства). Господарські операції можуть бути наслідком вольових дій юридичних та фізичних осіб, які укладають угоди, здійснюють технологічні операції або ж є наслідками певних подій, явищ реальної дійсності, що трапляються незалежно від волі людини (стихійне лихо, моральний знос, інфляційний вплив тощо).

У процесі постачання підприємство витрачає грошові кошти, а натомість придбаває у постачальників предмети праці, необхідні для виробництва продукції. В процесі виробництва відбувається споживання предметів праці (сировини, матеріалів, палива тощо), засобів праці (у формі їх зносу), а також живої праці робітників (у формі оплати праці). Всі ці затрати включаються до собівартості випущеної з виробництва готової продукції. Так бухгалтерський облік відображає процес виробничого споживання, з одного боку, і процес створення продукту – з іншого. Процес реалізації полягає у передачі готової продукції, створеної у процесі виробництва, споживачам (покупцям). Унаслідок реалізації підприємство одержує від покупців виручку від продажу, яка покриває витрати на виробництво й продаж, і дає змогу отримати прибуток. Реалізація, завершуючи виробничий процес, забезпечує відновлення і розширення виробництва. Всі три процеси взаємопов'язані і взаємозумовлені, постійно змінюють один одного, і на підприємстві відбувається безперервний кругообіг господарських засобів.

Бухгалтерський облік, що відображає господарські процеси, надає інформацію, необхідну для управління цим кругообігом.

2.2. Метод бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік ґрунтується на наукових основах – діалектичному методі й економічній теорії. Науковий зміст методу бухгалтерського обліку визначається підходом до явищ господарської діяльності підприємств, розгляду всіх засобів і процесів у безперервному їх русі і розвитку, єдності, взаємозв'язку і взаємозумовленості. Бухгалтерський облік має свої, властиві тільки йому способи дослідження, що зумовлені особливостями його предмета, тобто об'єктів, що відображаються і контролюються, а також завдань і вимог, що ставляться до обліку. Такими особливостями є безперервність кругообігу господарських засобів в процесі діяльності підприємства.

Методом бухгалтерського обліку називається система способів або прийомів, за допомогою яких об'єкти обліку відображаються та узагальнюються у грошовій оцінці за економічно однорідними ознаками для контролю за виконанням статутних вимог, ефективного використання виробничих ресурсів, забезпечення збереження власності і досягнення найбільшої ефективності господарської діяльності.

Для забезпечення безперервного і суцільного спостереження за господарськими операціями в бухгалтерському обліку застосовується документація – спосіб первинної реєстрації об'єктів обліку. При цьому кожна господарська операція обов'язково оформляється відповідним документом, який є письмовим доказом її здійснення. Документи служать обґрунтуванням для відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку, тому вони повинні містити всю необхідну інформацію, бути своєчасно складені і підписані посадовими особами, відповідальними за здійснення операції. Проте в процесі господарської діяльності можуть статися такі події, які в момент їх виникнення неможливо оформити відповідними документами, що викликає розбіжності між фактичною наявністю цінностей і показниками обліку. Для виявлення таких розбіжностей проводять

інвентаризацію, під час якої перевіряють фактичну наявність матеріальних цінностей; одержані дані порівнюють з показниками обліку, а виявлені розбіжності (нестачі, лишки) документують і відображають в обліку. Поряд з документацією інвентаризація служить важливим засобом контролю за достовірністю показників обліку, збереженням господарських засобів, законністю здійснюваних операцій.

В інформаційній обліковій системі відображаються різноманітні об'єкти – господарські засоби, джерела формування, господарські процеси. Щоб узагальнити інформацію про них, вимагається єдиний вимірник – **оцінка**.

Оцінка – спосіб грошового вимірювання об'єктів обліку. За допомогою оцінки натуральні і трудові вимірники переводять у грошовий. В окремих випадках оцінка може бути здійснена тільки після відображення всіх затрат, пов'язаних з певним господарським процесом (наприклад, фактичну собівартість продукції можна визначити тільки після відображення в обліку всіх витрат пов'язаних із процесом її виробництва). Тому собівартість об'єктів обліку (під час придбання основних засобів чи матеріалів, виготовлення продукції чи виконання робіт) визначають за допомогою **калькуляції**, яка служить обґрунтуванням їх грошової оцінки. Отже оцінка і калькуляція служать для вартісного вимірювання об'єктів обліку.

Усі господарські операції, обґрунтовані в первинних документах, мають розрізнений характер. Виникає необхідність у групуванні операцій за певними однорідними ознаками, щоб отримати інформацію про наявність і рух окремих видів засобів та джерел їх формування, здійснення процесів і одержані результати. Таке групування забезпечується за допомогою системи рахунків. **Рахунки бухгалтерського обліку** є способом групування господарських операцій, оформлених відповідними документами, за економічно однорідними ознаками для систематичного контролю за змінами засобів та їх джерел у процесі господарської діяльності. На кожен об'єкт обліку відкривається окремий рахунок, записи на якому здійснюються на підставі відповідних документів. У результаті отримують систематизовану інформацію, необхідну для управління, аналізу і контролю за діяльністю підприємства. Внаслідок господарських операцій виникають взаємопов'язані і взаємозумовлені зміни в засобах та джерелах їх формування. Це зумовлює необхідність відображати господарські операції в системі рахунків **способом подвійного запису**, при якому суму кожної господарської операції записують у певному порядку на двох рахунках. Наприклад, операція отримання коштів у касу з поточного рахунка спричинює зміни в двох об'єктах обліку: каса (збільшення) і рахунок в банку (зменшення). Такий спосіб запису господарських операцій у системі рахунків розкриває економічний зміст і забезпечує контроль за використанням ресурсів.

Для одержання інформації про наявність і склад майна підприємства періодично складають **бухгалтерський баланс**, в якому порівнюють сукупність господарських засобів у грошовій оцінці з джерелами їх формування. Оскільки кожен вид засобів має певне джерело утворення, то загальна вартість засобів дорівнює джерелам їх формування. Ця рівність зберігається після будь-якої господарської операції. Обґрунтуванням для складання балансу служать записи на рахунках. Періодичне складання балансу дає змогу здійснювати контроль за змінами у складі засобів та їх джерелах, визначати фінансовий стан підприємства.

Для одержання інформації про результати діяльності підприємства за звітний період, крім балансу, складають **інші форми звітності** (звіт про фінансові результати, звіт про власний капітал, звіт про рух грошових коштів). Звітність завершує поточний облік у системі рахунків і повністю зумовлена його даними. Показники обліку та інших форм звітності аналізують для одержання інформації, необхідної для управління і контролю. Склад та

форми звітності порядок їх заповнення розробляється і затверджується Міністерством фінансів України за погодженням з Держкомстатом України.

Отже, основними елементами методу бухгалтерського обліку є:

- документація та інвентаризація;
- оцінка і калькуляція;
- система рахунків і подвійний запис;
- баланс та інші форми звітності.

При цьому окремі елементи методу не виступають самостійно, ізольовано від інших, а навпаки, тісно взаємопов'язані між собою і становлять метод бухгалтерського обліку тільки у своїй єдності.



Контрольні питання

Що таке предмет і об'єкт бухгалтерського обліку, який між ними взаємозв'язок?

За якими ознаками класифікуються господарські засоби?

Що таке ліквідність? Як поділяються господарські засоби за ступенем ліквідності?

Активи – це ...

Які є форми функціонування господарських засобів?

Що таке дебіторська заборгованість, кредиторська заборгованість?

Який склад власних джерел утворення господарських засобів?

Зобов'язання – це ...

За якою ознакою поділяють зобов'язання?

Які господарські процеси формують кругообіг господарських засобів?

Що є способом первинної реєстрації об'єктів обліку?

Які елементи входять до складу предмету бухгалтерського обліку?

Що таке рахунок і подвійний запис і який між ними взаємозв'язок?

Для чого потрібні оцінка і калькуляція?



Проблемні питання

- 1) Операційний цикл підприємства – це...
- 2) Чи для всіх підприємств операційний цикл є однаковим?
- 3) У чому інвентаризація доповнює документацію?
- 4) Що необхідно зробити бухгалтеру, якщо ресурси підприємства перестають відповідати критеріям визнання їх активами?
- 5) Де узагальнюються дані поточного обліку?

Тема 3 Методичні прийоми бухгалтерського обліку

Метод бухгалтерського обліку – це сукупність способів і прийомів, за допомогою яких господарська діяльність підприємства відображається в обліку.

У бухгалтерському обліку метод дослідження предмету базується на загальнонаукових та конкретно-емпіричних методичних способах дослідження.

До загальнонаукових методичних способів належать аналіз і синтез, індукція і дедукція, аналогія і моделювання, абстрагування і конкретизація (рис. 8).

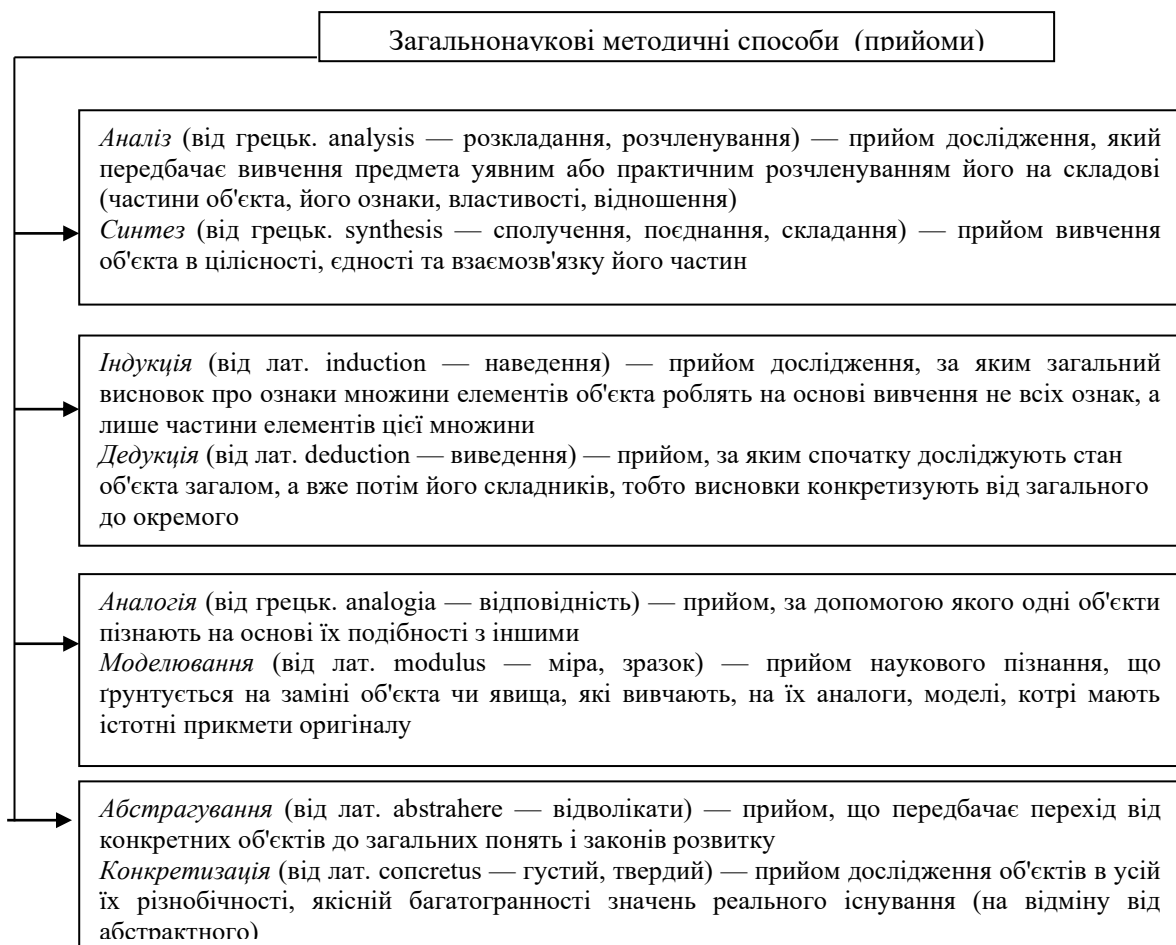


Рис. 8. Загальнонаукові методичні прийоми.

Використовуючи аналіз і синтез, кожен виділену частину аналізують окремо в межах одного цілого (наприклад, здійснюють аналітичний облік розрахунків з працівниками з оплати праці на синтетичному рахунку 66 "Розрахунки за виплатами працівникам"). У бухгалтерському обліку синтез пов'язаний із синтетичним обліком, оскільки дає змогу

об'єднати об'єкти, розчленовані у процесі господарської діяльності, встановити їх зв'язок і пізнати предмет як єдине ціле (нематеріальні активи, матеріали, готова продукція та ін.).

Використовуючи індукцію, узагальнюють висновки від окремого до загального, наприклад облік кредиторської заборгованості проводять спочатку за даними аналітичного, а потім синтетичного обліку. І навпаки, застосовуючи дедукцію, висновки конкретизують від загального до окремого, наприклад облік кредиторської заборгованості здійснюють за даними спочатку синтетичного, а потім аналітичного обліку.

У бухгалтерському обліку деякі об'єкти пізнають на основі їх подібності з іншими. Ґрунтуючись на подібності окремих сторін різних об'єктів, прийом аналогії є основою моделювання, яке застосовують, зокрема, у побудові аналітичного й синтетичного бухгалтерського обліку знярядь і об'єктів праці.

У бухгалтерському обліку такими моделями є міжнародні та національні стандарти.

Застосовуючи прийом абстрагування, що передбачає перехід від конкретних об'єктів до загальних понять і законів розвитку, можна перевіряти стан контролю трудової дисципліни в окремих підрозділах підприємства і, абстрагуючись, робити висновки по підприємству загалом.

Користуючись прийомом конкретизації, досліджують стан об'єктів за певних конкретних умов їх існування та історичного розвитку. Прикладом застосування цього прийому може бути виявлення у процесі обліку непродуктивних витрат за місцями їх утворення – підрозділами підприємства.

На основі загальнонаукових методів дослідження явищ, які відбуваються в господарській діяльності й відбиваються в бухгалтерському обліку, сформувалися емпіричні методичні прийоми, що ґрунтуються на досвіді розвитку обліку та його застосування у практичній діяльності людей. Це забезпечує поєднання теорії бухгалтерського обліку як науки та його прикладної частини – обліку капіталу та його використання суб'єктами підприємницької діяльності.

Конкретно-емпіричні методичні прийоми бухгалтерського обліку сформувалися на основі загальнонаукових у результаті багатовікового розвитку. Їх застосовують не як констатацію результатів спостереження (наприклад, про перевищення витрат виробництва порівняно з передбаченими нормами); вони не є пізнанням економічних процесів. Бухгалтерський облік лише тоді виконуватиме покладені на нього функції, коли групуватиме інформацію про господарські процеси за ознаками, необхідними для управління виробництвом і маркетингом, сприятиме збільшенню капіталу суб'єктів підприємництва.

Конкретно-емпіричні методичні прийоми бухгалтерського обліку є специфічними для економічної науки. Розрізняють прийоми документалістики, органолептичні, розрахунково-аналітичні прийоми, двоїсті та балансово-звітні.

Прийоми документалістики полягають у суцільному безперервному документуванні господарських операцій, які відображаються в бухгалтерському обліку суб'єкта підприємницької діяльності. Первинним відображенням обліково-аналітичного процесу є оформлення господарських операцій юридично достовірним документом на папері чи іншому носії інформації. Відповідно до контрольних функцій бухгалтерського обліку первинна документація підлягає юридичній перевірці за формою та контролю операцій і логічному контролю. Так, здійснюється первинне спостереження за відображеними господарськими операціями, де закріплюється матеріальна відповідальність працівників за отримані цінності, відображається оплата праці працівників.

Розрахунково-аналітичні прийоми застосовують у бухгалтерському обліку для оцінювання господарських операцій в єдиному грошовому вимірнику, а також натуральних, трудових та інших вимірниках об'єктів обліку.

Двоїсті прийоми передбачають відображення структури капіталу та його використання у процесі обігу під час здійснення господарської діяльності, тобто подвійне відображення господарських операцій у системі бухгалтерського обліку. Для цього застосовують прийоми класифікації системи рахунків бухгалтерського обліку господарської діяльності та їх групування за економічно однорідним змістом і призначенням. Прийоми аналітичного та синтетичного групування даних обліку застосовують для деталізації та узагальнення інформації про господарську діяльність для активного впливу на неї через систему управління.

Органолептичні (від грецької *organon* — знаряддя, інструмент) прийоми застосовують для контролю правильності даних обліку цінностей, здійснення інвентаризації, контрольних замірів робіт вибірковими та суцільними спостереженнями господарських операцій, коштів і матеріальних цінностей. У бухгалтерському обліку ці прийоми застосовують у разі передавання грошей або матеріальних цінностей від однієї матеріально відповідальної особи до іншої, приймання товарів від постачальників та в деяких інших випадках (наприклад, у разі стихійного лиха чи пожежі).

Балансово-звітні прийоми передбачають узагальнення даних бухгалтерського обліку на певну дату для підбиття підсумку фінансово-господарської діяльності, обчислення податків, розрахунків із бюджетом, оплати праці працівників, розрахунків із контрагентами тощо. При цьому здійснюють синтезування даних обліку в Головній книзі, балансове відображення стану капіталу на звітну дату (його наявність і розміщення), звітне узагальнення господарської діяльності. Зміст цих методичних прийомів визначається інформаційними, контрольними та загальноекономічними функціями бухгалтерського обліку в мікро- та макроекономіці, а також національним законодавством і нормативно-правовим регулюванням органів державного управління економікою.

Основними елементами методу бухгалтерського обліку є документація та інвентаризація, рахунки і подвійний запис, оцінка і калькуляція, баланс і звітність. Практичне використання кожного з них зумовлюється відповідними положеннями, інструкціями, вказівками, розробленими та затвердженими державними органами.

Документація – відображення господарських операцій на бланках документів або технічних носіях (наприклад, магнітних або оптичних дисках).

Інвентаризація – перевірка фактичної наявності товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів за допомогою перерахування, зважування та вимірювання.

Подвійний запис – тотожне відображення господарських операцій двічі: у дебеті та кредиті одного чи кількох рахунків.

Оцінка – відображення об'єктів бухгалтерського обліку в єдиному грошовому вимірнику з метою узагальнення їх по підприємству загалом.

Калькуляція (від лат. *calculation* — підраховування) — обчислення собівартості одиниці продукції, виконаних робіт та послуг, а також таблиця, зведення результатів такого обчислення.

Бухгалтерський баланс – звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає його активи, зобов'язання та власний капітал на певну дату.

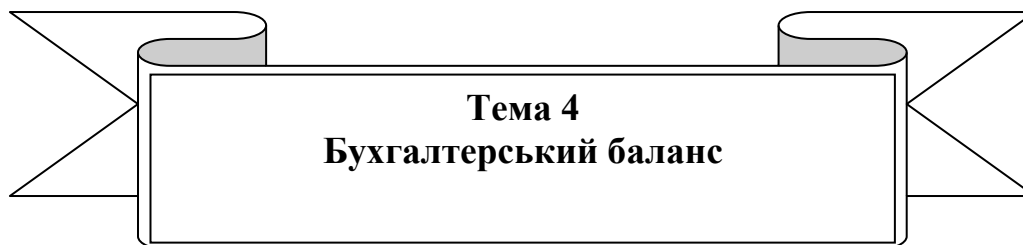
Бухгалтерська звітність – система взаємопов'язаних і взаємозумовлених показників, що відображають господарсько-фінансову діяльність підприємства на певний період.



Контрольні питання

1. Що таке метод бухгалтерського обліку?

2. На яких загальнонаукових методичних прийомах ґрунтується бухгалтерський облік?
3. Як використовується аналіз і синтез в бухгалтерському обліку?
4. Як абстрагування і моделювання застосовується в бухгалтерському обліку.
5. Що належить до конкретно-емпіричних методичних прийомів бухгалтерського обліку?



- 4.1. Балансовий метод відображення інформації**
 - 4.2. Побудова бухгалтерського балансу. Форма, структура і зміст балансу**
 - 4.3. Типи господарських операцій і їх вплив на бухгалтерський баланс**
- Контрольні питання. Проблемні питання*
Вправи, тестові завдання

4.1. Балансовий метод відображення інформації

Інформація про господарські засоби підприємства, їх склад і розміщення, та за рахунок яких джерел вони утворилися, в згрупованому і узагальненому вигляді представлена в бухгалтерському балансі.

Бухгалтерський баланс є способом економічного групування і узагальненого відображення у грошовій оцінці стану господарських засобів за складом і розміщенням та за джерелами їх утворення і цільовим призначенням на певну дату.

Баланс складають на останню дату звітного періоду (місяця, кварталу, року). Для роздільного відображення господарських засобів та джерел їх утворення баланс побудований у вигляді двосторонньої таблиці, ліва частина якої називається *активом*, а права *пасивом*. В активі балансу відображаються господарські засоби, які об'єднані в окремі структурні частини балансу (розділи). На основі такого виділення досліджують склад і розміщення господарських засобів, які в обліку прийнято ще називати ресурсами, майном або активами. Активи – ресурси, контрольовані підприємством, в результаті минулих подій використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому (П(С)БО 1).

Пасив балансу об'єднує джерела утворення господарських засобів, які складаються з власних і залучених, тобто власний капітал і зобов'язання.

Актив і пасив балансу складаються з окремих статей, кожна з яких відображає величину певного економічно однорідного виду засобів або їх джерел. В активі балансу містяться статті, на яких відображаються матеріальні і нематеріальні цінності, грошові кошти та їх еквіваленти й кошти в розрахунках. У пасиві балансу розміщено статті, на яких відображаються різні види капіталу, кредити банків, зобов'язання з розрахунків.

Загальні підсумки активу і пасиву називають валютою балансу. Обов'язковою умовою правильного складання балансу є рівність підсумків активу і пасиву. Це зумовлено тим, що в обох його частинах відображені у вартісному вимірнику одні й ті ж господарські засоби, тільки згруповані за різними ознаками: в активі – за складом і розміщенням, а в пасиві – за джерелами їх утворення цільовим призначенням. Підсумок активу не може бути більшим або меншим за підсумок пасиву, оскільки загальна вартість майна завжди повинна дорівнювати сумі тих джерел, за рахунок яких воно утворене. Це підтверджує принцип рівноваги, закладеному у балансі (табл. 1).

Таблиця 1

Баланс на 31.12.20xx р.

Актив	Сума	Пасив	Сума
Основні засоби	390 000,00	Статутний капітал	500 000,00
Паливо	110 000,00	Прибуток	70 000,00
Незавершене виробництво	25 000,00	Кредити банків	40 000,00
Каса	1 000,00	Розрахунки з поставальниками	60 000,00
Рахунок у банку	174 000,00	Заборгованість перед бюджетом	30 000,00
Баланс:	700 000,00	Баланс:	700 000,00

Відсутність рівності свідчить про наявність помилок, допущених в облікових записках чи арифметичних підрахунках.

4.2. Побудова бухгалтерського балансу. Форма, структура і зміст балансу

Баланс є методичним прийомом узагальнення інформації про майно і джерела його утворення в грошовій оцінці. Крім цього, бухгалтерський баланс є найважливішою формою фінансової звітності (форма №1), метою складання якого є надання користувачам – юридичним і фізичним особам – повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на певну дату. Фінансовий стан підприємства характеризується структурою і якістю його активів, власного капіталу і зобов'язань, а також здатністю відповідати за своїми зобов'язаннями, тобто платоспроможністю.

Згідно з НП(С)БО 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності” баланс – звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

Форма балансу та загальні вимоги до визнання і розкриття змісту його статей визначаються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності”. Норми цього положення застосовуються до балансів підприємств, організацій та інших юридичних осіб усіх форм власності, крім банків і бюджетних установ (додаток 2).

Для банків форма і зміст балансу встановлюється Національним банком України, а для бюджетних установ – Державним казначейством України.

Баланс, як форма звітності, повинен містити загальні дані про назву підприємства, місце знаходження (країну де зареєстроване підприємство), організаційно-правову форму власності, та назву органу управління, у віданні якого перебуває підприємство, або назву

материнської (холдингової) компанії, галузь та вид економічної діяльності за відповідними державними реєстрами, валюту балансу та одиницю її виміру, повну адресу підприємства та дату, на яку складається баланс. При заповненні балансу (графа 3) дані на початок звітного періоду заповнюються із попереднього звіту, а дані на кінець звітного періоду (графа 4) на основі сальдо синтетичних рахунків (з Головної книги за журнальною формою обліку або з оборотної відомості за синтетичними рахунками при інших формах обліку).

Баланс побудовано за принципом „балансу-нетто”:

основні засоби і нематеріальні активи включаються до підсумку балансу за залишковою вартістю (первісна вартість за мінусом нарахованого зносу чи накопиченої амортизації);

власний капітал враховується в підсумку балансу за фактично внесеною сумою, що перебуває в обороті підприємства за мінусом неоплаченого і вилученого капіталу та непокритих збитків.

Тобто валюта Балансу підраховується за винятком сум за регулюючими рахунками.

Баланс складається з двох частин: активу і пасиву. Кожна з частин балансу має окремі розділи.

Актив включає три розділи: необоротні активи, оборотні активи, необоротні активи утримувані для продажу та групи вибуття.

Для того щоб визначити, чи буде той чи інший об'єкт обліковуватися в складі активів, потрібно, щоб цей об'єкт відповідав трьом критеріям:

- 1) об'єкт отриманий у результаті минулих операцій або подій;
- 2) він контролюється підприємством;
- 3) використання його в майбутньому дасть змогу одержати економічні вигоди.

Тобто активи повинні активно працювати і давати прибуток.

Якщо на дату складання балансу підприємство знає, що актив не є джерелом вигоди (він не може бути ні використаний, ні проданий), такий актив не може бути відображений у балансі, а має бути списаним на витрати, що будуть відображені в Звіті про фінансові результати.

Активи балансу розподілені на оборотні і необоротні відповідно до періоду, протягом якого активи будуть реалізовані або використані.

Актив класифікується як оборотний, якщо:

- передбачається, що він буде реалізований або буде утримуватися для продажу або використання протягом операційного циклу підприємства;

- він утримується в комерційних цілях або буде використаний (реалізований) протягом 12 місяців із дати балансу.

Пасив має п'ять розділів:

I розділ - власний капітал;

II розділ - довгострокові зобов'язання і забезпечення;

III розділ - поточні зобов'язання і забезпечення;

IV розділ - зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групи вибуття;

V розділ – чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду (*самостійно вписуваний*).

Зобов'язання балансу розподілені на довгострокові і поточні відповідно до періоду, протягом якого зобов'язання будуть погашені.

Основою для заповнення балансу (формування будь-якої його статті) служать бухгалтерські записи про залишки (сальдо) на кінець звітного періоду на синтетичних рахунках і субрахунках 1—6 класів Плану рахунків.

Отже, бухгалтерський баланс відображає вартість майна підприємства загалом за активами і обсяги вкладеного в це майно власного та залученого капіталу за пасивами.

4.3. Типи господарських операцій і їх вплив на бухгалтерський баланс

Кожна господарська операція, що відбувається на підприємстві, змінює або розмір засобів, або величину джерел їх утворення. Об'єкти обліку під впливом господарських операцій збільшуються, зменшуються, внаслідок чого змінюються окремі статті балансу. Ці зміни зумовлюють появу нових статей балансу або зникнення інших.

Є чотири типи господарських операцій, що виділяються за своїм впливом на величину активу і пасиву балансу.

I тип. Операції, що приводять до змін у складі активу балансу.

A + - A-

Приклад. Отримано в касу грошові кошти, одержані в банку з поточного рахунка підприємства в сумі 14 000,00 грн (табл. 2).

У результаті операції відбулося тільки переміщення грошових коштів, а загальна сума їх не змінилася, відповідно і підсумок балансу залишився незмінним. Рівність підсумків активу і пасиву не порушилася.

До операцій такого типу належать: відпуск матеріалів у виробництво, надходження заборгованості від дебіторів у касу або на поточний рахунок підприємства, видача коштів із каси підзвітним особам, оприбуткування готової продукції з виробництва.

Таблиця 2

Баланс підприємства			
Актив	Сума	Пасив	Сума
Основні засоби	390 000,00	Статутний капітал	500 000,00
Паливо	110 000,00	Прибуток	70 000,00
Незавершене виробництво	25 000,00	Кредити банків	40 000,00
Каса	1 000,00	Розрахунки з поставальниками	60 000,00
<i>I тип</i>	+ 14 000,0		
Рахунок в банку	174 000,00	Заборгованість перед бюджетом	30 000,00
<i>I тип</i>	- 14 000,0		
Баланс після операцій:		Баланс після операцій:	
<i>I тину</i>	700 000,00	<i>I тину</i>	700 000,00

II тип. Операції, що приводять до змін у складі пасиву балансу.

P + - P-

Приклад. Зарховано на збільшення статутного капіталу прибуток у сумі 50 000, 00 грн (табл. 3).

Операція внесла зміни тільки у статті пасиву балансу: вона зумовила тільки перегрупування у джерелах засобів, що не позначилося на загальному підсумку балансу, рівність підсумків активу і пасиву також збереглася. До операцій такого типу належать: погашення заборгованості поставальникам за рахунок отриманих кредитів банку; утримання податку на доходи фізичних осіб із заробітної плати робітників і службовців, що підлягає перерахуванню до бюджету, та інші.

Таблиця 3

Баланс підприємства			
Актив	Сума	Пасив	Сума

Основні засоби	390 000,00	Статутний капітал	500 000,00
		<i>II тип</i>	+ 50 000,0
Паливо	110000,00	Прибуток	70 000,00
		<i>II тип</i>	- 50 000,0
Незавершене виробництво	25 000,00	Кредити банків	40 000,00
Каса	1000,00	Розрахунки з поставальниками	60 000,00
<i>I тип</i>	+ 14 000,0		
Рахунок у банку	174000,00	Заборгованість перед бюджетом	30 000,00
<i>I тип</i>	- 14 000,0		
Баланс після операцій:		Баланс після операцій:	
<i>I типу</i>	700 000,00	<i>I типу</i>	700 000,00
<i>II типу</i>	700 000,00	<i>II типу</i>	700 000,00

III тип. Операції, що змінюють склад активу і пасиву балансу в сторону збільшення.

A + - П+

Приклад. Оприбутковано на склад підприємства паливо, одержане від поставальника на суму 20 000,00 грн (табл. 4).

Ця операція одночасно вносить зміни в актив і пасив балансу. Оскільки зміни в статтях активу і пасиву відбулися на одну й ту ж суму (збільшення), то загальний підсумок балансу також збільшився, але його рівність не порушилася.

До операцій такого типу можна віднести: зарахування кредиту, наданого банком, на рахунок підприємства; нарахування заробітної плати працівникам з одночасним збільшенням витрат підприємства та інші.

Таблиця 4

Баланс підприємства

Актив	Сума	Пасив	Сума
Основні засоби	390 000,00	Статутний капітал	500 000,00
		<i>II тип</i>	+ 50 000,0
Паливо	110 000,00	Прибуток	70 000,00
		<i>II тип</i>	- 50 000,0
		<i>III тип</i>	+ 20 000,0
Незавершене виробництво	25 000,00	Кредити банків	40 000,00
Каса	1 000,00	Розрахунки з поставальниками	60 000,00
<i>I тип</i>	+ 14 000,0		
<i>III тип</i>	+ 20 000,0		
Рахунок в банку	174000,00	Заборгованість перед бюджетом	30 000,00
<i>I тип</i>	- 14000,0		
Баланс після операцій:		Баланс після операцій:	
<i>I типу</i>	700 000,00	<i>I типу</i>	700 000,00
<i>II типу</i>	700 000,00	<i>II типу</i>	700 000,00
<i>III типу</i>	720 000,00	<i>III типу</i>	720 000,00

IV тип. Операції, що приводять до змін у складі активу і пасиву балансу в сторону зменшення

A - - П-

Приклад. Перераховано з поточного рахунку підприємства банку кошти для погашення заборгованості за раніше одержаним кредитом у сумі 40 000,00 грн (табл. 5).

Актив і пасив балансу зменшується на одну й ту ж суму, рівність підсумків у цьому разі зберігається.

До операцій такого типу належать: погашення заборгованості постачальникам за матеріали, підрядникам за надані послуги, перерахування до бюджету податків і платежів.

Чотири типи операцій охоплюють усі можливі зміни у балансі.

Кожна господарська операція вносить зміни не менше ніж у дві статті балансу. Це зумовлено особливостями кругообігу засобів, в процесі якого ці зміни відбуваються. Рівність підсумків активу і пасиву балансу зберігається після будь-якої операції.

Таблиця 5

Баланс підприємства			
Актив	Сума	Пасив	Сума
1	2	3	4
Основні засоби	390 000,00	Статутний капітал	500 000,00
		<i>II тип</i>	+ 50 000,0
Паливо	110 000,00	Прибуток	70 000,00
		<i>II тип</i>	- 50 000,0
<i>III тип</i>	+ 20 000,0		
Незавершене виробництво	25 000,00	Кредити банків	40 000,00
		<i>IУ тип</i>	- 40 000,0
Каса	1 000,00	Розрахунки з постачальниками	60 000,00
<i>I тип</i>	+ 14 000,0		
		<i>III тип</i>	+ 20 000,0
Рахунок в банку	174 000,00	Заборгованість перед бюджетом	30 000,00
<i>I тип</i>	- 14 000,0		
<i>IУ тип</i>	- 40 000,0		
Баланс після операцій:		Баланс після операцій:	
<i>I типу</i>	700000,00	<i>I типу</i>	700 000,00
<i>II типу</i>	700 000,00	<i>II типу</i>	700 000,00
<i>III типу</i>	720 000,0	<i>III типу</i>	720 000,0
<i>IУ типу</i>	680000,00	<i>IУ типу</i>	680000,00

Застосування у бухгалтерському обліку балансового узагальнення, при якому кожна господарська операція відображається у постійному порівнянні наявних засобів та їх джерел, забезпечує можливість контролю за наявністю і використанням ресурсів підприємства.



Контрольні питання

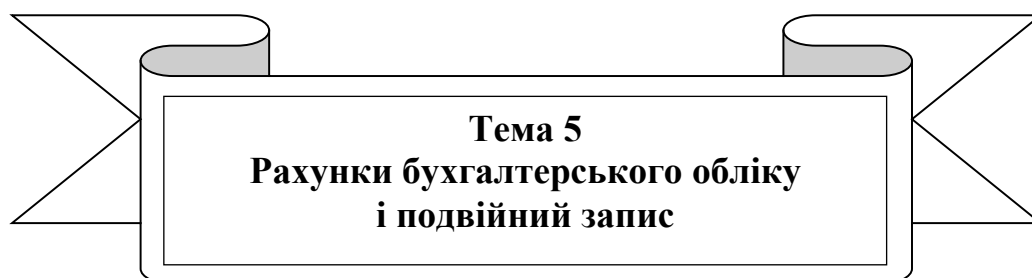
1. Пояснити сутність визначення „бухгалтерський баланс”.
2. Яка інформація відображається у бухгалтерському балансі?
3. Якою є структура балансу?
4. Які розділи активу балансу, які з них є вписуваними?

5. Дайте характеристику розділу активу балансу „Оборотні активи”.
6. Як за ступенем ліквідності відображаються активи в балансі?
7. Яка структура пасиву балансу?
8. Як розраховується підсумок I розділу пасиву балансу „Власний капітал”.
9. Яку інформацію відображають розділи „Зобов’язання, пов’язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групи вибуття ” та „Необоротні активи”?
10. Що таке валюта балансу?
11. Які є типи господарських операцій?
12. Які операції призводять до змін у складі активу, пасиву балансу?
13. Яким нормативним документом регулюється форма структура і зміст балансу?
14. Які операції призводять до змін у складі активу і пасиву балансу в сторону збільшення (зменшення)?
15. Чому після кожної операції зберігається рівність активу і пасиву балансу?



Проблемні питання

1. Необхідність балансу як елементу методу бухгалтерського обліку.
2. Чим відрізняється структура балансу у вітчизняній та світовій практиці?
3. Як відображаються залучені джерела фінансування у структурі балансу?
4. Яке основне балансове співвідношення?
5. Чому різні типи господарських операцій впливають на величину і структуру балансу?



- 5.1. Поняття про рахунки і їх будову**
- 5.2. Подвійне відображення операцій на рахунках**
- 5.3. Рахунки синтетичного і аналітичного обліку**
- 5.4. Узагальнення даних поточного обліку. Оборотні відомості**
- 5.5. План рахунків бухгалтерського обліку**

5.1. Поняття про рахунки і їх будову

Для оперативного керівництва підприємством необхідна постійна інформація про зміни ресурсів та їх джерел, які відбуваються в процесі господарської діяльності. Це зумовлює необхідність відображати кожен господарську операцію в певній послідовності.

Відображення господарських операцій безпосередньо в бухгалтерському балансі недоцільне, оскільки після кожної операції довелось б скласти новий баланс. Також в цій формі звітності відображається інформація тільки у грошовому вимірнику, а облік цінностей повинен вестися ще і в натуральних вимірниках. Тому поточний облік змін об'єктів обліку в процесі господарської діяльності забезпечується за допомогою системи рахунків.

Рахунки бухгалтерського обліку є способом групування господарських операцій за економічно однорідними ознаками для систематичного контролю за наявністю і змінами засобів та їх джерел у процесі господарської діяльності.

Безперервна інформація про здійснення господарських операцій і результати діяльності для оперативного керівництва, контролю і аналізу забезпечується за допомогою систематизації і групування господарських операцій на рахунках. Тому для кожної економічно однорідної групи засобів, їх джерел, господарських процесів і результатів діяльності відкриваються окремі рахунки.

Зміст, призначення і будова рахунків зумовлені об'єктами, що обліковуються, і завданнями обліку.

Залежно від характеру обліковуваних об'єктів записи на рахунках можуть здійснюватися у різних вимірниках (натуральних, трудових), але обов'язковою умовою є відображення операцій у грошовому вимірнику для узагальнення різномірних об'єктів. Незалежно від економічного змісту, господарські операції завжди спричиняють збільшення або зменшення певних видів засобів або їх джерел. Наприклад, рух матеріалів характеризує їх надходження на склади підприємства (збільшення) та їх витрачання для господарських потреб (зменшення); рух готівкових коштів характеризує оприбуткування грошей у касі (збільшення) та виплату їх з каси (зменшення); збільшення чи зменшення заборгованості характеризується її виникненням та погашенням боргу тощо. Тому збільшення і зменшення засобів та їх джерел у результаті господарських операцій відображається на рахунках окремо. Рахунки бухгалтерського обліку прийнято зображати у вигляді *двосторонньої таблиці*, ліву сторону якої позначають умовним терміном *дебет*, а праву – *кредит*. Назву рахунка пишуть посередині таблиці. Термін „дебет” походить від лат. *debet*, що означає „він винен”, а „кредит” – від лат. *credit*, що означає „він вірить”. Тепер дебет і кредит – це умовні технічні позначення сторін рахунка. Кожна сторона призначається для роздільного відображення збільшення або зменшення сум. Схематично рахунок має таку форму (рис. 9).

Оскільки об'єкт бухгалтерського обліку характеризується певним станом, тобто наявністю на певний момент часу засобів, коштів і джерел, то перш за все на рахунок фіксують цей стан, що називається початковим *залишком*, або початковим *сальдо*.

Дебет	Назва рахунка	Кредит

Рис. 9. Схема рахунка бухгалтерського обліку.

Оскільки об'єкт бухгалтерського обліку характеризується певним станом, тобто наявністю на певний момент часу засобів, коштів і джерел, то передусім на рахунок фіксують цей стан, що називається початковим *залишком*, або початковим *сальдо*. Після цього на рахунках відображають господарські операції, тобто зміни засобів та їх джерел. Збільшення облікованого об'єкта записують на одній стороні рахунка, а зменшення – на

іншій (протилежній). Маючи інформацію про початкове сальдо об'єкта обліку та зміни протягом звітного періоду, визначають сальдо на кінець звітного періоду. Накопичена інформація про рух об'єкта обліку, відображеного за дебетом і кредитом, називається *оборотом*. Підсумки записів за дебетом рахунка називають дебетовим оборотом, підсумки записів за кредитом рахунка – кредитовим оборотом.

Бухгалтерський баланс поділяється на дві частини: актив, в якому відображаються наявні господарські засоби і пасив, де показують джерела їх формування. Відповідно до цього всі рахунки поділяються на активні і пасивні. При відкритті рахунків у них записують початкові залишки (сальдо) на підставі статей балансу. Оскільки господарські засоби розміщені в балансі у лівій частині – активі – то і залишки засобів на активних рахунках записують також в лівій частині – на дебеті. Джерела господарських засобів відображаються в балансі у правій частині (пасиві), отже залишки джерел засобів на пасивних рахунках також записують на правій стороні рахунка – на кредиті. Активні рахунки завжди мають тільки дебетове сальдо, а пасивні – кредитове. У цьому полягає взаємозв'язок між балансом і рахунками.

При цьому сума всіх дебетових залишків активних рахунків відображає загальну вартість господарських засобів і дорівнює підсумку активу балансу. Відповідно сума кредитових залишків пасивних рахунків відображає загальну суму джерел засобів і дорівнює підсумку пасиву балансу.

Фрагмент балансу

Актив	Сума	Пасив	Сума
Основні засоби	690 000,00	Статутний капітал	800000,00
.....		
.....		
баланс	баланс

Основні засоби		Статутний капітал	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Сальдо			Сальдо
690 000,0			800 000,00

Рис. 10. Зв'язок балансу з рахунками.

Таким чином, загальна сума всіх дебетових залишків активних рахунків дорівнює сумі кредитових залишків пасивних рахунків. На тій стороні рахунка, де показується залишок, відображається його збільшення, а на протилежній — зменшення.

В активних рахунках, де залишок завжди дебетовий, збільшення коштів відображається за дебетом, а зменшення — за кредитом. У пасивних рахунках, де залишок завжди кредитовий, збільшення джерел відображають за кредитом, а зменшення — за дебетом (рис.10).

Для визначення залишку (сальдо) на кінець місяця на активному рахунку необхідно: до початкового дебетового залишку (сальдо) додати дебетовий оборот і відняти кредитовий оборот. У пасивних рахунках для визначення залишку (сальдо) на кінець місяця необхідно до початкового кредитового сальдо додати кредитовий оборот і відняти дебетовий оборот (рис. 11).

Активний			Пасивний		
Дебет	рахунок	Кредит	Дебет	рахунок	Кредит
Сальдо				Сальдо	
Операції зі збільшення об'єкта (+)	Операції зі зменшення об'єкта (-)		Операції зі зменшення об'єкта (-)	Операції зі збільшення об'єкта (+)	
обороти	обороти		обороти	обороти	
Сальдо				Сальдо	

Рис. 11. Схема активного і пасивного рахунків.

Активні рахунки мають тільки дебетовий залишок (оскільки не можна використати засобів більше, ніж їх надійшло), а пасивні – тільки кредитовий, оскільки джерела засобів обмежуються наявними господарськими засобами.

У системі рахунків бухгалтерського обліку використовується невелика група активно-пасивних рахунків, які одночасно обліковують засоби господарства і їхні джерела, а відповідно поєднують ознаки активних і пасивних рахунків. На відміну від балансу, який характеризує стан господарських засобів та їхніх джерел на звітну дату, в системі рахунків ці засоби і джерела відображаються і контролюються безперервним виявленням у них змін, що відбуваються в результаті господарських операцій. Тому на основі записів на рахунках здійснюється балансове узагальнення інформації про ресурси підприємства за їх складом і розміщенням та джерелами формування на звітну дату.

5.2. Подвійне відображення операцій на рахунках

У результаті господарських операцій відбуваються подвійні і рівновеликі зміни засобів господарства та джерел їх формування. Вони зумовлюють необхідність відображення господарських операцій на рахунках *способом подвійного запису*, суть якого полягає в тому, що кожен господарську операцію записують двічі: на дебеті одного рахунка і кредиті іншого.

Наприклад. Отримано в касу кошти з поточного рахунка підприємства в сумі 15 000,00 грн. Ця операція зумовила взаємозв'язок двох об'єктів обліку „Готівка” і „Рахунок в банку”, які відображаються на активних рахунках.

Готівка

Рахунок в банку

Дебет	Кредит
Сальдо	
15 000,00	
обороти	обороти
сальдо	

Дебет	Кредит
Сальдо	
	15 000,00
обороти	обороти
сальдо	

При цьому „ГОтівка” збільшується на 15 000,00 грн, а „Рахунок в банку” зменшується на 15 000,00 грн.

Перш ніж відобразити господарську операцію на відповідних рахунках подвійним записом, на підставі первинних документів складають бухгалтерське проведення, під яким розуміють значення рахунка, який дебетується, і рахунка, який кредитується, а також суму відображеної в обліку господарської операції.

Дт „ГОтівка”;

Кт „Рахунок у банку” 15 000,00 грн.

Такий взаємозв'язок між рахунками, що виникає шляхом подвійного запису, називається *кореспонденцією рахунків*, а такі рахунки кореспондуючими. Як синонім кореспонденції рахунків використовують терміни: *бухгалтерське проведення, контирування*.

Подвійний запис – не тільки принцип однакового відображення операцій на рахунках, а й основний технічний прийом бухгалтерського обліку, бо забезпечує горизонтальний взаємозв'язок між рахунками, а також важливий контрольний прийом, оскільки очевидно, що скільки не було б операцій, але загальна сума записів за дебетом рахунків завжди дорівнюватиме загальній сумі записів за кредитом рахунків.

Залежно від кількості кореспондуючих рахунків розрізняють прості й складні бухгалтерські проведення. Простим називають таке бухгалтерське проведення, за якого один рахунок дебетується, а другий кредитується на одну й ту ж суму, тобто коли кореспондують між собою тільки два рахунки. Складним називають таке бухгалтерське проведення, за якого один рахунок дебетується, декілька кредитується на загальну суму, або навпаки – один кредитується, а декілька дебетуються на загальну суму.

Наприклад. Оприбутковано на склад підприємства матеріали, отримані від постачальника, в сумі 40 000,00 грн.

Дт „Сировина і матеріали”;

Кт „Розрахунки з постачальниками та підрядниками” 40 000,00 грн.

Таке проведення – є простим, де кореспондують два рахунки і записи з дебету і кредиту рахунків проводяться в однаковій сумі (40 000,00 грн).

Оприбутковано на склад підприємства матеріали на суму 25 000,00 грн, паливо на суму 10 000,00 грн, малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП) на суму 5 000,00 грн, отримані від постачальника.

Дт „Сировина і матеріали” – 25 000,00;

Дт „Паливо” – 10 000,00;

Дт „МШП” – 5 000,00;

Кт „Розрахунки з постачальниками та підрядниками” – 40 000,00 грн.

Таке проведення є складним, де зв'язані більше ніж два рахунки, але загальна сума записів по дебету дорівнює сумі записів із кредиту.

У складних бухгалтерських проведеннях не порушується принцип подвійного запису, оскільки зберігається взаємопов'язане відображення господарської операції за дебетом і кредитом різних рахунків на одну й ту ж суму. Кожне складне бухгалтерське проведення можна розкласти на декілька простих. Однак застосування у практиці бухгалтерського обліку складних проведенень переважає, тому що зменшує кількість записів, робить їх більш наочними.

Отже подвійний запис є способом відображення господарських операцій на кореспондуючих рахунках, при якому кожна господарська операція записується на дебеті одного і кредиті другого рахунка в одній і тій же сумі.

Оскільки кожна господарська операція в одній і тій же сумі відображається на дебеті одного і кредиті іншого рахунка, то підсумок записів за дебетом усіх рахунків має дорівнювати підсумку записів за кредитом рахунків. Відсутність такої рівності свідчить про наявність помилок в облікових записах.

Господарські операції відбуваються і реєструються у певній хронологічній послідовності, а інформація про стан та рух об'єктів обліку відповідно систематизується на рахунках. Тому бухгалтерські записи є хронологічними і систематичними.

Хронологічний запис – це запис операцій у хронологічній (календарній) послідовності їх виникнення. Він здійснюється у спеціальних журналах з обов'язковим відображенням нумерації господарських операцій, їх змісту, сум і кореспондуючих рахунків. Підсумок цього журналу показує загальну суму зареєстрованих за місяць господарських операцій і використовується для перевірки повноти і правильності відображення операції на рахунках. Загальні підсумки проведених у журналі сум за дебетом і кредитом мають збігатися з їх оборотами. Хронологічний запис ще називають *хронологічним обліком*. У практиці облікової роботи інформацію з бухгалтерського проведення переносять на вказані у проведенні рахунки для накопичення й узагальнення, тобто інформацію систематизують на бухгалтерських рахунках. Тому таке групування називають *систематичним обліком*. У результаті систематичних записів дані хронологічного обліку шляхом групування господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку упорядковуються, систематизуються. Прикладом систематичного запису на рахунках є відображення господарських операцій на наведених вище рахунках „Каса”, „Розрахунки з постачальниками і підрядниками” тощо. У практиці облікової роботи за певних форм бухгалтерського обліку хронологічний і систематичний облік ведуть одночасно в окремих облікових реєстрах.

Отже, подвійне відображення забезпечує контроль за правильністю облікових записів шляхом звірки рівності загальних підсумків дебетових і кредитових оборотів, а також залишків на рахунках.

5.3. Рахунки синтетичного і аналітичного обліку

Групування засобів, їх джерел і господарських процесів здійснюються на рахунках з більшим або меншим ступенем деталізації. Рахунки бухгалтерського обліку, які відкривають на підставі статей балансу для обліку господарських засобів та їх джерел, містять узагальнені (синтетичні) показники у грошовій оцінці.

Такі рахунки прийнято називати *синтетичними*. Вони призначені для обліку економічно однорідних груп засобів, їх джерел, господарських процесів і результатів діяльності в грошовому вимірнику. Облік, що здійснюється за допомогою синтетичних рахунків, називається синтетичним обліком.

Проте для оперативного керівництва підприємством і контролю за збереженням і раціональним використанням ресурсів недостатньо тільки узагальненої інформації, потрібна детальніша інформація про наявність і зміни кожного конкретного виду засобів, джерел, здійснення певних процесів.

Таку інформацію одержують за допомогою *аналітичних рахунків*.

Аналітичними називають рахунки, призначені для обліку наявності і змін конкретних видів засобів, їх джерел і господарських процесів. Облік, що здійснюється за допомогою аналітичних рахунків, називається аналітичним обліком.

Кількість аналітичних рахунків із відповідного синтетичного рахунка визначається кожним підприємством залежно від наявності об'єктів, що підлягають обліку. В аналітичному обліку, поряд із грошовим, використовують натуральні і трудові вимірники.

Синтетичні й аналітичні рахунки тісно взаємопов'язані між собою, оскільки на них на підставі одних і тих же документів відображають одні й ті ж господарські операції, але з різним ступенем деталізації: на синтетичному рахунку – загальною сумою, а на аналітичних рахунках до нього – частковими сумами. Коли дебетується або кредитується синтетичний рахунок, то одночасно дебетуються або кредитуються відповідні аналітичні рахунки до нього. Тому обороти і залишки аналітичних рахунків в підсумку повинні дорівнювати оборотам і залишку синтетичного рахунка, який їх об'єднує. Відсутність такої рівності свідчить про наявність помилок у бухгалтерських записах.

Взаємозв'язок між синтетичними й аналітичними рахунками виявляється так.

6) На рахунках синтетичного й аналітичного обліку залишок (сальдо) розміщується на одній і тій же стороні рахунка.

7) Якщо дебетується чи кредитується синтетичний рахунок, то однаково дебетуються чи кредитуються його аналітичні рахунки.

8) Кожну операцію на рахунках синтетичного обліку записують загальною сумою, а на відповідних аналітичних рахунках — частковими сумами.

9) Сума залишків (сальдо) і оборотів за всіма аналітичними рахунками має дорівнювати залишку (сальдо) й оборотам, відповідно, синтетичного рахунка. Відсутність такої рівності свідчить про наявність помилок у бухгалтерських записах, які треба знайти і негайно виправити.

Для потреб економічного аналізу й оперативного управління необхідно мати ширш інформацію про господарські засоби, їх джерела і господарські процеси, ніж це може забезпечити синтетичний облік. У цьому разі вдаються до додаткового групування однорідних аналітичних рахунків у межах синтетичного рахунка для отримання узагальнених показників. Таке групування здійснюється за допомогою *субрахунків*. Так, на синтетичному рахунку "Виробничі запаси" аналітичні рахунки групують за субрахунками: "Сировина і матеріали", "Паливо", "Тара і тарні матеріали", "Будівельні матеріали", "Запасні частини" тощо; синтетичний рахунок "Розрахунки з різними дебіторами" включає субрахунки "Розрахунки за виданими авансами", "Розрахунки з підзвітними особами", "Розрахунки за нарахованими доходами" тощо. Отже, взаємозв'язок синтетичного й аналітичного обліку є результатом вертикального розрізу інформаційної системи бухгалтерського обліку, що складається з наведених вище рівнів: синтетичні рахунки, субрахунки, аналітичні рахунки.

5.4. Узагальнення даних поточного обліку. Оборотні відомості

Для узагальнення господарських операцій, відображених на рахунках, для перевірки правильності облікових записів і складання якісної звітності дані поточного обліку за звітний період необхідно узагальнювати. Способом узагальнення даних поточного обліку (оборотів і залишків із рахунків за місяць) є складання оборотних відомостей. Вони є проміжною ланкою облікових робіт між рахунками і балансом. Оборотні відомості складають і за синтетичними, і за аналітичними рахунками. В них відображаються дебетові і кредитові обороти рахунків, а також їхні початкові та кінцеві залишки.

Оборотні відомості за синтетичними рахунками будуються у вигляді багатографної таблиці (табл. 6).

Зразок оборотної відомості за синтетичними рахунками

Назва рахунка	Сальдо на початок місяця		Обороти за місяць		Сальдо на кінець місяця	
	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
.....						
.....						
Разом	Σ_1	Σ_1	Σ_2	Σ_2	Σ_3	Σ_3

У першій графі таблиці записують назву рахунків, а в наступних графах: дебетові і кредитові залишки на рахунках на початок місяця, обороти з дебету і кредиту кожного рахунка за місяць, і в останній парі колонок записуються залишки з рахунків на останній день звітного місяця. В кінці оборотної відомості за кожною графою визначаються підсумки.

Оборотна відомість за синтетичними рахунками має велике контрольне значення для перевірки правильності і повноти облікових записів на рахунках, що ґрунтується на одержанні в ній трьох пар рівних між собою підсумків:

$\Sigma_1 = \Sigma_1$ – рівність підсумків першої пари граф, тобто дебетових і кредитових залишків на рахунках на початок місяця, зумовлена рівністю активу і пасиву балансу, який є підставою для запису початкових залишків на активних і пасивних рахунках;

$\Sigma_2 = \Sigma_2$ – рівність підсумків другої пари граф, тобто оборотів із дебету і кредиту рахунків зумовлена подвійним записом операцій, згідно з яким кожна операція в однаковій сумі записується з дебету і кредиту різних рахунків;

$\Sigma_3 = \Sigma_3$ – рівність третьої пари граф (підсумки залишків із дебету і кредиту рахунків на кінець місяця) зумовлена двома попередніми рівностями: якщо початкові залишки на рахунках рівні між собою, а також рівні суми оборотів, то і залишки активних і пасивних рахунків на кінець місяця повинні бути рівні між собою.

Порушення цих рівностей свідчить про помилки в облікових записах при складанні оборотної відомості.

Складання оборотної відомості підсумовує відображення інформації на рахунках і є підставою для складання балансу.

Приклад. На основі наведених залишків із рахунків скласти вступний баланс.

У схемах рахунків записати залишки на 30 квітня 2011 року за даними наведеного балансу. Скласти журнал господарських операцій і до кожної операції проставити кореспонденції.

Відобразити в схемах рахунків операції підприємства і визначити обороти і сальдо з кожного рахунка.

Скласти оборотну відомість і кінцевий баланс.

Залишки з рахунків бухгалтерського обліку станом на 30.04.2011 р.

1. Основні засоби – 93 000,00
2. Статутний капітал – 117 000,00
3. Сировина і матеріали – 27 000,00
4. Нерозподілені прибутки – 9 700,00
5. Паливо – 5 000,00
6. Розрахунки з постачальниками і підрядниками – 5 200,00
7. Каса - 100,00
8. Розрахунки з оплати праці – 8 100,00
9. Рахунок у банку – 14 900,00

Господарські операції за травень 2011 р.

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума
1	Перераховано з поточного рахунка постачальникам у погашення заборгованості	2 200,00
2	Отримано готівку в касу з поточного рахунка для виплати заробітної плати	8 100,00
3	Видано з каси заробітну плату працівникам підприємства	8 100,00
4	Видано в підзвіт кошти на господарські потреби	50,00
5	Надійшло на склад від постачальників паливо	2 300,00
6	Витрачено на виробництво продукції сировину	6 300,00
7	За рахунок кредиту банку частково погашено заборгованість перед постачальником	2 000,00

Реєстраційний журнал господарських операцій
за _____ (місяць) 200__ р.

Проведення		Зміст господарських операцій	Кореспонденція		Сума	
дата	номер операції		Дт	Кт	часткова	загальна

Вказівки до виконання завдання.

- Відкрити рахунки бухгалтерського обліку (схематичної форми) і записати на них залишки на 1-ше число місяця, використавши для цього дані двостороннього балансу, складеного на основі вступних залишків.

- Записати господарські операції в реєстраційний журнал та скласти за ними бухгалтерські проведення, вказавши при цьому тип операції. Відобразити господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку подвійним записом.

- Підрахувати обороти за дебетом й кредитом кожного рахунка і визначити залишки: (сальдо) на 1-ше число наступного за звітним місяця.

- Скласти оборотну відомість за синтетичними рахунками за звітний місяць.

- Скласти бухгалтерський баланс на 1-ше число наступного за звітним місяця (за формою № 1). Починати виконання завдання треба з відкриття рахунків, назва яких відповідає найменуванню статей вказаного балансу.

Під час відкриття рахунків у таблицях схематичної форми рекомендується підкреслювати суми початкових залишків, перенесених із балансу. Це необхідно для того, щоб при визначенні оборотів на рахунках не включити суми цих залишків у оборот.

ПОРЯДОК ВИКОНАННЯ ЗАВДАННЯ

БАЛАНС
на 30 квітня 2011 року

№ з/п	Актив	Сума	Пасив	Сума
	I. Розділ		I. Розділ	
	Основні засоби	93000,00	Статутний капітал	117000,00
			Нерозподілені прибутки	9700,00

Продовження балансу

1	2	3	4	5
	II. Розділ		II. Розділ	
	Сировина і матеріали	27 000,00		
	Паливо	5 000,00		
	Каса	100,00		
	Рахунок у банку	14 900,00		
	III. Розділ		III Розділ	
			IV. Розділ	
			Розрахунки з постачальниками і підрядниками	5 200,00
			Розрахунки за виплатами працівникам	8 100,00
			V. Розділ	
	БАЛАНС	140 000,00	БАЛАНС	140 000,00

Журнал господарських операцій за травень 2011р.

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума	Кореспонденція	
			Дт	Кт
1	Перераховано з поточного рахунка постачальникам в погашення заборгованості	2 200,00	63	31
2	Отримано готівку в касу з поточного рахунка для виплати заробітної плати	8 100,00	30	31
3	Видано з каси заробітну плату працівникам підприємства	8 100,00	66	30
4	Видано в підзвіт кошти на господарські потреби	50,00	372	30
5	Надійшло на склад від постачальників паливо	2 300,00	203	63
6	Витрачено на виробництво продукції сировину	6 300,00	23	20 1
7	За рахунок кредиту банку частково погашено заборгованість перед постачальником	2 000,00	63	60

Основні засоби (10)

Дт	Кт
Сальдо 93 000,00	
Оборот 0	Оборот 0
Сальдо 93 000,00	

Сировина і матеріали (201)

Дт	Кт
Сальдо 27 000,00	
	б) 6 300,00
Оборот 0	Оборот 6 300,00
Сальдо 20 700,00	

Паливо (203)

Дт	Кт
Сальдо 5 000,00	
5) 2 300,00	

Каса (30)

Дт	Кт
Сальдо 100,00	
2) 8 100,00	3) 8 100,00
	4) 50,00

Оборот 2 300,00 Оборот 0
 Сальдо 7 300,00

Оборот 8 100,0 Оборот 8 150,00
 Сальдо 50,00

Рахунок в банку (31)
 Дт _____ Кт _____
 Сальдо 14 900,00 | _____
 _____ | 1) 2 200,00
 _____ | 2) 8 100,00
 _____ | _____
 Оборот 0 | Оборот 10 300,00
 Сальдо 4 600,00 | _____

Статутний капітал (40)
 Дт _____ Кт _____
 _____ | Сальдо 117 000,00
 _____ | _____
 _____ | _____
 Оборот 0 | Оборот 0
 _____ | Сальдо 17 000,00

Нерозподілений прибуток (44)
 Дт _____ Кт _____
 _____ | Сальдо 9 700,00
 _____ | _____
 Оборот 0 | Оборот 0
 _____ | Сальдо 9 700,00

Розрахунки з постачальниками та
 підрядниками (63)
 Дт _____ Кт _____
 _____ | Сальдо 5 200,00
 1) 2 200,00 | 5) 2 300,00
 7) 2 000,00 | _____
 Оборот 4 200,00 | Оборот 2 300,00
 _____ | Сальдо 3 300,00

Розрахунки за виплатами
 працівникам (66)
 Дт _____ Кт _____
 _____ | Сальдо 8 100,00
 _____ | _____
 3) 8 100,00 | _____
 _____ | _____
 Оборот 8 100,00 | Оборот 0
 _____ | Сальдо 0

Виробництво (23)
 Дт _____ Кт _____
 Сальдо 0,00 | _____
 б). 6300,00 | _____
 _____ | _____
 Оборот 6 300,00 | Оборот 0
 Сальдо 6 300,00 | _____

Розрахунки з підзвітними особами (372)
 Дт _____ Кт _____
 Сальдо 0,00 | _____
 4) 50,00 | _____
 _____ | _____
 Оборот 50,00 | Оборот 0
 Сальдо 50,00 | _____

Короткострокові позики (60)
 Дт _____ Кт _____
 _____ | Сальдо 0,00
 _____ | 7) 2 000,00
 _____ | _____
 Оборот 0 | Оборот 2 000,00
 _____ | Сальдо 2 000,00

Оборотна відомість
за синтетичними рахунками
за період 30.04 2011 – 31.05.2011 р. р.

Рахунок	Залишок на початок місяця 30.04.2010 р.		Обороти за травень 2010 р.		Залишок на кінець місяця 31.05.2010 р.	
	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
10	93 000,00		-	-	93 000,00	
201	27 000,0		-	6 300,00	20 700,00	
203	5 000,00		2 300,00	-	7 300,00	
30	100,00		8 100,00	8 150,00	50,00	
31	14 900,00		-	10 300,00	4 600,00	
40		117 000,00	-	-		117 000,00
44		9 700,00	-	-		9 700,00
63		5 200,00	4 200,00	2 300,00		3 300,00
66		8 100,00	8 100,00	-		-
23	-		6 300,00	-	6 300,00	
372	-		50,00	-	50,00	
60		-	-	2 000,00		2 000,00
Всього:	140 000,00	140 000,00	29 050,00	29 050,00	132 000,00	132 000,00

БАЛАНС
на 31 травня 2011 р.

№ з/п	Актив	Сума	Пасив	Сума
	I. Розділ		I. Розділ	
	Основні засоби	93 000,00	Статутний капітал	117 000,00
			Нерозподілені прибутки	9 700,00
	II. Розділ		II. Розділ	
	Сировина і матеріали	20 700,00	III. Розділ	
	Паливо	7 300,00	IV. Розділ	
	Каса	50,00	Розрахунки з постачальниками і підрядниками	3 300,00
	Рахунок у банку	4 600,00	Розрахунки за виплатами працівникам	0,00
	III. Розділ			
			Короткострокові позики	2 002,00
			V. Розділ	
	БАЛАНС	132 000,00	БАЛАНС	132 000,00

Отже, оборотна відомість за синтетичними рахунками є способом узагальнення даних поточного обліку для перевірки повноти і правильності облікових записів і складання балансу, а також отримання узагальненої інформації про наявність і зміни господарських засобів та джерел їх формування, необхідної для управління діяльністю господарства.

Розглянута оборотна відомість дає загальну інформацію про стан і зміни господарських засобів та джерел їх формування, але недостатньо розкриває економічний

зміст оборотів. Цей недолік можна усунути за допомогою використання шахової відомості (табл. 7).

Перевагою шахової відомості є наявність у ній кореспондуючих рахунків, що дає змогу аналізувати господарські обороти і використовувати облікову інформацію для оперативного керівництва і контролю. Шахову відомість використовують також для перевірки правильності кореспондуючих рахунків. Проте застосування її в практиці бухгалтерського обліку обмежене, оскільки при великій кількості кореспондуючих рахунків вона громіздка. Шаховий принцип будови і шахові записи оборотів використовуються під час побудови облікових реєстрів (наприклад при застосуванні журнальної форми обліку).

Крім оборотних відомостей за синтетичними рахунками, на підприємстві складаються оборотні відомості за аналітичними рахунками.

Таблиця 7

Шахова відомість									
Кт	С-до поч. (Дт)	10	20	...	40	44	63	Оборот з дебету	С-до Дт
Дт	С-до поч. (Кт)								
С-до поч. (Кт)	Σ_1								
10									
20									
30									
31									
...									
...									
40									
44									
Обороти з кредиту								Σ_2	
С-до Кт									Σ_3

На відміну від відомості за синтетичними рахунками (вона складається одна наприкінці місяця) аналітичні відомості складаються з кожної групи рахунків, що ведуться до відповідного синтетичного рахунка. За змістом такі оборотні відомості відрізняються між собою, це залежить від особливостей обліковуваних об'єктів, що відображаються на аналітичних рахунках. Наприклад аналітичний облік товарно-матеріальних цінностей ведеться в кількісному і вартісному вимірнику, тому в оборотній відомості повинні бути враховані графи для вписування кількості, ціни, суми. Для початкового і кінцевого залишку з таких рахунків відводять по одній графі (для дебетового залишку, оскільки кредитового залишку на рахунках товарно-матеріальних цінностей не може бути).

Зразок оборотної відомості за аналітичними рахунками (табл.8).

Таблиця 8

Оборотна аналітична відомість за рахунками ТМЦ													
Назва рахунка	Один вим.	Сальдо на поч. місяця			Надійшло за місяць			Вибуло за місяць			Сальдо на кін. місяця		
		К	Ц	С	К	Ц	С	К	Ц	С	К	Ц	С
...													
...													
...													

Разом													
-------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

К – кількість, Ц – ціна, С – сума.

Аналітичний облік розрахунків і джерел засобів ведуть тільки у грошовому вимірнику, тому в таких оборотних відомостях графі передбачені лише для грошового вимірника.

На відміну від оборотної відомості по синтетичних рахунках оборотні відомості по аналітичних рахунках не мають трьох пар рівних між собою підсумків, оскільки кожна з таких відомостей складається тільки з одного синтетичного рахунка.

В оборотній відомості за аналітичними рахунками початкові і кінцеві залишки залежно від того, якими є рахунки – активними чи пасивними, будуть дебетовими чи кредитовими. Оскільки записи на синтетичних і аналітичних рахунках роблять одночасно на підставі одних і тих же документів, то при правильних облікових записах підсумки оборотів і залишків в оборотній відомості за аналітичними рахунками повинні дорівнювати сумам оборотів і залишку відповідного синтетичного рахунку, який їх об'єднує.

Отже, оборотні відомості за аналітичними рахунками є способом узагальнення даних аналітичного обліку для перевірки правильності облікових записів і одержання інформації, необхідної для оперативного керівництва.

5.5. План рахунків бухгалтерського обліку

Головною метою Плану рахунків є забезпечення інформацією, потрібною для контролю за діяльністю підприємства, прийняття управлінських рішень та складання фінансової звітності.

План рахунків бухгалтерського обліку затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99р. з відповідними змінами і доповненнями. План рахунків застосовується підприємствами, організаціями, та іншими юридичними особами (крім банків і бюджетних установ) незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, а також виділених на окремий баланс філій, відділень та інших відособлених підрозділів юридичних осіб.

Структура Плану рахунків узгоджена зі структурою балансу і звіту про фінансові результати, яка встановлена відповідними національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (табл. 9).

Таблиця 9

Узгодженість Плану рахунків зі структурою фінансових звітів

План рахунків		Форми фінансової звітності	
Клас	Назва класу		
1	Необоротні активи	Б А Л А Н С	Розділ 1 активу
2	Запаси		Розділ 2 активу
3	Кошти, розрахунки та інші активи		Розділи 2 і 3 активу
4	Власний капітал та забезпечення зобов'язань		Розділи 1 і 2 пасиву
5	Довгострокові зобов'язання		Розділ 3 пасиву
6	Поточні зобов'язання		Розділи 4 і 5 пасиву
7	Доходи і результати діяльності	Звіт про фінансові результати	

8	Витрати за елементами	
9	Витрати діяльності	
0	Позабалансові рахунки	Примітки до фінансових звітів

Залишки рахунків класів 1–3 відображаються у розділах активу, а залишки рахунків класів 4–6 у розділах пасиву балансу. За даними рахунків класів 7–9 без додаткових вибірок складається Звіт про фінансові результати.

Рахунки класу 0 надають інформацію, розкриття якої передбачено у примітках до фінансових звітів.

Крім того, аналітичний облік у межах рахунків запасів, витрат і доходів дає можливість здійснювати калькулювання собівартості продукції (товарів), контроль витрат і визначати результати діяльності за центрами відповідальності.

Отже, кожний клас рахунків має конкретне призначення та тісно пов'язаний з інформаційними потребами зовнішніх і внутрішніх користувачів.

У Плані рахунків використано децимальну систему кодування, за якою кожна цифра у коді рахунка визначає відповідну складову частину (клас, рахунок, субрахунок) Плану рахунків. Це означає, що максимально можлива кількість рахунків у Плані дорівнює 99, а кожен рахунок може включати до 9 субрахунків (рахунків другого порядку)

Нові синтетичні рахунки можуть вводитись до Плану рахунків Міністерством фінансів України за відповідними клопотаннями щодо бухгалтерського обліку специфічних операцій. Субрахунки до синтетичних рахунків вводяться підприємствами самостійно, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу та звітності. Підприємства, які застосовують Інструкцію до застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджену наказом Міністерства фінансів України 21.12.99 р. №291, використовують субрахунки, визначені цією Інструкцією.

Що стосується аналітичних рахунків, то згідно зі ст. 8 Закону України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” підприємство самостійно визначає додаткову систему рахунків аналітичного обліку.

Відповідно до цього послідовно розглянемо класи Плану рахунків і відображення господарських операцій на відповідних рахунках.

Клас 1. Необоротні активи. Рахунки цього класу призначені для обліку довгострокових інвестицій підприємства в матеріальні, нематеріальні та фінансові активи.

Клас 2. Запаси. Цей клас містить рахунки, на яких відображуються оборотні матеріальні активи, що перебувають на різних стадіях операційного циклу підприємства.

Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи. Рахунки цього класу призначені для відображення поточних фінансових активів (коштів, фінансових інвестицій та розрахунків з дебіторами) і витрат майбутніх періодів. У цьому класі передбачений регулюючий контрактивний рахунок 38 „Резерв сумнівних боргів”, який застосовується для уточнення оцінки дебіторської заборгованості покупців і замовників, що обліковується на рахунку 36 „Розрахунки з покупцями та замовниками”.

У Плані рахунків розподіл рахунків дебіторів і кредиторів має дещо умовний характер. Рахунки для обліку розрахунків, що мають переважно дебетове сальдо, включено до класу 3, а рахунки для обліку розрахунків, що мають переважно кредитове сальдо, а також активно-пасивні рахунки в „чистому вигляді” – до класу 6, через це рахунки 37 „Розрахунки з різними дебіторами” і 68 „Розрахунки за іншими операціями” можуть мати одночасно дебетове і кредитове сальдо та будуть відображені в балансі розгорнуто – в активі та пасиві відповідно.

Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань. Цей клас об'єднує дві групи рахунків. До першої групи належать рахунки 40–46, які призначені для визначення та відображення в балансі величини власного капіталу підприємства. Друга група рахунків 47–49 призначена для обліку джерел фінансування майбутніх витрат і платежів, що мають цільове призначення.

Клас 5. Довгострокові зобов'язання. Рахунки класу 5 призначені переважно для обліку зобов'язань, які не виникають у процесі операційного циклу підприємства (придбання сировини, виробництво і реалізація продукції тощо) і строк погашення яких припадає на періоди після 12 місяців з дати балансу.

Клас 6. Поточні зобов'язання. Рахунки цього класу призначені для обліку зобов'язань, які будуть погашені у звичайному ході операційного циклу підприємства або мають бути погашені протягом 12 місяців, починаючи з дати балансу.

Класи 7 і 9. Витрати, доходи і результати діяльності. Як уже зазначалося, рахунки класів 7 і 9 призначені для складання звіту про фінансові результати. Тому для кожної статті цього звіту передбачено окремий рахунок. Протягом звітної періоду (місяця, кварталу, року) на рахунках класів 7 і 9 накопичуються відповідно доходи та витрати, що дає можливість скласти проміжну (квартальну, піврічну тощо) звітність про фінансові результати.

Клас 8. Витрати за елементами. Рахунки класу 8 призначені для накопичення інформації про витрати за елементами, необхідної для заповнення відповідного розділу звіту про фінансові результати. Така інформація потрібна для розрахунку макроекономічних показників за системою національних рахунків (СНР).

Крім того, рахунки класу 8 забезпечують можливість гнучкого використання плану рахунків. Так, окремі малі підприємства можуть не використовувати рахунки класу 9 „Витрати діяльності” та рахунок 23 „Виробництво”. У цьому разі підприємства ведуть облік витрат лише за елементами, які наприкінці року одночасно з доходами, відображеними на рахунках класу 7, списуються безпосередньо на рахунок 79 „Фінансові результати”. Усі інші підприємства будуть використовувати рахунки класу 9 „Витрати діяльності” та рахунок 23 „Виробництво” (крім торговельних підприємств). Підприємства можуть одночасно використовувати рахунки класів 8 і 9. Це дасть змогу системним шляхом отримати інформацію про витрати за елементами, а потім перегрупувати ці витрати за центрами відповідальності та за видами діяльності.

Клас 0. Позабалансові рахунки. Рахунки цього класу призначені для обліку активів, що не належать підприємству, умовних зобов'язань, отриманих і виданих забезпечень тощо. На позабалансові рахунки не поширюється правило подвійного запису, тобто вони не кореспондують між собою та з балансовими рахунками.

Важливе значення має Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, в якій наведено опис кожного рахунка і субрахунка та типовий перелік можливих кореспондуючих рахунків.



Контрольні питання

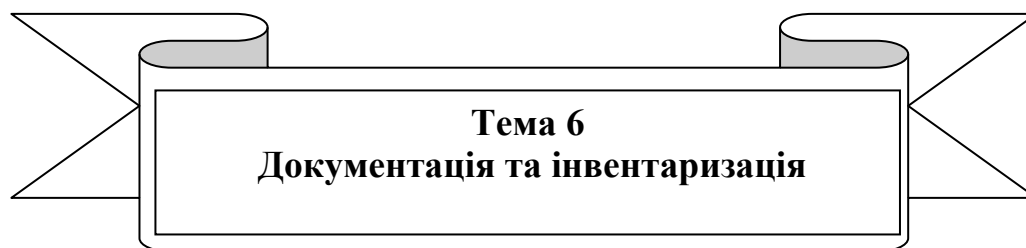
1. Що таке рахунок бухгалтерського обліку?
2. Які основні причини недоцільності відображення господарських операцій безпосередньо в бухгалтерському балансі?
3. У чому полягає головна мета Плану рахунків бухгалтерського обліку?
4. Що таке початкове і кінцеве сальдо (залишок) рахунка?

5. Як визначаються обороти з кожного рахунка?
6. Як визначається залишок (сальдо) на кінець місяця на активному та пасивному рахунках?
7. Як відображаються господарські операції на рахунках способом подвійного запису?
8. Чому бухгалтерські записи здійснюються у хронологічному порядку?
9. Дайте характеристику синтетичним та аналітичним рахункам.
10. Як здійснюється взаємозв'язок між синтетичними і аналітичними рахунками?
11. Перерахувати особливості оборотної відомості.
12. Назвіть основні переваги і недоліки шахової відомості.
13. Розкрийте сутність оборотної відомості на аналітичних рахунках.
14. Як застосовується децимальна система кодування в Плані рахунків?
15. Який взаємозв'язок між Планом рахунків і формами звітності?



Проблемні питання

1. Чому на позабалансових рахунках не застосовують подвійний запис?
2. Оборотної відомості за синтетичними рахунками: переваги та недоліки.
3. Особливості хронологічного і систематичного записів.
4. Шляхи вдосконалення системи рахунків.
5. Порівняти вітчизняний План рахунків з зарубіжними аналогами.
6. Назвати основні ознаки класифікації рахунків.



- 6.1. Документація, вимоги до змісту й оформлення документів**
- 6.2. Порядок перевірки й опрацювання документів**
- 6.3. Документообіг та організація зберігання документів**
- 6.4. Інвентаризація. Порядок проведення й оформлення інвентаризації**
- 6.5. Виявлення результатів інвентаризації та відображення їх в обліку**

6.1. Документація, вимоги до змісту й оформлення документів

Забезпечуючи суцільне і безперервне спостереження за господарською діяльністю підприємства, кожен господарську операцію оформляють відповідним документом.

Документ є письмовим доказом фактичного здійснення господарської операції або письмовим розпорядженням на право її здійснення.

Спосіб оформлення господарських операцій документами називається *документацією*. Документація є важливим елементом методу бухгалтерського обліку, вона служить для первинного спостереження за господарськими операціями і є обов'язковою умовою для відображення їх в обліку.

Порядок документального оформлення господарських операцій та вимоги щодо складання документів регламентуються Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88.

Документи мають практичне значення для попереднього і подальшого контролю за доцільністю і законністю господарських операцій, дотриманням державної дисципліни (рис. 12). Документи мають важливе значення для забезпечення контролю за збереженням майна господарства, раціональним його використанням. Приймання і відпуск матеріальних цінностей, використання грошових коштів, здійснення розрахунків тільки на підставі належно оформлених документів запобігають зловживанням посадових осіб.

Нестачі, розтрата і безгосподарність, різні зловживання найчастіше бувають там, де документи оформляються неправильно і несвоєчасно, облік ведеться незадовільно.

Як письмовий доказ здійснення господарських операцій документи мають і правове (юридичне) значення, а тому використовуються судовими органами при розгляді господарських позовів. Судові органи визнають за документом доказову, юридичну чинність в тому разі, якщо його складено своєчасно і належним способом оформлено. Первинні документи, створені в електронному вигляді, застосовуються в бухгалтерському обліку за умови дотримання вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг.

Від якості оформлення документів значною мірою залежить повнота і достовірність показників обліку і звітності.

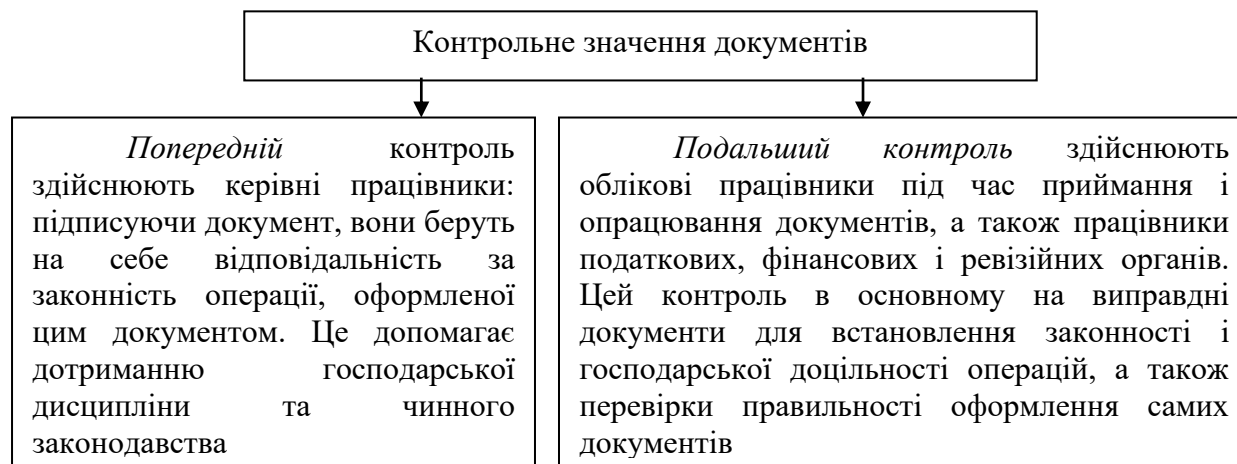


Рис. 12. Контрольне значення документів.

Тому до документів ставляться вимоги: своєчасність складання, достовірність показників, правильність оформлення.

Правильно оформлений документ повинен містити всі показники, потрібні для забезпечення повної інформації про виконану операцію. Показники, що містяться в документі і характеризують операцію, називаються його *реквізитами*.

Кількість і зміст реквізитів визначаються характером операції і призначенням документа. Так, реквізити документа, що оформляє, наприклад, виробіток працівника і належну йому оплату праці, відрізняються від реквізитів накладної або лімітно-забірної картки, тобто документів, якими оформляють відпуск товарно-матеріальних цінностей. Проте кожен документ незалежно від характеру оформленої ним господарської операції повинен містити обов'язкові реквізити, які є загальними для будь-якої операції.

Обов'язковими реквізитами кожного документа є:

- назва підприємства, від імені якого складено документ;
- назва документа, його номер, код форми;
- дата складання документа (число, місяць, рік);
- зміст господарської операції та її вимірники (натуральні, трудові, грошовий);
- підписи посадових осіб (особисті чи електронні), відповідальних за здійснення операції, й правильність її оформлення.

Залежно від характеру операції і технології опрацювання облікової інформації в документах можуть міститися й інші додаткові реквізити.

Якщо документ не має будь-якого з обов'язкових реквізитів, він втрачає свою юридичну (доказову) чинність і не може бути підставою для облікових записів. Так, якщо в акті на нестачу товарно-матеріальних цінностей, що виникла з вини транспортної організації при перевезенні вантажу, не буде належних підписів, то транспортна організація може відмовитися від відшкодування нестачі і підприємство зазнає збитків, оскільки акт не матиме доказової чинності і судовий орган не візьме цей документ до виконання. Підприємство зазнає збитків і тоді, коли документ складено несвоєчасно, хоч і оформлено правильно.

Порядок складання й оформлення документів. Відповідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку первинні документи мають бути складені в момент здійснення кожної господарської операції або, якщо це неможливо, безпосередньо після її завершення. Документи складають на бланках типових форм, затверджених Міністерством фінансів і Держкомстатом України, або на бланках спеціалізованих форм, затверджених міністерствами і відомствами України, а також виготовлених самостійно, які повинні мати обов'язкові реквізити типових або спеціалізованих форм.

Документи повинні мати форму, зручну для використання і під час ручного опрацювання, і під час опрацювання на обчислювальних машинах. Для цього реквізити документів розміщують у певному порядку: множене і множник, ділене і дільник — у суміжних графах, а поряд з ними — графа для запису результатів обчислення; виділяють і беруть в жирну рамку ті показники, які використовують під час опрацювання на обчислювальних машинах.

Документи прийнято складати на бланках, виготовлених друкарським способом, з надрукованим текстом і графленням, із таким розрахунком, щоб від руки або на друкарській машинці заповнити тільки ті показники, які характеризують відповідну операцію. Раціональна будова документів сприяє правильному оформленню господарських операцій і відображенню їх в обліку. Сама форма документа мовби підказує, яку інформацію слід подати, оформляючи операцію. Отже, форма документа має бути простою, зрозумілою, зручною для подальшого опрацювання і водночас з усією повнотою характеризувати відповідну операцію, задовольняючи при цьому вимоги не тільки бухгалтерського, а й оперативного і статистичного обліку.

Велике значення у виконанні цих вимог має уніфікація і стандартизація документів.

Під *уніфікацією документів* розуміють розробку єдиних форм документів для оформлення однотипних господарських операцій на підприємствах і в організаціях різних галузей і форм власності. Так, уніфіковано всі банківські і касові документи, бланки

авансових звітів, товарно-транспортних накладних, лімітно-забірних карток, розрахунково-платіжних відомостей та інших документів.

Під *стандартизацією документів* розуміють встановлення для бланків однотипних документів однакового, найбільш раціонального розміру і форми з завчасним визначенням розміщення відповідних реквізитів. Друкування стандартних бланків документів великими тиражами дає значну економію паперу, здешевлює їх виготовлення.

Документи мають складатися чітко, розбірливо, без підчищень, забруднень та інших дефектів, які б викликали сумнів щодо дійсності документа і правильності господарської операції. Вільні рядки в документах повинні прокреслюватися.

Помилки в первинних документах виправляються *коректурним способом*, тобто неправильний текст або суму закреслюють тонкою рисою так, щоб можна було прочитати закреслене, а зверху пишуть правильний текст або суму. Виправлення помилок повинно бути застережено надписом „Виправлено” і підтверджено підписами осіб, які підписали цей документ з зазначенням дати виправлення. Якщо помилку виявлено обліковими працівниками в документі, складеному не в бухгалтерії (наприклад, авансовому звіті підзвітної особи), про необхідність її виправлення повідомляють осіб, які допустили помилку. Вони також повинні підписувати застереження про зроблені виправлення.

Документи, складені з порушенням встановлених правил, не мають юридичної (доказової) чинності. В касових і банківських документах ніякі виправлення, навіть застереження, не допускаються.

Документи, пов'язані з оформленням грошових операцій (грошові чеки, векселі тощо), складають на спеціальних бланках, які виготовляють так, щоб у них не можна було зробити ніяких виправлень (наприклад, друкують бланки таких документів на папері з водяними знаками тощо). Їх називають *бланками суворого обліку* і за зберіганням та використанням їх встановлюють контроль. Якщо при складанні документа на такому бланку допущено помилку, через що бланк було зіпсовано, то він погашається перекреслюванням або надрізуванням і зберігається для наступної перевірки використання бланків цих документів. Замість зіпсованого виписують новий, правильний документ.

За достовірність інформації, що міститься у документі, і якісне його складання відповідають особи, які підписали документ.

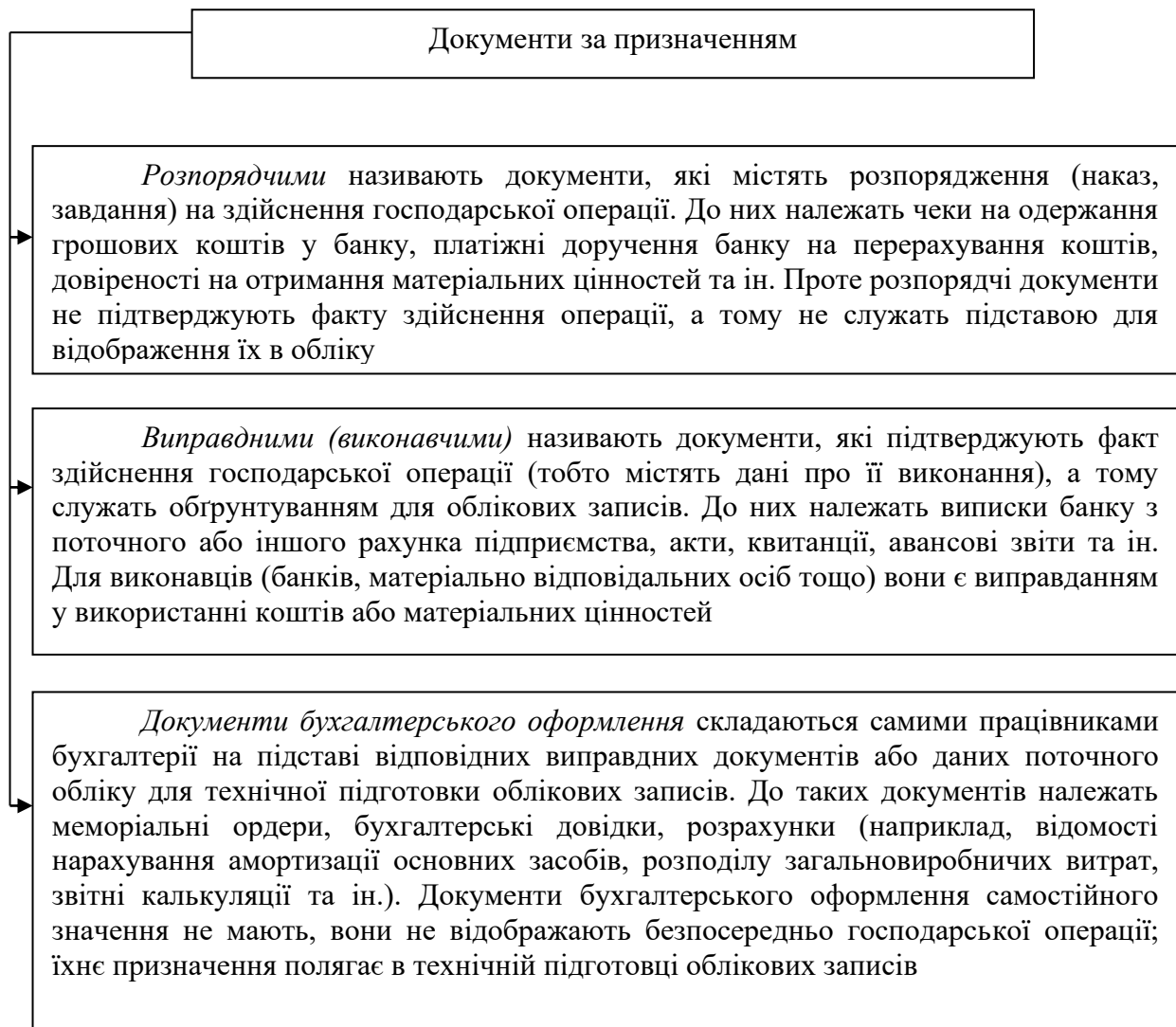


Рис. 13. Поділ документів за призначенням.

Для оформлення різноманітних господарських операцій, що здійснюються на підприємствах, використовують різні за своєю формою і змістом документи. Правильному складанню і використанню документів в обліку допомагає їх класифікація — поділ на групи за певними відмітними ознаками.

За призначенням документи поділяють на: розпорядчі, виправдні (виконавчі), бухгалтерського оформлення і комбіновані (рис.13).

У практиці обліку на підприємствах документи розпорядчі, виправдні і бухгалтерського оформлення окремо застосовуються рідко. Найчастіше застосовують документи, які поєднують у собі ознаки всіх трьох видів документів. Документи, які за своїм призначенням виконують функції двох і навіть трьох документів (розпорядчих, виконавчих і бухгалтерського оформлення), називають комбінованими. До них належать прибуткові і видаткові касові ордери, лімітно-забірні карти, наряди на виконання робіт та ін. Так, видатковий касовий ордер, переданий для виконання касиру, є розпорядчим документом; після того як касир видасть гроші, а одержувач розпишеться на ордері в їх отриманні, цей документ є виправдним; нарешті, після зазначення на цьому ордері кореспондуючих рахунків він виконує функції документа бухгалтерського оформлення.

Використання комбінованих документів сприяє повноті і наочності обліковуваних операцій, спрощує і поліпшує використання документів у процесі їх опрацювання, зменшує кількість самих документів.

За порядком складання документи поділяють на первинні і зведені (рис.14).

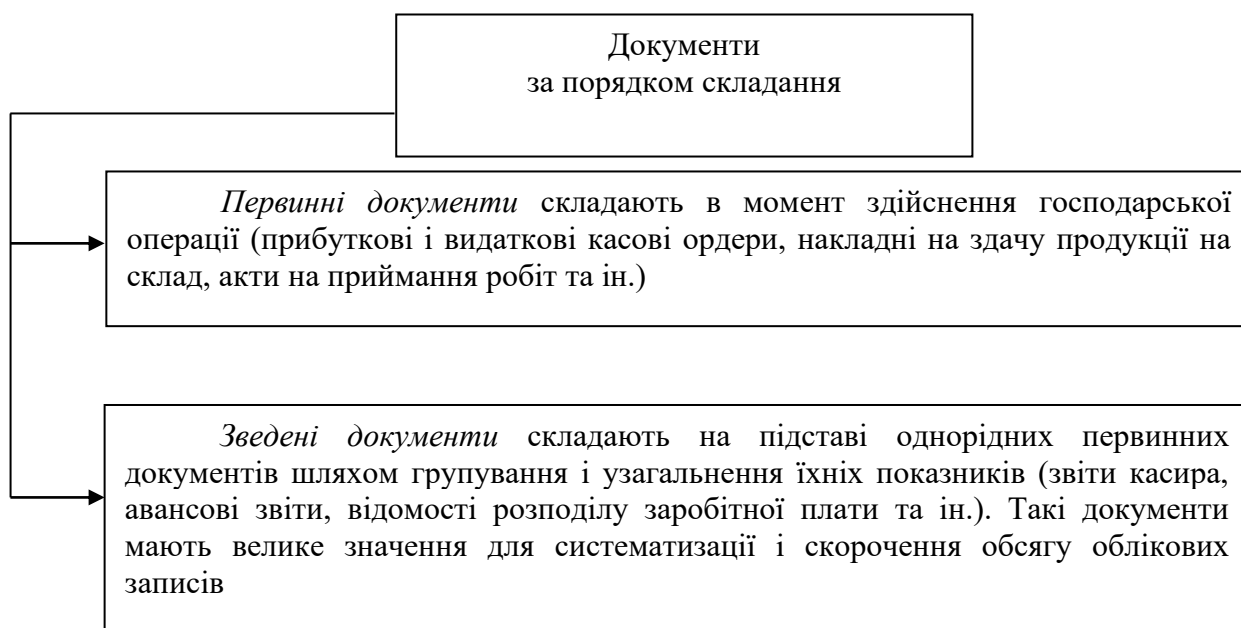


Рис. 14. Поділ документів за порядком складання.

За способом охоплення операцій документи поділяють на разові і накопичувальні (рис. 15).

На відміну від разових накопичувальні документи використовуються для облікових записів тільки після того, як у них записано останню операцію і підбито підсумок усіх записів. Використання накопичувальних документів має велике значення для скорочення облікових записів і є одним із важливих засобів раціоналізації обліку. Проте їхнє використання можливе тільки тоді, коли не вимагається щоденне відображення господарських операцій з обліку.

За місцем складання документи поділяють на внутрішні (що складаються на самому підприємстві) і зовнішні (що надходять від інших підприємств і організацій), а за способом складання — на документи, що складаються вручну, і документи, що складаються за допомогою обчислювальної техніки.

В сучасних умовах господарювання поширення набувають електронні документи.

Згідно із Законом України „Про електронні документи та електронний документообіг” електронний документ - документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документа. Склад та порядок розміщення обов'язкових реквізитів електронних документів визначається законодавством. Електронний документ може бути створений, переданий, збережений і перетворений електронними засобами у візуальну форму. Візуальною формою подання електронного документа є відображення даних, які він містить, електронними засобами або на папері у формі, придатній для приймання його змісту людиною.

Електронний підпис є обов'язковим реквізитом електронного документа, який використовується для ідентифікації автора та/або підписувача електронного документа

іншими суб'єктами електронного документообігу. Накладанням електронного підпису завершується створення електронного документа. Відносини, пов'язані з використанням електронних цифрових підписів, регулюються законом.

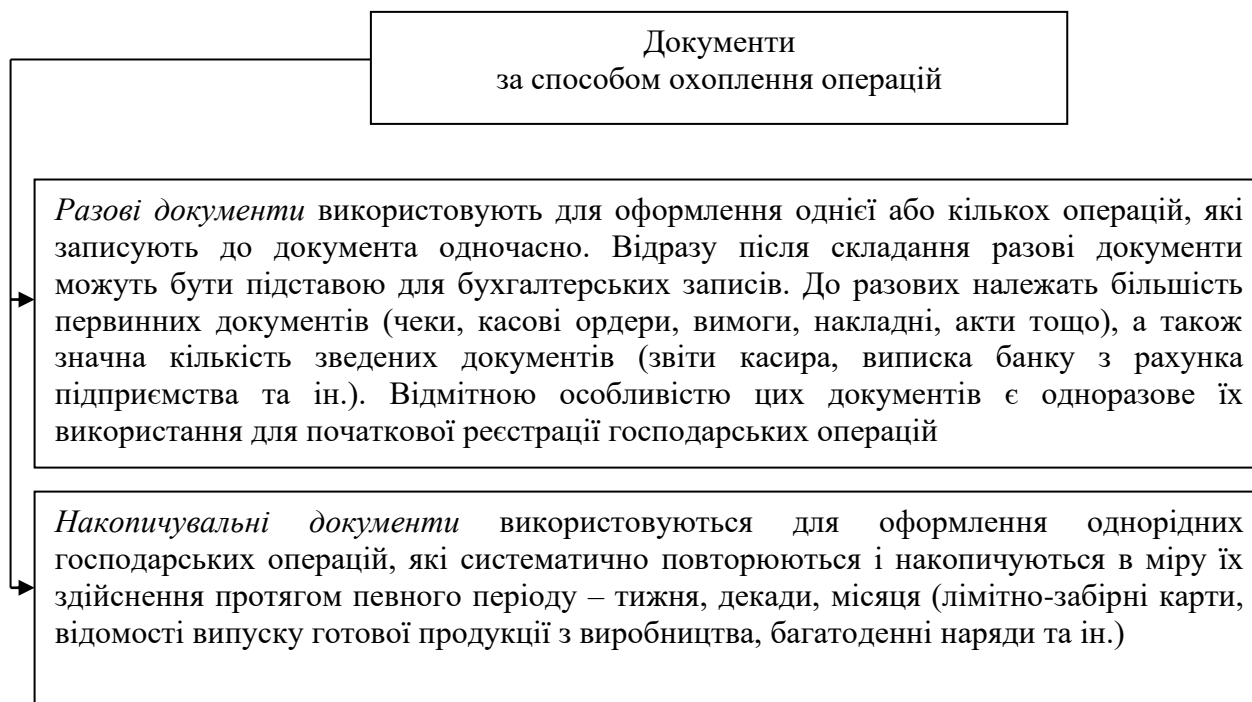


Рис. 15. Поділ документів за способом охоплення документів.

Використання інших видів електронних підписів в електронному документообігу здійснюється суб'єктами електронного документообігу на договірних засадах.

Оригіналом електронного документа вважається електронний примірник документа з обов'язковими реквізитами, у тому числі з електронним цифровим підписом автора. У разі надсилання електронного документа кільком адресатам або його зберігання на кількох електронних носіях інформації кожний з електронних примірників вважається оригіналом електронного документа.

Якщо автором створюються ідентичні за документарною інформацією та реквізитами електронний документ та документ на папері, кожен з документів є оригіналом і має однакову юридичну силу.

Оригінал електронного документа повинен давати змогу довести його цілісність та справжність у порядку, визначеному законодавством; у визначених законодавством випадках може бути пред'явлений у візуальній формі відображення, в тому числі у паперовій копії.

Електронна копія електронного документа засвідчується у порядку, встановленому законом. Копією документа на папері для електронного документа є візуальне подання електронного документа на папері, яке засвідчене в порядку, встановленому законодавством.

Юридична сила електронного документа (ст. 8 Закону) не може бути заперечена виключно через те, що він має електронну форму. Допустимість електронного документа як доказу не може заперечуватися виключно на підставі того, що він має електронну форму. Нотаріальне посвідчення цивільно-правової угоди, укладеної шляхом створення

електронного документа (електронних документів), здійснюється у порядку, встановленому законом.

6.2. Порядок перевірки й опрацювання документів

Документи, складені в різних господарських підрозділах (цехах, бригадах, на складах тощо), після виконання господарських операцій передаються до бухгалтерії в порядку і строки, визначені головним бухгалтером. Прийняті документи підлягають опрацюванню, мета якого — підготувати документи до наступних записів у реєстри синтетичного й аналітичного обліку.

Опрацювання документів полягає в їх перевірці, розцінці (таксуванні), групуванні й контрируванні.

Перевірка документів відповідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку повинна здійснюватися з погляду законності операцій, дотримання вимог щодо їх оформлення і правильності арифметичних підрахунків. Відповідно до цих вимог, документи підлягають перевірці по суті, формальній і арифметичній.

Перевірка документів *по суті* полягає у встановленні господарської доцільності і законності операції, оформленої документом, дотриманні установчих документів, кошторису, норм, розцінок, лімітів.

При формальній перевірці документів устанавлюють повноту і правильність заповнення всіх реквізитів документів, достовірність підписів посадових осіб. При цьому старанно перевіряють також чіткість запису змісту операції і цифрових показників, своєчасність складання документів і подання їх до бухгалтерії. Формальна перевірка документів повинна забезпечувати порядок у документації, сприяти підвищенню відповідальності осіб, які складають документи. *Арифметична перевірка документів* полягає у перевірці всіх арифметичних підрахунків, що містяться у документі.

Неправильно складені або неповністю оформлені документи повертають особам, які їх склали, для дооформлення, а іноді й для складання вдруге. Такі документи бухгалтерія приймає тільки після виправлення недоліків. Якщо під час перевірки документів виявлено підробку підписів, підчищення цифр або інші зловживання, то такі документи повинні бути затримані і передані головному бухгалтеру для прийняття відповідних рішень.

Наступний контроль за господарською і фінансовою доцільністю господарських операцій, оформлених документами, що здійснюється працівниками бухгалтерії в процесі перевірки документів, в поєднанні з попереднім контролем забезпечує високу якість документів та облікової інформації, підвищує відповідальність посадових осіб за своєчасне та якісне складання, законність господарських операцій.

Якщо під час перевірки документа, що надійшов від іншого господарства, виявлено помилку, то йому надсилають про це письмове повідомлення. Після цього треба простежити за отриманням повідомлення про те, що господарство зробило необхідні виправлення у своїх записах. В обліку підприємства необхідно відразу зробити правильні записи на підставі окремого розрахунку, що додається до документа, в якому виявлено помилку. Виняток з цього правила роблять на практиці тільки для документів, одержаних від установ банків. Якщо у виписці банку з поточного або іншого рахунка підприємства показано помилкову суму (на списання чи зарахування грошових коштів), то підприємство робить у себе цей самий запис, переносючи цю суму на рахунок банку з претензій. Одночасно підприємство вживає заходів, щоб банк виправив у себе помилкові записи. У себе в обліку підприємство повторює записи, зроблені установою банку.

Перевірені і прийняті бухгалтерією документи підлягають дальшому опрацюванню – розцінці (таксуванню), групуванню і контируванню.

Розцінка (таксування) документів полягає в проставленні у відповідних графах документа ціни і суми, тобто грошової оцінки оформлених натуральних показників господарської операції. Необхідність у розцінці зумовлена тим, що значна кількість документів, які надходять до бухгалтерії, має тільки натуральні (або трудові) вимірники. Так, у документах, якими оформляють надходження і видаток матеріальних цінностей (вимоги, накладні, лімітно-забірні карти тощо), в момент складання записують тільки кількісні показники, а тому потребують проставлення ціни і суми. Документи, в яких в один з обов'язкових реквізитів при складанні входить грошовий вимірник (ціна і сума), розцінці не підлягають.

Групування документів полягає в об'єднанні однорідних за змістом первинних документів у групи і запису в групувальні відомості для визначення загального підсумку в кожній групі. На багатьох підприємствах групувальні і накопичувальні відомості об'єднуються в одному документі. Для цього дані первинних документів систематизують (групують) у процесі їх накопичення.

Контирування документів полягає в зазначенні кореспондуючих рахунків, на яких повинна бути відображена господарська операція, оформлена документом або групою документів, тобто у складанні бухгалтерських проведень. Здебільшого бухгалтерське проведення складають на бланку того документа, яким оформлена господарська операція. Запис роблять від руки на вільному місці документа або у відтиску спеціального штампа, що має графи для відображення шифрів (номерів) кореспондуючих рахунків і суми. На бланках окремих документів (прибуткові і видаткові касові ордери, авансові звіти тощо) для зазначення кореспондуючих рахунків передбачені спеціальні графи.

Від правильності складання бухгалтерських проведень залежить правильність відображення в обліку господарських операцій і достовірність показників діяльності підприємства. Це вимагає від облікових працівників високого рівня економічних знань і ділової кваліфікації.

Оформлені бухгалтерськими проведеннями документи використовуються для відображення господарських операцій, що в них містяться, в реєстрах синтетичного й аналітичного обліку.

Опрацьовані первинні документи повинні мати певну відмітку, що запобігає можливості їх повторного використання: при ручному опрацюванні – дату запису в обліковий реєстр, а при опрацюванні на обчислювальній машині – відтиск штампа оператора, відповідального за їх - опрацювання. Всі документи, що додаються до прибуткових і видаткових касових ордерів, а також документи, що послужили підставою для нарахування заробітної плати та інших подібних виплат, підлягають погашенню штампом або надписом від руки „Одержано” або „Виплачено” із зазначенням дати.

Перенесення інформації з первинних документів в облікові реєстри має здійснюватися в міру їх надходження до місця опрацювання (у бухгалтерію або на обчислювальні установки), але не пізніше строку, який забезпечує своєчасне нарахування заробітної плати, складання декларацій, розрахунків, бухгалтерської і статистичної звітності. За правильність реєстрації інформації в облікових реєстрах відповідають особи, які склали і підписали їх.

6.3. Документообіг та організація зберігання документів

Документи з моменту їх складання або одержання від інших підприємств і організацій до передачі в архів на зберігання проходять певний шлях. Для забезпечення своєчасного та

якісного обліку необхідно організувати таку систему складання й опрацювання документів, яка б забезпечувала прискорення документообігу.

Документообігом називається рух документів у процесі їх оперативного використання і бухгалтерського опрацювання з моменту складання або одержання від інших підприємств і організацій до передачі на зберігання в архів після запису в облікові реєстри.

Завдання правильної організації документообігу полягає у тому, щоб прискорити рух документів. На кожному робочому місці документ повинен перебувати мінімальний строк і проходити якомога менше інстанцій. Прискорення документообороту покращує якість облікової інформації і забезпечує достовірність показників господарсько-фінансової діяльності.

Правильна організація бухгалтерського обліку вимагає складання плану документообороту, який має визначати порядок оформлення документів, надходження їх до бухгалтерії, опрацювання, використання для записів в облікові реєстри та передачі до архіву. Для забезпечення рівномірного руху документів без затримок і накопичення на окремих місцях із кожного виду документів розробляють графік документообороту, в якому передбачається послідовність проходження документів, робота, що виконується кожною ланкою, вказуються конкретні виконавці, відповідальні за дотримання встановленого порядку і строків оформлення та опрацювання документів.

Графік документообороту оформляється у вигляді схеми або переліку робіт із складання, перевірки і опрацювання документів, які виконуються кожним підрозділом підприємства, а також усіма виконавцями з визначенням їх взаємозв'язку і строків виконання робіт. Кожному виконавцю видається *виписка з графіка* з переліком документів, що належать до функціональних обов'язків виконавця, строки їх подання і підрозділи підприємства, в які передаються ці документи.

Документооборот і графік документообороту на кожному підприємстві розробляє головний бухгалтер і затверджує керівник. Вимоги головного бухгалтера щодо порядку складання і подання до бухгалтерії або на обчислювальну установку та опрацювання документів є обов'язковими для всіх підрозділів і служб підприємства. Чітка система документообороту прискорює оформлення і проходження документів, підвищує відповідальність працівників усіх рівнів за своєчасність їх складання, використання й опрацювання.

Відсутність належного порядку в оформленні й опрацюванні документів є однією з причин відставання обліку, складання звітності, неефективності використання облікової інформації для управління господарською діяльністю і контролю.

Опрацьовані первинні документи, бухгалтерські звіти і баланси підлягають обов'язковій передачі до архіву під відповідальність головного бухгалтера або призначеної ним особи. Правильне зберігання документів має велике значення. Документи, як відомо, служать підставою для відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку. З часом може виникнути необхідність перевірки правильності самого обліку, законності здійснення господарських операцій, надання необхідних документів податковим, фінансовим, ревізійним, судово-слідчим органам для обґрунтування доказів та ін. За даними документів видають відповідні довідки окремим особам. Тому архів повинен бути організований так, щоб було забезпечено збереження документів і можливість швидкого їх знаходження.

Для цього первинні документи звітного місяця, що належать до відповідного облікового реєстру, комплектуються в хронологічному порядку, нумеруються, зшиваються і супроводжуються відповідною довідкою для архіву.

Касові документи, авансові звіти, виписки банку з усіма доданими до них документами, інші грошові документи, а також документи з операцій із цінними паперами

повинні бути підібрані в порядку зростаючих з початку року номерів і прошиті. Окремо прошиваються бухгалтерські звіти.

На папках з документами (що називаються справами) вказується найменування підприємства або організації, порядковий номер (код) синтетичного рахунка, номери документів (з №__ до №__ включно), кількість документів та до якого звітного періоду вони належать (рік, місяць).

Документи зберігаються в закритих шафах або спеціально відведеному приміщенні за встановленим порядком. Бланки суворого обліку повинні зберігатися в сейфах або металевих шафах, що забезпечують їх збереження. Всі прийняті на зберігання справи реєструються в архівній книзі, що полегшує знаходження документа у разі необхідності.

Архіви бувають поточні і постійні. *Поточний архів* організовується безпосередньо в бухгалтерії для зберігання документів звітного року, оскільки облікові працівники вимушені часто звертатися до нього для одержання різних довідок. Для поточного архіву відводять спеціальні шафи, ключі від яких має особа, відповідальна за зберігання архіву. *Постійний архів* розміщується у спеціально обладнаному приміщенні і призначений для зберігання не тільки бухгалтерських документів і звітності, а й справ інших підрозділів і служб підприємства.

Документи з поточного архіву в постійний передаються після закінчення звітного року. Справи бухгалтерського обліку видаються з архіву тільки за дозволом головного бухгалтера. В окремих випадках за рішенням відповідних органів, прийнятим у межах їх повноважень, передбачених законодавством (судово-слідчих, ревізійних, податкових органів) і з дозволу керівника підприємства з бухгалтерського архіву можуть видаватися (вилучатися) окремі документи і навіть справи. У цьому разі замість вилученого документа в папку вкладають його копію і реєстр вилучених документів із зазначенням підстави і дати вилучення, а в архівній книзі роблять відповідні помітки. Вилучення документів оформляється протоколом (актом), копія якого вручається під розписку посадовій особі, що відповідає за архів.

Якщо вилучаються справи з недооформленими документами (непронумерованими, непрошитими), то за дозволом і в присутності представників органів, що проводять вилучення, посадові особи можуть дооформити ці справи (пронумерувати документи, зробити опис, прошнурувати, завірити своїм підписом і печаткою).

Органи, що вилучили документи, за письмовою заявою підприємства забезпечують можливість зробити виписку або копію відповідних документів для видачі необхідних довідок. При поверненні вилучених документів посадова особа приймає їх під розписку і разом з рішенням про повернення підшиває у ті ж справи, з яких документи були вилучені і в яких міститься постанова про вилучення, реєстр і копії таких документів.

У разі зникнення або знищення документів, облікових реєстрів і звітів керівник підприємства повинен письмово повідомити про це правоохоронні органи. Для встановлення переліку відсутніх документів призначеною комісією за участю представників судово-слідчих органів, охорони і пожежного нагляду встановлюються причини зникнення документів. Результати роботи комісії оформляються актом, копія якого надсилається органу, в управлінні якого перебуває підприємство, податковому і місцевому фінансовому органу в 10-денний строк.

Електронний документообіг (обіг електронних документів) - сукупність процесів створення, оброблення, відправлення, передавання, одержання, зберігання, використання та знищення електронних документів, які виконуються із застосуванням перевірки цілісності та у разі необхідності з підтвердженням факту одержання таких документів.

Порядок електронного документообігу визначається державними органами, органами місцевого самоврядування, підприємствами, установами та організаціями всіх форм власності згідно з законодавством.

Відправлення та передавання електронних документів здійснюються автором або посередником в електронній формі за допомогою засобів інформаційних, телекомунікаційних, інформаційно-телекомунікаційних систем або шляхом відправлення електронних носіїв, на яких записано цей документ.

Якщо автор і адресат у письмовій формі попередньо не домовилися про інше, датою і часом відправлення електронного документа вважаються дата і час, коли відправлення електронного документа не може бути скасовано особою, яка його відправила. У разі відправлення електронного документа шляхом пересилання його на електронному носії, на якому записано цей документ, датою і часом відправлення вважаються дата і час здавання його для пересилання.

Вимоги підтвердження факту одержання документа, встановлені законодавством у випадках відправлення документів рекомендованим листом або передавання їх під розписку, не поширюються на електронні документи. У таких випадках підтвердження факту одержання електронних документів здійснюється згідно з вимогами цього Закону.

6.4. Інвентаризація. Порядок проведення й оформлення інвентаризації

Достовірність показників є основною вимогою до бухгалтерського обліку. Проте в процесі зберігання і відпуску товарно-матеріальних цінностей між фактичною наявністю і даними бухгалтерського обліку можуть виникнути розбіжності, які не піддаються повсякденному обліку, зокрема, в результаті пересортування, несправності ваговимірних приладів, помилкових записів, втрати документів, зловживань матеріально відповідальних осіб та ін. У зв'язку з цим виникає об'єктивна необхідність у такому способі, який би забезпечив можливість взяти на облік можливі розбіжності між даними обліку і фактичною наявністю господарських засобів. Це досягається за допомогою інвентаризації.

Інвентаризація є способом виявлення (з наступним обліком) господарських засобів і джерел їх формування, не оформлених поточною документацією, для забезпечення достовірності показників обліку і звітності підприємства.

Здійснюється інвентаризація шляхом перевірки в натурі наявності майна (господарських засобів) підприємства (зважуванням, переліком, обміром тощо) і порівняння одержаних результатів з даними бухгалтерського обліку. Це дає змогу встановити розбіжності між даними обліку і фактичною наявністю засобів, тобто лишки або нестачі (якщо вони були), які оформляють відповідними документами і відображають в обліку.

Періодичне проведення інвентаризації є не лише засобом уточнення показників обліку, а й засобом боротьби зловживаннями матеріально відповідальних осіб, а також упорядкування складського господарства, оскільки під час її проведення одночасно перевіряють стан складських приміщень, правильність зберігання матеріальних цінностей, справність ваговимірних приладів.

Залежно від повноти охоплення перевіркою засобів господарства розрізняють інвентаризацію повну і часткову.

Повна інвентаризація передбачає суцільну перевірку всього майна підприємства і стану розрахункових відносин.

Часткова інвентаризація охоплює окремі види засобів (грошових коштів у касі, готової продукції на складах тощо). Повна інвентаризація проводиться, як правило, перед

складанням річного звіту, а також у випадках, передбачених чинним законодавством (при зміні матеріально відповідальних осіб, приватизації державних підприємств тощо). Вона дає найбільш повну інформацію, проте не завжди доцільна, оскільки трудомістка і відволікає значну кількість працівників від основної роботи.

За характером інвентаризації поділяють на планові і позапланові.

Планова інвентаризація проводиться за завчасно складеним планом відповідно до розробленого графіка її проведення (наприклад, перед складанням річного звіту).

Позапланова інвентаризація проводиться за розпорядженням керівника господарства (за вимогою перевіряючого органу, у випадках пожежі, стихійного лиха тощо). Найбільш ефективними є *рантові часткові інвентаризації*, оскільки вони підвищують відповідальність матеріально відповідальних осіб у своєчасному оприбуткуванні і списанні матеріальних цінностей, правильності їх зберігання, запобігають зловживанням.

Порядок і строки проведення інвентаризації на підприємствах і в організаціях всіх форм власності регламентуються Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів та розрахунків, затвердженою наказом Міністерства України від 11 серпня 1994 р. №69.

Кількість інвентаризацій на рік, строки їх проведення, перелік майна і розрахунків, що підлягають інвентаризації під час кожної з них, визначаються керівником підприємства, окрім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим, а саме:

- при передачі майна державного підприємства в оренду, приватизації майна державного підприємства, перетворенні державного підприємства в акціонерне товариство та в інших випадках, передбачених законодавством;

- перед складанням річної бухгалтерської звітності (але не раніше 1 жовтня). При цьому інвентаризація будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів основних засобів може проводитись один раз у три роки, а бібліотечних фондів – один раз у п'ять років;

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

- при встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей;

- за рішенням судово-слідчих органів;

- у випадках аварій, пожежі, стихійного лиха, ліквідації підприємства.

Інвентаризацію проводить інвентаризаційна комісія, очолювана керівником підприємства або його заступником за обов'язковою участю головного бухгалтера і матеріально відповідальних осіб. Склад комісії, об'єкти інвентаризації, порядок її проведення визначаються наказом керівника. За своєчасне і якісне проведення інвентаризації відповідає керівник підприємства.

Інвентаризація проводиться, як правило, на 1-ше число місяця. Це полегшує наступне порівняння її результатів з показниками обліку. Якщо інвентаризація окремих цінностей не може бути закінчена за один день, її можна починати до і закінчувати після 1-го числа, а дані інвентаризації коригувати станом на 1-ше число.

До початку інвентаризації матеріальні цінності на складах мають бути згруповані, розсортовані та розкладені за найменуваннями, сортами і розмірами в порядку, зручному для підрахунку. Це значно прискорює проведення їх інвентаризації.

Працівники бухгалтерії до початку інвентаризації повинні закінчити опрацювання всіх документів із надходження і видатку матеріальних цінностей, визначити залишки на рахунках на день інвентаризації.

Матеріально відповідальні особи до початку інвентаризації дають розписки у тому, що всі прибуткові і видаткові документи здані ними до бухгалтерії і що ніяких не оприбуткованих або не списаних на видаток цінностей у них немає. Після цього ніякі документи до уваги не беруться.

Інвентаризація матеріальних цінностей проводиться за місцями їх зберігання в присутності матеріально відповідальних осіб. Наявність залишків матеріальних цінностей визначається шляхом підрахунку, зважування, обміру. При інвентаризації матеріальних цінностей, що зберігаються в непошкодженій тарі постачальників, дозволяється, як виняток, їхню кількість встановлювати за документами (з обов'язковою вибірковою перевіркою в натурі правильності документальних даних), про що в інвентаризаційному описі роблять відповідні зазначення. Дані інвентаризації кожного виду матеріальних цінностей заносять в інвентаризаційні описи, які складаються в двох примірниках за місцями зберігання матеріальних цінностей і матеріально відповідальними особами. Після закінчення інвентаризації описи підписують усі члени комісії. Матеріально відповідальні особи на кожному описі ставлять свій підпис під текстом такого змісту: „Всі цінності, поіменовані в цьому описі, комісією перевірені в моїй присутності і внесені в опис, у зв'язку з чим претензій до інвентаризаційної комісії не маю. Цінності, вказані в описі, перебувають на моєму відповідальному зберіганні”.

Один примірник опису залишається у матеріально відповідальної особи, другий – передається до бухгалтерії. Цінності, що не належать підприємству, але є у нього в користуванні або на відповідальному зберіганні, записують в окремий інвентаризаційний опис. На виявлені інвентаризаційною комісією зіпсовані матеріальні цінності складають акти, в яких вказують причини й осіб, що допустили псування цінностей.

Під час перевірки наявності грошових коштів у касі береться до уваги тільки фактична наявність готівки. Ніякі документи або розписки в залишок готівки у касі не включаються. При виявленні нестачі або лишків грошових коштів в акті вказують їх суму і причини виникнення. Виявлена в касі готівка коштів, не виправдана прибутковими касовими ордерами, вважається лишком і підлягає зарахуванню в дохід підприємства; нестача коштів – підлягає стягненню з касира.

Стан розрахункових відносин з іншими підприємствами й організаціями перевіряється за документами. Підприємства обмінюються контокорентними виписками, тобто виписками з особових рахунків дебіторів і кредиторів. Виписки надсилаються підприємствами-кредиторами підприємствам-дебіторам, які повинні в 10-денний строк підтвердити заборгованість або повідомити свої заперечення. На рахунках розрахунків із дебіторами і кредиторами мають відобразитися тільки погоджені суми. В окремих випадках, коли до кінця звітного періоду розбіжності не усунені або залишилися нез'ясованими, розрахунки з дебіторами і кредиторами відображаються кожною стороною у своєму балансі в сумах, що значаться в записах поточного обліку і визнаються нею правильними. В необхідних випадках справи щодо неурегульованих сум заборгованості передаються до судових органів.

Суми заборгованості з розрахунків із банками, податковими та фінансовими органами мають відобразитися у балансі тільки в погоджених сумах.

Неурегульовані суми заборгованості, суми заборгованості, з яких минули строки позовної давності, а також виявлена під час інвентаризації безнадійна дебіторська заборгованість записуються в окремий інвентаризаційний опис із зазначенням причин їх виникнення і винних у цьому осіб.

6.5. Виявлення результатів інвентаризації та відображення їх в обліку

Оформлені інвентаризаційні описи комісією передаються до бухгалтерії, де фактичні залишки матеріальних цінностей, зафіксовані в описах, порівнюють з даними бухгалтерського обліку і виявляють лишки або нестачі цінностей (якщо вони були). Матеріальні цінності, з яких виявлено розбіжності з даними бухгалтерського обліку,

записують у порівняльну відомість, а матеріально відповідальні особи повинні дати інвентаризаційній комісії письмові пояснення щодо причин їх виникнення. Свої висновки і пропозиції щодо урегулювання інвентаризаційних різниць комісія оформляє протоколом і подає на затвердження керівнику господарства. Керівник має прийняти рішення про оприбуткування лишків та списання нестач цінностей і затвердити протокол у 5-денний строк.

Результати інвентаризації відображають в обліку в такому порядку. Виявлені при інвентаризації лишки матеріальних цінностей (або грошових коштів у касі) прибуткують і зараховують на доходи підприємства записом:

Дт 20 „Виробничі запаси” (або інші рахунки товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів);

Кт 746 „Інші доходи”.

Нестача матеріальних цінностей, виявлена при інвентаризації, незалежно від причин виникнення, оформляється записом:

Дт 946 „Нестачі і втрати від псування цінностей”;

Кт 20 „Виробничі запаси” (або інші рахунки товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів).

На вартість нестачі товарно-матеріальних цінностей, що підлягає відшкодуванню винними особами, в бухгалтерському обліку роблять запис:

Дт 375 „Розрахунки з відшкодування завданих збитків”;

Кт 716 „Відшкодування раніше списаних активів”.

Розмір збитку, завданого господарству внаслідок нестач і псування матеріальних цінностей, що підлягає відшкодуванню матеріально відповідальними особами, визначається відповідно до нормативних документів з питань оцінки майна.

Під час інвентаризації можуть бути виявлені випадки пересортування, тобто лишки одних і нестачі інших матеріальних цінностей, як результат заміни одного сорту іншим при відпуску цінностей. Взаємний залік лишків і нестач матеріальних цінностей, що виникли в результаті пересортування, може бути допущений, як виняток, якщо пересортування виникло в однієї і тієї ж матеріально відповідальної особи, за один і той же період, із матеріальних цінностей одного і того ж найменування. Проте якщо при заліку вартість нестачі матеріальних цінностей перевищить вартість лишку, то різниця у вартості підлягає відшкодуванню особами, що допустили пересортування.

Результати інвентаризації відображаються у бухгалтерському обліку в 10-денний строк, після чого його показники приводяться у повну відповідність з фактичною наявністю господарських засобів й стану розрахункових відносин.



Контрольні питання

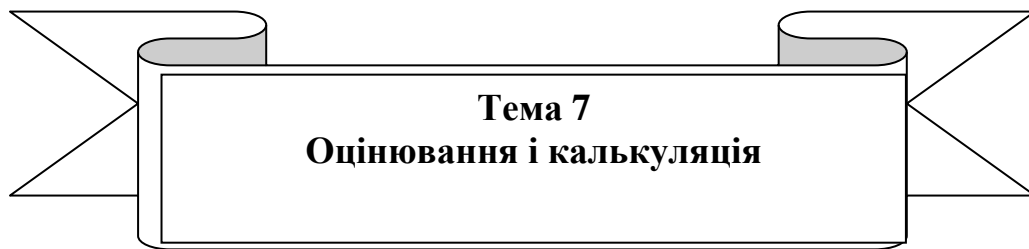
1. Що таке документація?
2. Який контроль здійснюють за допомогою документів?
3. У чому полягає юридичне значення документів?
4. Що таке реквізити документа? Які обов'язкові реквізити документів?
5. У чому суть уніфікації і стандартизації документів?
6. Як виправляються помилки в документах?
7. Які ознаки класифікації документів?
8. Як здійснюється перевірка документів?

9. Де зберігаються документи?
10. Що таке повна і часткова інвентаризація?
11. В яких випадках проводиться інвентаризація?
12. Яку причетність до інвентаризації мають матеріально відповідальні особи?
13. Де оформляють результати інвентаризації?
14. Який нормативний документ регулює проведення інвентаризації?
15. З якою періодичністю проводиться інвентаризація каси?
16. Хто входить до складу інвентаризаційної комісії?



Проблемні питання

1. Що таке бланки суворого обліку, які їх ознаки?
2. Що таке розцінка і таксування документів?
3. Як проводиться інвентаризація стану розрахунків і які документи при цьому складаються?
4. Як в обліку відображається збиток, завданий підприємству в результаті нестачі?
5. Як відображається пересортування матеріальних цінностей, виявлених у результаті інвентаризації?



7.1. Зміст оцінки, вартісне вимірювання об'єктів обліку

7.2. Суть калькуляції

7.1. Зміст оцінки, вартісне вимірювання об'єктів обліку

Бухгалтерський облік відрізняється від інших видів обліку тим, що відображає господарські засоби, їх джерел та господарських процесів у грошовому виразі, тобто у вартісному вимірюванні.

Оцінка — це спосіб вартісного вимірювання господарських засобів, джерел їх утворення, а *калькуляція* — спосіб вартісного вимірювання процесів придбання матеріальних цінностей, виробництва продукції, їх реалізації, а також окремих етапів процесу розширеного відтворення.

Під оцінкою слід розуміти привласнення числових значень об'єктам і подіям за визначеними параметрами.

Оцінка включає три елементи:

- 1) об'єкт або подію;
- 2) належну до кількісної оцінки властивість (якість, ознаку, характеристику);
- 3) шкалу виміру або сукупність одиниць виразу властивості.

Будь-який об'єкт або подія мають декілька властивостей, які можна виміряти. Грошовим вираженням вартості під оцінки активів і господарських операцій є ціна, яка складається з таких елементів: собівартості реалізації; накладних витрат (адміністративні, збутові тощо); прибутку; податків; торговельних націнок (знижок). Основою формування ціни виробника продукції є собівартість виробництва продукції.

Оцінка різних об'єктів обліку — активів, зобов'язань, капіталу, господарських процесів — визначається у відповідних стандартах обліку. Для кожного виду активів, як правило, визначаються декілька ситуацій, в яких здійснюється оцінка активів: оцінка під час придбання (отримання), оцінка під час вибуття, оцінка на дату балансу (на кінець звітного періоду). Оцінка придбання здійснюється за первісною вартістю, яка, як правило, є історичною (фактичною) собівартістю активу, за якою він зараховується на баланс підприємства. Під час оцінки активів може використовуватися такий спосіб оцінки, як оцінка за справедливою вартістю — суми, за якою можна здійснити обмін активу або оплату зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Оцінка за справедливою вартістю має застосовуватися в таких операціях, як безоплатне одержання активів, внесення активів до статутного капіталу (при цьому вартість погоджується із засновниками), обмін активами тощо.

Основні засоби. Для потреб бухгалтерського обліку здійснюють оцінку кожного об'єкта основних засобів — закінченого пристрою з усіма пристосуваннями і приладдями до нього або окремого конструктивно відокремленого предмета, що призначений для виконання самостійних функцій.

Придбані (створені) основні засоби зараховують на баланс підприємства за первісною вартістю. Первісна вартість — історична собівартість основних засобів у сумі грошових коштів або справедливої вартості активів, сплачених (переданих) на дату придбання (створення) основних засобів. Первісна вартість включає фактичні витрати на придбання (створення) основних засобів та приведення їх до придатного для використання стану.

У процесі використання основних засобів їхня первісна вартість може змінюватися. Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із поліпшенням об'єкта, яке приводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від його використання. Крім того, підприємство може здійснювати переоцінку об'єкта основних засобів за справедливою вартістю станом на 31 грудня звітного року.

Нематеріальні активи. Первісною оцінкою нематеріальних активів є собівартість їх придбання чи створення. Собівартість нематеріального активу визначається сумою грошових коштів чи їх еквівалентів або справедливою вартістю іншої компенсації, наданої підприємством для його придбання або створення. Собівартість окремо придбаного нематеріального активу включає його ціну, мито, усі податки, що не підлягають відшкодуванню, інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням активу.

Фінансові інвестиції. Фінансові інвестиції – активи, які утримують для збільшення прибутку, зростання вартості капіталу або інших вигід для інвестора (акції, облігації, частки у статутних капіталах інших підприємств та інші боргові й капітальні цінні папери). Первісне визначення фінансових інвестицій здійснюється за їхньою історичною собівартістю, яка включає: ціну придбання; комісійні винагороди; гонорари; мито; податки, що не відшкодовуються підприємству; банківські збори; інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням інвестицій.

Виробничі запаси. Придбані або вироблені запаси оцінюються за первісною вартістю. Під час придбання до собівартості запасів включаються такі фактичні витрати: суми, сплачені постачальнику; плата за посередницькі консультаційні послуги; ввізне мито; сума непрямих податків, що не повертається підприємству; витрати на заготівлю, завантаження та

розвантаження, страхування; інші витрати, пов'язані з придбанням і доведенням їх до стану, придатного для використання.

Запаси відображаються в обліку за найменшою із двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Чиста вартість реалізації – очікувана ціна реалізації запасів за умов звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію. Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо вони зіпсовані, застаріли або іншим способом втратили первісно очікувану економічну вигоду.

Дебіторська заборгованість. Оцінка дебіторської заборгованості залежить від виду цієї заборгованості. Заборгованість за товари, роботи, послуги визнається як актив одночасно з визнанням доходу від реалізації й оцінюється за первісною вартістю, яка дорівнює справедливій (контрактній) вартості. Поточна оцінка дебіторської заборгованості здійснюється за чистою реалізаційною вартістю, яка визначається як різниця між первісною вартістю та резервом сумнівних боргів. Резерв визначається на основі платоспроможності окремих дебіторів або на основі класифікації дебіторської заборгованості.

Грошові кошти та їх еквіваленти. Грошові кошти та їх еквіваленти в національній валюті оцінюються за номіналом (готівка, гривня на рахунках), грошові кошти та грошові документи в іноземній валюті перераховуються в гривні на дату отримання або на дату складання звітності за курсом НБУ.

Зобов'язання. Для оцінки зобов'язань можуть бути використані всі зазначені оцінки: історична собівартість зобов'язання; поточна собівартість зобов'язання; вартість погашення зобов'язання; теперішня вартість зобов'язання. Вибір способу оцінки залежить від характеру зобов'язання, його строковості, способу погашення.

7.2. Суть калькуляції

Суть калькулювання як елементу методу бухгалтерського обліку полягає в обчисленні у грошовому вираженні витрат підприємства на придбання, виробництво окремого виду матеріальних цінностей, виробів (виконання робіт, надання послуг) і витрат на реалізацію (збут). Отже, калькулювання являє собою процес оцінювання результатів господарських процесів: постачання, виробництва, реалізації.

Об'єктами калькулювання собівартості виробництва продукції є витрати виробництва, які реально виникають і які згруповані за відповідними ознаками для формування показників собівартості. Ознаки групування витрат відбивають різні об'єктивні характеристики виробничого процесу: формування витрат та собівартості. У вузькому розумінні об'єкт обліку витрат на виробництво – це ознака їх групування, яка визначає кодування даних для отримання інформації в інтересах контролю й управління.

Калькулювання – сукупність прийомів аналітичного обліку витрат на виробництво й розрахункових процедур визначення собівартості продукту. Калькулювання спрямовано на виявлення собівартості результату виробництва. Об'єктами калькулювання є продукти праці – види продуктів, напівфабрикатів, часткових продуктів (деталі, вузли) різного ступеня готовності, робіт, послуг, за якими необхідна інформація про їхню собівартість.

Калькулювання як процес включає такі етапи: групування витрат; розмежування витрат між об'єктами калькулювання; визначення собівартості продукції, робіт, послуг; відображення собівартості виробів у калькуляції; контроль плану із собівартості щодо нормативу; аналіз собівартості та визначення результату.

Калькулювання – це групування, розмежування та розподіл витрат між об'єктами калькуляції, обчислення їх фактичної собівартості для контролю за результатами праці, прийняттям управлінських рішень щодо підвищення ефективності виробництва.

Калькулювання як більш широке поняття включає такі частини: калькуляційний облік та калькуляцію. Калькуляція – це спосіб розрахунку, визначена сукупність розрахункових процедур собівартості продукту.

Складовою частиною процесу калькулювання є калькуляційний облік – система аналітичного обліку витрат на виробництво в інтересах достовірного й точного калькулювання. Основне завдання системи калькуляційного обліку – повна локалізація прямих витрат за об'єктами калькулювання й облік непрямих витрат, який забезпечує найбільш достовірний їх розподіл.

Поєднання системи калькуляційного обліку та калькуляції здійснюється із застосуванням того чи іншого методу калькулювання – сукупності способів аналітичного обліку витрат на виробництво й прийомів обчислення собівартості калькуляційних об'єктів. Методи калькулювання відрізняються методикою калькуляційного обліку (замовленнями, переділами, продуктами) та способами калькуляції.

У вітчизняній літературі та практиці найчастіше розглядаються простий, позамовний, попередільний, нормативний методи, проте стрункої класифікації немає через труднощі виділення класифікаційної ознаки, яка б задовольняла всі наявні методи.



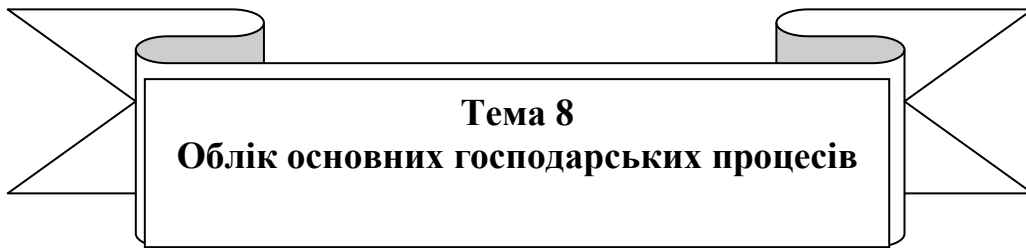
Контрольні питання.

1. Що таке оцінка?
2. Які елементи включає в себе оцінка?
3. З яких елементів складається ціна?
4. Що таке первісна вартість?
5. При яких операціях повинна здійснюватися оцінка активів за справедливою вартістю?
6. Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з ...
7. Як визначається собівартість нематеріальних активів?
8. Що включає в себе історична собівартість фінансових інвестицій?
9. Дайте визначення поняттю "чиста вартість реалізації".
10. Що є об'єктом калькулювання?
11. Які етапи включає калькулювання як процес?
12. Що є складовою частиною процесу калькулювання?
13. Назвіть основне завдання системи калькуляційного обліку.
14. Які є методи калькулювання виробництва продукції?



Проблемні питання.

1. У чому полягає різниця між поняттями "калькуляція" і "калькуляційний облік"?
2. Перспектива застосування і шляхи подальшого розвитку методів калькуляції.
3. У чому полягає різниця між поняттями "первісна вартість" та "справедлива вартість"?



8.1. Характеристика кількісних та якісних показників діяльності

8.2. Синтетичні і аналітичні рахунки для обліку забезпечення предметами праці

8.3. Оцінка предметів праці при придбанні

8.4. Ознаки групування витрат виробництва

8.5. Типові кореспонденції з обліку прямих виробничих витрат

8.6. Облік непрямих (загальновиробничих) витрат

8.7. Умови визнання реалізації продукції

8.8. Характеристика рахунків для обліку реалізації продукції

8.9. Типові кореспонденції з обліку реалізації продукції

8.1. Характеристика кількісних та якісних показників діяльності

Для оперативного керівництва і контролю бухгалтерський облік повинен забезпечити своєчасну й якісну інформацію про кількісні та якісні показники діяльності господарства.

Кількісними показниками діяльності підприємства є показники обсягу тих або інших процесів, наприклад кількість заготовлених (придбаних) виробничих запасів (сировини, матеріалів, палива тощо), виробленої та реалізованої готової продукції загалом та за окремими її видами тощо. Цей показник дає змогу раціонально вирішувати господарські завдання в процесі діяльності. В показнику обсягу реалізації поєднуються інтереси виробників і споживачів, оскільки реалізованою може бути тільки продукція, яка відповідає попиту споживачів, певним їхнім вимогам. Це змушує підприємства підвищувати якість продукції, покращувати асортимент, припиняти виробництво продукції, яка не користується попитом.

Якісні показники характеризують економічну ефективність здійснення того або іншого процесу. Такими показниками є прибуток і рентабельність. Від розміру прибутку залежить виконання зобов'язань перед бюджетом зі сплати податку з прибутку та з інших платежів, створення резервного фонду, поповнення власного капіталу. Рентабельність визначається як процентне відношення суми прибутку до обсягу реалізованої продукції (показує, скільки підприємством одержано прибутку з кожної гривні реалізації), до вартості всього майна (капіталу), вкладеного у підприємство, та ін. Порівнянням одержаних показників рентабельності з плановими, а також у динаміці за декілька звітних періодів або з показниками інших підприємств, що працюють у таких же умовах, визначають ефективність діяльності господарства.

Інші якісні показники визначаються характером діяльності підприємства. Так, у підприємствах матеріальної сфери виробництва (промисловість, сільське господарство, будівництво тощо) важливим якісним показником є собівартість виробленої і реалізованої

продукції (робіт, послуг); у торговельних підприємствах – рівень витрат обігу (до обсягу реалізації: товарів). Зниження собівартості та витрат обігу є важливим фактором збільшення прибутку і підвищення рівня рентабельності. Ті або інші кількісні та якісні показники господарської діяльності підприємств і організацій визначаються за даними бухгалтерського обліку.

Процес постачання є невід'ємним складником кругообороту капіталу підприємства і полягає в забезпеченні підприємства необхідними для його діяльності засобами – сировиною та матеріалами, паливом і запасними частинами, іншими матеріальними цінностями відповідно до укладених угод і договорів щодо матеріально-технічного забезпечення господарської діяльності. Підприємство купує матеріальні цінності й сплачує їхню вартість. Крім того, воно сплачує вартість витрат за доставку матеріальних цінностей на підприємство, витрати зі страхування, транспортування, розвантаження тощо. Отже, фактична вартість придбаних матеріальних цінностей складається і купівельної вартості та транспортно-заготівельних витрат.

Основними завданнями бухгалтерського обліку придбання матеріальних цінностей є:

- правильне і своєчасне встановлення обсягів закупівлі;
- облік надходження матеріальних цінностей на підприємство;
- облік розрахунків із постачальниками за придбані засоби та підрядниками за транспортно-заготівельні витрати;
- визначення фактичної собівартості закуплених матеріальних ресурсів.

У результаті виконання цих завдань формуються показники, необхідні для управління підприємством, а саме:

- кількість придбаних матеріальних ресурсів за номенклатурою;
- обсяг і структура придбаних матеріальних ресурсів;
- сума транспортно-заготівельних та інших витрат;
- оплата вартості придбання і транспортно-заготівельних витрат;
- загальна вартість (фактична собівартість) придбаних ресурсів.

8.2. Синтетичні і аналітичні рахунки для обліку забезпечення предметами праці

Виробничими запасами з метою обліку вважаються предмети праці, що призначені для обробки, переробки, використання у виробництві та для господарських потреб протягом операційного циклу. До них належать: сировина і матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, паливо, тара і тарні матеріали, будівельні матеріали, запасні частини, інші матеріали. До запасів також входять малоцінні та швидкозношувані предмети, товари та ін.

Сутність процесу постачання, завдання, необхідні для його відображення визначають модель бухгалтерського обліку процесу постачання (придбання) та необхідні рахунки бухгалтерського обліку.

Для обліку процесу постачання використовують систему синтетичних та аналітичних рахунків. Операції з придбання матеріальних цінностей обліковують безпосередньо на рахунках обліку запасів:

- 20 „Виробничі запаси”,
- 21 „Поточні біологічні активи”,
- 22 „Малоцінні та швидкозношувані предмети”,
- 28 „Товари”.

Облік розрахунків із постачальниками за отримані від них матеріальні цінності та іншими організаціями за надані послуги (транспортно-експедиторські, страхування тощо) здійснюють на рахунках: 63 „Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, 62 „Короткострокові векселі видані”, 685 „Розрахунки з іншими кредиторами” та ін. Одночасно з придбанням матеріальних цінностей відображають суму сплачених податків (податок на додану вартість, акцизний збір тощо) на рахунку 64 „Розрахунки за податками й платежами”. Оплату розрахунково-платіжних документів постачальників відображають на рахунках: 30 „Каса”, 31 „Рахунки в банках”, 33 „Інші кошти”, 60 „Короткострокові позики” та ін.

Інформацію про кількість і вартість окремих видів придбаних матеріальних цінностей, а також розрахунки за них отримують за даними аналітичних рахунків, які відкривають до відповідних синтетичних рахунків.

Основними документами, призначеними для оформлення процесу придбання матеріальних цінностей, є: договір купівлі-продажу, рахунок, накладна, товарно-транспортна накладна, прибутковий ордер, довіреність, платіжне доручення, виписка банку та ін.

На складі підприємства здійснюється сортовий кількісний оперативно-технічний облік, який ведуть на картках або в книгах складського обліку завідувачі складом (комірники). Визнання і первинну оцінку запасів та інші питання обліку запасів у бухгалтерському обліку регулюються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 „Запаси”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246.

8.3. Оцінка предметів праці при придбанні

Придбані виробничі запаси у бухгалтерському обліку оцінюються за первісною (фактичною) собівартістю, яка складається з таких фактичних витрат:

- сум, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків;
- сум ввізного мита;
- сум непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- транспортно-заготівельних витрат (оплата тарифів, фрахту, транспортування, страхування, вантажно-розвантажувальні роботи тощо);
- інших витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Облік придбаних виробничих запасів на підприємстві можна вести за фактичною собівартістю, за купівельними цінами з виділенням транспортно-заготівельних витрат, за обліковими цінами з виділенням відхилень.

Найбільш поширеним є ведення обліку запасів за купівельними цінами з виділенням транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ).

Транспортно-заготівельні витрати включаються до собівартості придбаних запасів або загальною сумою відображаються на окремому субрахунку рахунків обліку запасів. Сума ТЗВ, що узагальнюються на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць. Сума ТЗВ, яка зараховується до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків таких

витрат на початок звітнього місяця й аналогічних витрат за звітний місяць на суму залишків запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць.

Під час відпуску запасів у виробництво, продажу та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним із таких методів: ідентифікованої собівартості, середньозваженої собівартості, собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО), нормативних затрат, ціни продажу.

Оцінка за ідентифікованою собівартістю здійснюється щодо запасів, які відпускаються, та послуг, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запасів, які не замінюють одне одного.

Оцінка за середньозваженою собівартістю провадиться за кожною одиницею запасів:

$$C_c = (C_p + C_n) / (Z_p + Z_n);$$

де C_c — середньозважена собівартість;

C_p, Z_p — відповідно собівартість і кількість запасів на початок періоду;

C_n, Z_n — відповідно собівартість і кількість запасів, що надійшли протягом періоду.

Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у послідовності відповідно до їх надходження на підприємство.

Оцінка за нормативними затратами полягає в застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством.

Оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього відсотка торговельної націнки товарів.

Під час придбання товарно-матеріальних цінностей на підприємстві виникають розрахунки з бюджетом із відшкодування податку на додану вартість (при виконанні певних умов: наявність податкової накладної, фіксація суб'єкта господарювання як платника податку на додану вартість тощо).

Купівельна вартість сировини - 50000,00	100%
ПДВ 20%	- 10000,00 20% (1/6 частина від загального)
Сума до оплати	60000,00 грн 120%
	X 20%

1. Придбано від постачальника сировину на суму 60000,00 в тому числі ПДВ

1а. Придбано у постачальника і оприбутковано на склад сировину і матеріали за купівельною вартістю 50000,00 (60000 - 10000)

1б. Відображено ПДВ як податковий кредит (ПК), зазначений у документах постачальника $60000 / 6 = 10000, 00$

2. Придбано від постачальника сировину на суму 50000, 00 крім того ПДВ

2 а Придбано у постачальника і оприбутковано на склад сировину і матеріали за купівельною вартістю 50000,00

2б Відображено ПДВ як податковий кредит (ПК), зазначений у документах постачальника $50000 \times 20\% = 10000, 00$

Типові кореспонденції для обліку процесу постачання подано у таблиці 10.

Таблиця 10

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума	Кореспонденція	
			Дт	Кт
1	Накладна. Придбано у постачальника і оприбутковано на склад сировину і матеріали за купівельною вартістю	50 000,00	201	63

2	Податкова накладна. Відображено ПДВ як податковий кредит (ПК), зазначений у документах постачальника	10 000,0	641	63
3	Рахунок-фактура. Надійшли на підприємство малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП), придбані через підзвітну особу (купівельна вартість)	600,00	22	372
4	Податкова накладна. Відображено ПДВ як податковий кредит, зазначений у документах на придбання МШП	120,00	641	372
5	Платіжне доручення. Перераховано постачальнику заборгованість, що виникла під час придбання сировини і матеріалів	60 000,00	63	31
6	Видатковий касовий ордер. Звіт про використання авансових коштів. Видано кошти з каси для погашення заборгованості перед підзвітною особою за придбані МШП	720,00	372	30
7	Рахунок. Акцептовано рахунок автотранспортного підприємства (АТП) за перевезення матеріалів під час придбанні	300,00	2011	685 (або 63)
8	Податкова накладна. Відображено ПДВ як податковий кредит, зазначений у документах АТП	60,00	641	685 (або 63)
9	Виписка банку, меморіальний ордер. Погашено заборгованість перед АТП за рахунок короткострокового кредиту банку	360,00	685 (або 63)	60
10	Вимога. Використано на потреби основного виробництва сировину і матеріали (за купівельною вартістю)	39 000,00	23	201
11	Розрахунок бухгалтерії. Списано частину ТЗВ пропорційно використаним на основне виробництво сировині і матеріалам ($300/50000 \cdot 39000 = 234$)	234,00	23	2011
12	Накладна. Використано для загально-виробничих потреб МШП	410,00	91	22

У поточному обліку на основі записів із рахунків формується первісна вартість запасів (купівельна вартість + ТЗВ) під час придбання, використання. Наприклад, первісна вартість придбаних сировини і матеріалів дорівнює 50 300,00 грн ($50\,300,00 = 50\,000,00 + 300,00$, що відображено з Дт рах. 201 і Дт рах. 2011), а первісна вартість використаних матеріалів дорівнює 39 234,00 грн ($39\,234,00 = 39\,000,00 + 234,00$, що відображено з Кт рах. 201 і Кт рах. 2011).

Отже, придбані виробничі запаси служать матеріальною основою готового продукту, що виготовляється в процесі виробництва.

8.4. Ознаки групування витрат виробництва

Процес виробництва займає центральне місце у схемі кругообігу господарських засобів. Під цим процесом розуміють сукупність господарських операцій, пов'язаних із виготовленням продукції (виконанням робіт, наданням послуг). Він здійснюється під дією засобів праці і самої праці на предмети праці. Це зумовлює відповідні витрати підприємства на виробництво продукції: вартість матеріалів витрачених на виготовлення продукції; заробітної плати, нарахованої працівникам, амортизацію основних засобів і нематеріальних активів, зайнятих у виробництві, та інші. Крім цього, підприємство здійснює витрати, пов'язані з обслуговуванням виробництва і управлінням. Усі ці витрати в сукупності складають виробничу собівартість виготовленої продукції (виконаних робіт, послуг).

Тому бухгалтерський облік процесу виробництва повинен відобразити всі затрати на виготовлення продукції, з одного боку, і випуск готової продукції – з іншого.

Завданням обліку процесу виробництва безпосередньо є:

- облік матеріальних і трудових витрат, пов'язаних із процесом виробництва;
- розмежування здійснених витрат між кількістю готової продукції та виробами, що перебувають у незавершеному виробництві;
- визначення собівартості одиниці готової продукції, а також аналіз динаміки зміни структури собівартості продукції у розрізі елементів витрат.

Для правильного визначення собівартості продукції в обліку витрати прийнято групувати за певними ознаками (класифікація витрат). Виділення класифікаційних ознак витрат для кожного підприємства є індивідуальним, і буде залежати від інформаційних потреб користувачів. Однак є ряд типових ознак класифікації витрат, призначених для формування собівартості або заповнення окремих форм звітності.

Так, за призначенням витрати поділяють на основні і накладні. Основними є витрати, які безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції і складають її речову (матеріальну) основу. До накладних входять витрати, пов'язані з обслуговуванням виробництва і управлінням (загальновиробничі витрати).

За способом включення до собівартості продукції виробничі витрати поділяють на прямі і непрямі. Прямі витрати безпосередньо пов'язані з виробництвом конкретного виду продукції (робіт, послуг), а тому до її собівартості вони включаються прямо на підставі відповідних документів (матеріали, комплектуючі вироби, заробітна плата працівників та інші). Непрямі витрати, як правило пов'язані з виробництвом кількох видів продукції, а тому прямо до собівартості тієї або іншої продукції вони не можуть бути зараховані. Вони включаються до собівартості окремих видів продукції за певною умовною ознакою, що дає змогу визначити, яка частка непрямих витрат має бути зарахована на собівартість тієї чи іншої продукції (наприклад, пропорційно основній заробітній платі працівників, прямим матеріальним витратам, тощо).

8.5. Типові кореспонденції з обліку прямих виробничих витрат

Затрати на виробництво обліковуються в системі рахунків, призначених для відображення процесу виробництва. Основним із них є рахунок 23 „Виробництво”, на якому відображаються всі витрати з виготовлення продукції, з одного боку, і випуск із виробництва готової продукції – з іншого. Інформацію про витрати на виробництво окремих видів продукції одержують з аналітичних рахунків, що відкриваються до рахунка 23 – „Виробництво” (наприклад 231 – „Виробництво продукції А”, наприклад 232 –

„Виробництво продукції Б”, наприклад 233 – „Виробництво продукції В”). Протягом місяця на дебеті рахунка 23 „Виробництво” та його аналітичних рахунках відображають тільки ті витрати, які прямо включаються до собівартості продукції (матеріали, напівфабрикати, заробітна плата працівників, що зайняті її виробництвом, тощо).

У таблиці 11 показано, як відображаються на рахунках прямі витрати.

Таблиця 11

Типові кореспонденції з обліку прямих виробничих витрат

№ з/п	Зміст операції	Сума	Кореспонденція	
			Дт	Кт
1	Вимога. Списується на виробництво продукції сировина і матеріали:	39 000,00	23	201
	у тому числі продукція А	22 000,00	231	201
	продукція Б	14 000,00	232	201
	продукція В	3 000,00	233	201
2	Накладна. Передано на використання у виробництво продукції МШП:	90,00	23	22
	у тому числі продукція А	50,00	231	22
	продукція Б	30,00	232	22
	продукція В	10,00	233	22
3	Розрахунок бухгалтерії. Списано частину ТЗВ пропорційно використаним на основне виробництво сировині і матеріалам ($300/50000 \cdot 39000 = 234$):	234,00	23	2011
	в тому числі продукція А	132,00	231	2011
	продукція Б	84,00	232	2011
	продукція В	18,00	233	2011
4	Розрахунково-платіжна відомість. Нарахована заробітна плата робітників, що зайняті виробництвом продукції:	21 700,00	23	66
	у тому числі продукція А	14 200,00	231	66
	продукція Б	6300,00	232	66
	продукція В	1200,00	233	66
5	Розрахунок бухгалтерії. Нарахований єдиний соціальний внесок (22 %) на фонд оплати праці основних працівників:	4774,00	23	65
	у тому числі на ФОП по продукції А:	3124,00	231	651
	у тому числі на ФОП по продукції Б:	1386,00	232	651
	у тому числі на ФОП по продукції В:	264,00	233	651
6	Розрахунок бухгалтерії. Нарахована амортизація основних засобів, що використані для виробництва продукції	550,00	23	13
	у тому числі продукція А	310,0	231	13
	продукція Б	140,0	232	13
	продукція В	100,0	233	13
7	Рахунок. Прийнято рахунок від постачальницької організації за послуги, надані для виробничих потреб:	400,0	23	631
	у тому числі продукція А	350,0	231	631

	продукція Б	90,0	232	631
	продукція В	60,0	233	631

На кредиті рахунка 66 „Розрахунки за виплатами працівникам” відображається сума нарахованої заробітної плати, а на дебеті – суми, утримані із заробітної плати і видана заробітна плата працівникам.

Кредитове сальдо рахунка показує заборгованість підприємства працівникам із нарахованої, але не виплаченої на звітну дату заробітної плати. Утримані із заробітної плати податки і збори відображаються на дебеті рах. 66 „Розрахунки за виплатами працівникам” (зменшення заборгованості працівникам) при цьому збільшується заборгованість перед бюджетом і позабюджетними фондами. Крім заробітної плати суб’єкти, господарювання нараховують суму єдиного соціального внеску (внесків до фондів соціального страхування) в установленому відсотку від фонду оплати праці.

Відрахування на соціальне страхування є витратами підприємства і включаються до собівартості продукції та до витрат періоду і записуються на дебет тих рахунків, на які була віднесена заробітна плата (23, 91, 92 тощо) і кредит 65 рахунка.

8.6. Облік непрямих (загальновиробничих) витрат

Витрати на обслуговування виробництва, які не можуть бути прямо записані в дебет 23 рахунка, але включаються до собівартості продукції, є непрямими. Протягом місяця на дебеті рахунка 91 „Загальновиробничі витрати” збираються всі відповідні витрати:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи і медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);
- амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;
- амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення (цехового, дільничного, лінійного);
- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на вдосконалення технології та організації виробництва;
- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;
- витрати на обслуговування виробничого процесу;
- витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього середовища;
- інші виробничі витрати.

Наприкінці місяця вони загальною сумою списуються з кредита рахунка 91 в дебет 23 для включення в загальну суму витрат і вирахування собівартості окремих видів продукції. Такі витрати розподіляються між видами продукції пропорційно обраній підприємством базі розподілу (заробітній платі основних працівників, прямим матеріальним витратам, відпрацьованим обладнанням машино-годинам, відпрацьованим працівниками людино-годинам тощо).

Приклад. Підприємство виготовляє три види продукції: А, Б, В. Заробітна плата працівників, що виготовляють продукцію А, становить 14 200,00 грн, продукцію Б – 6 300,00 грн, продукцію В – 1 200, грн.

Протягом звітного періоду підприємство мало такі витрати, пов’язані з обслуговуванням процесу виробництва: вартість запчастин, спожитих на ремонт виробничого обладнання, – 120,00 грн; амортизація приміщення цеху – 630,00 грн; заробітна

плата цехового персоналу – 1 270,00 грн.; нарахування єдиного соціального внеску на фонд оплати праці (ФОП) цехового персоналу – 279,40 грн; вартість МШП, що використовуються у виробничому процесі, – 410,00 грн; вартість електроенергії, яка забезпечує виробництво різних видів продукції, – 590,00 грн. Розподілити загальновиробничі витрати між видами продукції і включити їх до собівартості продукції А, Б і В, за базу розподілу використано заробітну плату основних працівників, які виготовляють кожний вид продукції.

Отже, до собівартості продукції А буде включено 2158,4 грн загальновиробничих витрат, до собівартості продукції Б буде включено 957,60 грн загальновиробничих витрат, до собівартості продукції В буде включено 183,40 грн загальновиробничих витрат.

Таблиця 12

Розподіл загальновиробничих витрат

Вид продукції	База розподілу (заробітна плата основних працівників)	Коефіцієнт розподілу	Розподілені загальновиробничі витрати
Продукція А	14 200,00	0,152 (3299,40/21700,0)	2158,40
Продукція Б	6 300,00		957,60
Продукція В	1 200,00		183,40
Разом	21 700,00		3299,4

Оскільки всі зібрані витрати списуються з 91 рахунка наприкінці місяця, то рахунок кінцевого залишку не має, але протягом місяця має ознаки активного рахунка. На рахунках бухгалтерського обліку відображаються загально виробничі непрямі витрати (табл. 13).

Таблиця 13

Типові кореспонденції з обліку НЕПРЯМИХ (ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ) ВИТРАТ та оприбуткування готової продукції

№ з/п	Зміст операції	Сума	Кореспонденція	
			Дт	Кт
1	Накладна. Використано запчастини для ремонту виробничого обладнання	120,00	91	207
2	Розрахунок бухгалтерії. Нараховано амортизацію приміщення цеху	630,0	91	13
3	Розрахунково-платіжна відомість. Нарахована заробітна плата цехового персоналу.	1 270,00	91	66
4	Розрахунок бухгалтерії. Нараховано єдиний соціальний внесок на ФОП цехового персоналу	279,4	91	65
5	Накладна. Списано МШП для загальновиробничих потреб	410,0	91	22
6	Рахунок. Прийнято рахунок за електроенергію, спожиту для загальновиробничих потреб	590,0	91	685
7	Розрахунок бухгалтерії. Розподілено загальновиробничі витрати і включено їх до собівартості видів продукції:	3 492,40	23	91
	у тому числі до собівартості продукції А	2 284,78	231	91
	до собівартості продукції Б	1 013,67	232	91
	до собівартості продукції В	193,95	233	91
8	Розрахунок бухгалтерії. Оприбуткована на склад з	73 638,8	26	23

виробництва готова продукція за фактичною собівартістю (незавершеного виробництва на початок і кінець періоду немає)			
у тому числі фактична собівартість продукції А	44 609,18	261	231
собівартість продукції Б	24 001,27	262	232
собівартість продукції В	5 028,35	263	232

Так, на дебеті рахунка 23 „Виробництво” та його аналітичних рахунків відображаються і прямі, і непрямі витрати, що складають фактичну собівартість випущеної з виробництва готової продукції.

231			232		
Дебе	Продукція А	Кредит	Дебет	Продукція Б	Кредит
Г			Г		
Сальдо 0			Сальдо 0		
22 000,00			14 000,00		
50,00			30,00		
132,00			84,00		
14 200,00			6 300,00		
5 282,40			2 343,60		
310,00			140,00		
350,00			90,00		
2 284,78	44 609,18		1 013,67	24 001,27	
Обороти 44 609,18	Обороти 44 609,18		Обороти 24 001,27	Обороти 24 001,27	
Сальдо 0			Сальдо 0		

233		
Дебе	Продукція В	Кредит
Г		
Сальдо 0		
3 000,00		
10,00		
18,00		
1 200,00		
446,40		
100,00		
60,00		
193,95	5 028,35	
Обороти 5 028,35	Обороти 5 028,35	
Сальдо 0		

Для визначення фактичної собівартості випущеної з виробництва готової продукції до затрат у незавершене виробництво на початок місяця (дебетове сальдо рахунка „Виробництво” на початок місяця) додають затрати за місяць (оборот з Дт рах 23) і віднімають витрати у незавершене виробництво на кінець місяця (дебетове сальдо рахунка „Виробництво” на кінець місяця). Оприбуткування випущеної з виробництва готової продукції відображається за фактичною собівартістю. Оскільки фактичну собівартість продукції визначають тільки наприкінці місяця (після відображення всіх прямих і розподілу

непрямих витрат), то протягом місяця одержану з виробництва готову продукцію оприбутковують, як правило, за плановою собівартістю. Це дає змогу відображати рух готової продукції в міру здійснення господарських операцій. Після складання звітної калькуляції планову собівартість продукції коригують до фактичної собівартості: на суму економії роблять від'ємний запис (способом „сторно”), а на суму перевитрат – доповнюючий запис.

8.7. Умови визнання реалізації продукції

Процес реалізації є завершальним етапом кругообороту капіталу підприємства і характеризується сукупністю операцій з продажу готової продукції споживачам, завдяки яким натуральна форма продукту в результаті обміну набуває грошової форми. Процес тісно пов'язаний із кінцевими результатами діяльності підприємства і здійснюється на основі угод про поставку виробленої підприємством продукції. Продукція реалізується за відпускними цінами, де ціна встановлюється з таким розрахунком, щоб підприємство відшкодувало витрати на виробництво продукції, витрати на реалізацію, а також отримало прибуток. Прибуток, у свою чергу, є власним джерелом розширення виробництва.

Обліковими завданнями процесу реалізації готової продукції, робіт і послуг є:

- забезпечення інформації про обсяг і структуру реалізованої підприємством продукції (робіт і послуг);
- облік і контроль виконання договірних зобов'язань щодо поставки товарної продукції;
- облік нарахування та сплати належних до обсягу реалізації податків та зборів;
- визначення ціни реалізації та фінансових результатів загалом за підприємством, так і за окремими видами продукції, робіт і послуг.

Процес реалізації, пов'язаний, з одного боку, з відвантаженням виробником готової продукції та передачі її покупцеві, а з іншого – з одержанням грошових коштів та їх еквівалентів і їх зарахуванням на рахунки продавця. Виконуючи облікові завдання, використовують натуральні та вартісні показники. Обсяг реалізованої продукції має два вартісних виміри: фактична собівартість реалізованої продукції і ціна реалізації (продажна вартість) продукції. Їх порівняння дає змогу визначити фінансовий результат реалізації: прибуток чи збиток. Якщо ціна реалізації (продажна вартість) реалізованої продукції вища фактичної собівартості реалізованої продукції, то операція прибуткова, якщо навпаки – збиткова.

Згідно із законодавчими документами, що діють у сфері бухгалтерського обліку (П(С)БО), датою реалізації вважається дата відвантаження готової продукції покупцям, тобто дата передачі права власності на продукцію покупцеві. За міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (МСБО) підприємства самостійно встановлюють момент реалізації і відповідно обирають метод визнання доходу: метод нарахування (за моментом відвантаження продукції) або касовий метод (за моментом надходження коштів на рахунки в банках, касу). Відповідно до податкового законодавства України за правилами ведення податкового обліку датою збільшення валового доходу вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

- дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку в оплату товарів, що підлягають продажу, у разі продажу товарів за готівку – дата її оприбуткування в касі підприємства;
- дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) – дата фактичного надання результатів робіт (послуг) платником податку.

Тому визнання моменту реалізації є важливим і визначальним етапом для обчислення податків. Бухгалтерський облік процесу реалізації тісно пов'язаний із податковим обліком доходів, але разом з тим прослідковуються їх відмінності, які впливають на методику визначення і величину фінансових результатів.

8.8. Характеристика рахунків для обліку реалізації продукції

Облік процесу реалізації здійснюється за допомогою системи рахунків бухгалтерського обліку: 26 „Готова продукція”, 90 „Собівартість реалізації”, 70 „Доходи від реалізації”, 36 „Розрахунки з покупцями і замовниками”, 37 „Розрахунки з різними дебіторами”, 64 „Розрахунки за податками й платежами”, 79 „Фінансові результати” та ін.

Після відвантаження готової продукції, товарів покупцеві, передачі виконаних робіт і послуг замовнику процес реалізації переміщується у сферу розрахунків. У момент реалізації продавець передає покупцеві необхідну супровідну документацію та розрахункові документи. У рахунках, рахунках-фактурах, які виставляються покупцям і замовникам поряд із сумою за товар вказують окремим рядком податок (акцизний збір, податок на додану вартість тощо) або знижку. Момент пред'явлення розрахункових документів або їх оплати є визнанням доходу від реалізаційної операції. При цьому дебетують рахунки 36 „Розрахунки з покупцями та замовниками”, 30 „Каса”, 31 „Рахунки в банках” та ін. і кредитують рахунки 70 „Доходи від реалізації”, 71 „Інший операційний дохід”, 74 „Інші доходи” та ін. Отримана покупцем від продавця вартість продукції, товарів за їх реалізаційними цінами називається доходом або виручкою від реалізації. Одночасно на суму належних до сплати податків та зборів з реалізації дебетують рахунки доходів від реалізації (70, 71) і кредитують рахунок 64 „Розрахунки за податками і платежами”.

Отже, на рахунку 70 „Доходи від реалізації” узагальнюється інформація про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу (непрямих податків, зборів). За кредитом цього рахунка протягом місяця відображають суму загального доходу (виручки) разом із сумою непрямих податків і зборів, що включені до ціни продажу, а за дебетом – щомісячне відображення належної суми непрямих податків і зборів, що підлягають перерахуванню їх одержувачам (як правило, бюджету), щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 „Фінансові результати”.

На синтетичному рахунку 90 „Собівартість реалізації” узагальнюється інформація про фактичну собівартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт і наданих послуг. За дебетом цього рахунка відображають виробничу собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг, фактичну собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), за кредитом — списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 „Фінансові результати”. При відвантаженні готової продукції покупцеві та передачі виконаних робіт і наданих послуг замовнику дебетують рахунок 90 „Собівартість реалізації” і кредитують рахунки 26 „Готова продукція”, 25 „Напівфабрикати”, 28 „Товари” та ін. Операції відображаються на основі таких первинних документів: накладні, ордери, акти прийому-передачі, товарно-транспортні накладні, рахунки, рахунки-фактури, довіреності та ін.

Крім витрат на виготовлення реалізованої продукції, підприємство відображає витрати поточного періоду (операційні витрати), до яких належать адміністративні, збутові та інші операційні витрати.

Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не включають до складу виробничої собівартості готової та реалізованої продукції, а тому інформація про такі витрати узагальнюється на рахунках обліку витрат – 92 „Адміністративні витрати”, 93

„Витрати на збут”, 94 „Інші витрати операційної діяльності”. Наприкінці місяця сума дебетового обороту за рахунком 90 „Собівартість реалізації” списується з кредиту на дебет рахунка 79 „Фінансові результати”. На дебет рахунка 79 „Фінансові результати” також списують із кредиту відповідних рахунків адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Як бачимо, на рахунках доходів і витрат накопичується інформація в розрізі видів та груп продукції. Наприкінці місяця (звітного періоду) рахунки доходів і витрат закриваються списанням їх даних на фінансові результати. При цьому на суму одержаних чистих доходів дебетують рахунок 70 „Доходи від реалізації” і кредитують рахунок 79 „Фінансові результати”, а на суму витрат дебетують рахунок 79 „Фінансові результати” і кредитують рахунок 90 „Собівартість реалізації”. Типові кореспонденції з обліку процесу реалізації показано у таблиці.

8.9. Типові кореспонденції з обліку реалізації продукції

Таблиця

Типові кореспонденції з обліку процесу реалізації

№ з/п	Зміст операції	Сума	Кореспонденція	
			Дт	Кт
1	2	3	4	5
1	Накладна. Реалізована покупцям готова продукція за цінами реалізації, отримано дохід від реалізації	132 000,00	36	70
2	Податкова накладна. Нараховано ПДВ з реалізації продукції	22 000,00	70	641
3	Розрахунок бухгалтерії. Списано чистий дохід на фінансовий результат	110 000,00	70	79
4	Виписка банку. Перераховано на поточний рахунок підприємства заборгованість покупців за реалізовану продукцію	132 000,00	31	36
5	Розрахунок бухгалтерії. Відображено собівартість реалізованої продукції	73 638,8	90	26
6	Накладна. Використано матеріали на утримання адміністративної будівлі	250,00	92	20
7	Накладна. Використано пакувальні матеріали при реалізації готової продукції	140,00	93	20
8	Накладна. Витрачено матеріали на дослідження нематеріального активу	300,00	94	20
9	Розрахунково-платіжна відомість. Нарахована заробітна плата адмінперсоналу підприємства	5 500,00	92	66
10	Розрахунково-платіжна відомість. Нарахована заробітна плата працівникам відділу збуту	3 200,00	93	66
11	Розрахунок бухгалтерії. Нараховано єдиний соціальний внесок на ФОП адміністративного персоналу	2 046,00	92	657
12	Розрахунок бухгалтерії. Нараховано єдиний соціальний внесок на ФОП персоналу відділу збуту	1 190,4	93	657
13	Розрахунок амортизації. Нарахована амортизація основних засобів (нематеріальних активів), що			

	використовуються для адміністративних (загальногосподарських) потреб	460,00	92	13
14	Розрахунок амортизації. Нарахована амортизація на автотранспорт, який використовується для потреб збуту	180,00	93	13
15	Рахунок. Надані послуги, пов'язані з організацією господарчої діяльності, від сторонніх організацій (аудиторські, юридичні, послуги з оцінки майна)	600,00	92	63 (685)
16	Рахунок. Відображено ПДВ як податковий кредит, зазначений у документах сторонніх організацій	120,00	641	63 (685)
17	Рахунок. Надані послуги від автотранспортного підприємства за перевезення покупцям продукції	240,00	93	63 (685)
18	Рахунок. Відображено ПДВ як податковий кредит, зазначений у документах сторонніх організацій	48,00	641	63 (685)
19	Звіт про використання авансових коштів. Включено до складу збутових витрат авансові суми працівника відділу маркетингу	150,00	93	372
20	Розрахунок бухгалтерії. Списано собівартість реалізованої продукції на фінансовий результат	73 638,8	79	90
21	Розрахунок бухгалтерії. Списано адміністративні витрати на фінансовий результат (сума по оп. 6, 9, 11, 13, 15)	8 856,00	79	92
22	Розрахунок бухгалтерії. Списано збутові витрати на фінансовий результат (сума по оп. 7, 10, 12, 14, 17, 19) і	5 100,4	79	93
23	Розрахунок бухгалтерії. Списано інші операційні витрати на фінансовий результат (сума по оп. 8)	300,00	79	94
Прибуток до оподаткування (чисті доходи – витрати) $22\ 104,80 = 110\ 000,00 - (73\ 638,8 + 8\ 856,00 + 5\ 100,40 + 300,00)$				
24	Довідка бухгалтерії. Нарахований податок на прибуток 25 % ($5526,2 = 22104,8 \times 25\%$)	5 526,2	98	641
25	Довідка бухгалтерії. Списаний податок на прибуток на фінансовий результат	5 526,2	79	98
26	Довідка бухгалтерії. Отриманий чистий прибуток ($16578,6 = 22104,8 - 5526,2$)	16 578,60	79	44
27	Перераховано податок на прибуток до бюджету	5 526,2	641	31

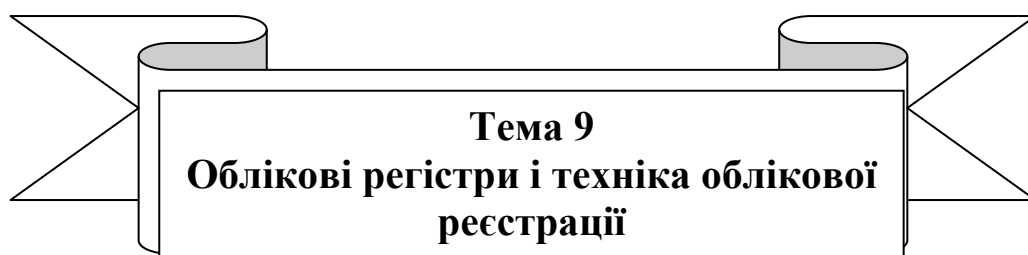
Порівнюючи одержані доходи та витрати, визначають фінансовий результат: перевищення суми одержаних чистих доходів над валовими витратами показує прибуток, а перевищення валових витрат над чистими доходами показує збиток. Наприкінці звітнього періоду (місяця, кварталу) сальдо рахунка 79 „Фінансові результати” переносять на рахунок 44 „Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” і рахунок 79 „Фінансові результати” при цьому закривають.

Питання для самоконтролю:

Контрольні питання

1. Що характеризують кількісні та якісні показники господарських процесів?

2. Які завдання стоять перед обліком процесу постачання?
3. Які синтетичні та аналітичні рахунки використовуються для обліку процесу постачання?
4. Якими документами оформляють операції процесу постачання?
5. За якою вартістю оцінюють придбані виробничі запаси?
6. Що входить до транспортно-заготівельних витрат і як ТЗВ відображаються на рахунках обліку?
7. У чому суть процесу виробництва?
8. Як характеризують витрати, поділені за призначенням на основні і накладні?
9. Що таке прямі витрати і як вони записуються на рахунках обліку?
10. Які особливості обліку непрямих витрат?
11. Як визначається фактична собівартість готової продукції?
12. Як включаються непрямі витрати у собівартість видів продукції?
13. Що таке процес реалізації?
14. Як законодавчо обґрунтовуються доходи від реалізації продукції?
15. Що таке операційні витрати поточного періоду?
16. На рахунках яких класів відображаються операції процесу реалізації?
17. Як визначається фінансовий результат від діяльності підприємства?
18. Як закриваються рахунки доходів і витрат наприкінці звітного періоду?
19. Охарактеризуйте рахунок 79.
20. Що таке ПДВ і як він відображається у процесі постачання і реалізації?
21. Що є базою для нарахування податку на прибуток?



- 9.1. Облікові реєстри, їх види та форми**
- 9.2. Техніка облікової реєстрації**
- 9.3. Форми бухгалтерського обліку**
- 9.4. Помилки в бухгалтерських записах, способи їх виявлення і виправлення**

9.1. Облікові реєстри, їх види та форми

Господарські операції, які відбуваються на підприємстві, підлягають групуванню і відображенню в певному порядку в облікових реєстрах. Це здійснюється для одержання узагальненої інформації про наявність і зміни майна підприємства, господарські процеси і фінансові результати діяльності.

Облікові реєстри – це носії інформації спеціального формату і будови (паперові, машинні), призначені для реєстрації, групування й узагальнення господарських операцій, оформлених відповідними первинними документами.

Записи господарських операцій у реєстрах називаються обліковою реєстрацією. Однією з обов'язкових умов якості й оперативності обліку є своєчасне і правильне відображення господарських операцій в облікових реєстрах.

За зовнішнім виглядом облікові реєстри поділяються на *книги, картки, окремі аркуші*.

У бухгалтерських *книгах* окремі аркуші міцно зшиті (зброшуровані). Сторінки книги до початку записів обов'язково нумерують. На звороті останньої сторінки за підписом головного бухгалтера вказують загальну кількість сторінок у книзі. У деяких книгах (наприклад, Касова книга) сторінки не тільки нумерують, а й прошнуровують шпагатом і скріплюють печаткою. На обкладинці книги зазначають назву підприємства або організації і назву цієї книги, а також рік, на який її заведено.

Для кожного окремого рахунка Головної книги (синтетичного, аналітичного) відводять певну кількість сторінок залежно від передбачуваного обсягу записів. Щоб легше було знайти певний рахунок, у книзі наводять зміст, у якому зазначають номери сторінок.

Основною перевагою ведення обліку у книгах є надійність зберігання облікових записів.

Тому книги використовують на тих ділянках обліку, де потрібен посиленний контроль за зберіганням облікових записів. Так, облік коштів у касі підприємства при всіх формах обліку ведуть у Касовій книзі. Проте книги мають суттєві недоліки, які обмежують їх застосування в обліку. Зокрема, облік у книгах більш громіздкий, ніж в інших реєстрах, що утруднює поділ праці облікових працівників і автоматизоване опрацювання облікової інформації; при великому обсязі книги неможливо швидко знайти рахунки, розміщені у книзі, що знижує продуктивність праці облікових працівників; у книгах залишається значна кількість невикористаних аркушів, що зумовлює їх неекономічність.

Зручнішими для обліку є *картки* і окремі *аркуші*. Картки виготовляють з цупкого паперу або тонкого картону спеціальної форми, стандартних розмірів, їх широко використовують в аналітичному обліку, наприклад для пооб'єктного обліку основних засобів, позамовного обліку затрат на виробництво, сортового обліку матеріальних цінностей на складах та ін. Картки зберігають у спеціальних ящиках – картотеках, де їх систематизують у певному порядку. Для забезпечення збереження картки при відкритті реєструють у спеціальному реєстрі. Кожній картці надається порядковий номер. Картотеки закріплюють за певними обліковими працівниками, які відповідають за їх зберігання і правильність записів у них.

Окремі аркуші від карток відрізняються тим, що виготовляються з менш цупкого паперу, більшого формату і зберігаються в папках (реєстраторах), з яких легко виймаються для облікових записів. Використовуються окремі аркуші для ведення журналів-ордерів, допоміжних відомостей, складання машинограм.

Перевага карток і окремих листків полягає в можливості будь-якого групування для одержання необхідної інформації, використовувати при механізації обліку на сучасних електронних обчислювальних машинах, що забезпечує підвищення продуктивності праці облікових працівників і оперативності обліку.

За характером записів облікові реєстри поділяють на хронологічні, систематичні і комбіновані.

У *хронологічні* облікові реєстри господарські операції записують у календарній послідовності їх здійснення й оформлення. Хронологічний облік забезпечує контроль за збереженням документів, що надходять до бухгалтерії, за повнотою і правильністю бухгалтерських записів. Прикладом реєстру хронологічного обліку є реєстраційний журнал операцій, у якому зазначають номер запису, дату, суму операції, а часто й кореспондуючі

рахунки. Підсумок записів у журналі використовують для перевірки повноти і правильності систематичного обліку на рахунках (шляхом порівняння його підсумку з підсумками оборотів із дебету і кредиту синтетичних рахунків).

Систематичні облікові реєстри призначені для групування (систематизації) однорідних за економічним змістом господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. До них належить будь-який реєстр, у якому записи ведуть на рахунках синтетичного або аналітичного обліку (наприклад, Головна книга, картки пооб'єктного обліку основних засобів, складського обліку матеріалів та ін.).

У *комбінованих* облікових реєстрах хронологічні і систематичні записи ведуть одночасно. Прикладом комбінованого реєстру синтетичного обліку є книга Журнал-головна, яка поєднує реєстраційний журнал (хронологічний облік) і головну книгу (систематичний облік); журнали і відомості, які використовуються при журнальній формі бухгалтерського обліку.

За обсягом змісту записів облікові реєстри поділяють на реєстри синтетичного, аналітичного обліку і комбіновані.

Реєстри *синтетичного* обліку призначені для відображення економічно однорідних господарських засобів на синтетичних рахунках у грошовому вимірнику, з зазначенням дати, номера і суми бухгалтерського запису, як правило, без пояснювального тексту. Записи у ці реєстри здійснюють на підставі первинних або згрупованих (у накопичувальних або групувальних відомостях) документів. Реєстри синтетичного обліку бувають хронологічні (реєстраційний журнал), систематичні (головна книга) і комбіновані (книга Журнал-головна, журнали-ордери).

Реєстри *аналітичного* обліку призначені для відображення господарських операцій на окремих аналітичних рахунках, що деталізують зміст показників відповідного синтетичного рахунка. За допомогою цих реєстрів забезпечується контроль за наявністю і змінами кожного виду господарських засобів, їх джерел, розрахунками з кожним дебітором і кредитором та ін. Записи в реєстри аналітичного обліку роблять більш детально, дають пояснювальний текст, у якому розкривають зміст операції, вказують натуральні і трудові вимірники з відображуваної операції.

Комбіновані облікові реєстри призначені для одночасного здійснення синтетичного й аналітичного обліку. Органічне поєднання в одному реєстрі аналітичного обліку із синтетичним є характерною особливістю сучасної техніки ведення обліку. Комбіновані реєстри забезпечують можливість відображати відповідні об'єкти в аналітичному обліку й одночасно одержувати узагальнені синтетичні показники. Крім того, відповідає необхідність у порівнянні записів на аналітичних і синтетичних рахунках: у такому реєстрі підсумки записів на аналітичних рахунках служать підставою для бухгалтерських записів на синтетичних рахунках або замінюють їх. Прикладом такого комбінованого реєстру є журнал (з відповідними відомостями) з кредиту рахунка „Розрахунки з постачальниками і підрядниками”, в якому протягом місяця реєструють розрахунково-платіжні документи кожного постачальника за одержані матеріальні цінності і надані послуги і роблять відмітки про оплату їх. Записи роблять у розрізі кореспондуючих рахунків. Місячні підсумки цього журналу дають узагальнені (синтетичні) показники з кредиту рахунка „Розрахунки з постачальниками і підрядниками”. Аналогічно побудовано також журнал і відомість з обліку розрахунків з підзвітними особами, з покупцями і замовникам.

Залежно від змісту обліковуваних операцій реєстри бухгалтерського обліку мають різну будову (форму). Найчастіше в практиці обліку використовують реєстри *двосторонньої, односторонньої, багатогранної і шахової форм*.

Двосторонні облікові реєстри складаються з двох однакових частин, ліва з яких призначена для дебетових записів, права – для кредитових. Двостороння будова реєстрів

характерна переважно для бухгалтерських книг (наприклад, головна книга). Реєстри двосторонньої форми доцільно використовувати тоді, коли кількість дебетових і кредитових записів приблизно однакова. В протилежному разі сторона рахунка, на якій менше записів, буде недостатньо використана.

В *односторонніх реєстрах* графи для дебетових і кредитових записів розміщені поряд – на правій стороні реєстру, а графи для запису дати, номера, змісту операції – зліва, які є загальними і для дебетових, і для кредитових записів.

Залежно від змісту обліковуваних операцій односторонні реєстри поділяються на *контокорентні, кількісно-сумового і кількісно-сортového обліку*.

Контокорентні реєстри використовують для аналітичного обліку операцій на розрахункових та інших рахунках, записи на яких здійснюють тільки у грошовому вимірнику (табл. 15).

Таблиця 15

Контокорентна форма реєстру
(найменування рахунка)

Проведення		Зміст запису	Дебет	Кредит
дата	№			

Кількісно-сумові реєстри використовують для обліку матеріальних цінностей, рух яких обліковують у натуральних і грошовому вимірниках (наприклад, картки кількісно-сумового обліку матеріалів, палива та ін.) (табл. 16).

Таблиця 16

Кількісно-сумова форма реєстру
(найменування рахунка)

Проведення		Зміст запису	Ціна	Надходження		Видаток		Залишок	
дата	№			кількість	сума	кількість	сума	кількість	сума

Реєстри *кількісно-сортového обліку* застосовуються для сортового обліку товарно-матеріальних цінностей на складах підприємств і організацій (табл. 17).

Таблиця 17

Кількісно-сортова форма реєстру
(найменування рахунків)

Дата	№ документа	Від кого одержано або кому відпущено	Сорт	Розмір	Ціна	Контроль (підпис і дата)
			надходження	видаток	залишок	

Багатографні реєстри характеризуються тим, що одна їх графа (переважно дебетова) поділяється на кілька граф. Вони використовуються для аналітичного обліку на рахунках, суми яких групуються за певними показниками (наприклад, для обліку виробничих затрат за статтями калькуляції) (табл. 18).

Багатографна форма реєстру
(найменування рахунків)

Проведення		Текст	Дебет				Кредит
дата	№		ст. 1	ст. 2	ст. 3	ст. 4	

Шахові облікові реєстри побудовані так, щоб кожна записана сума характеризувала дві ознаки: рахунок, який дебетується, і рахунок, який кредитується; вид витрат і місце їх здійснення тощо. У цих реєстрах сума господарської операції записується тільки один раз і відображається одночасно на дебеті і кредиті кореспондуючих рахунків, що забезпечує не тільки скорочення облікових записів, а й їх наочність. Шахова будова облікових реєстрів широко використовується при зведеннях і групуваннях облікових записів за певний період, а також при журнально-ордерній формі бухгалтерського обліку.

Крім розглянутих, у бухгалтерському обліку використовуються й інші облікові реєстри залежно від змісту здійснюваних операцій.

9.2. Техніка облікової реєстрації

Порядок запису господарських операцій в облікових реєстрах регламентується Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88. Відповідно до цього Положення господарські операції в облікові реєстри записують тільки на підставі належно оформлених і опрацьованих документів чорнилом темного кольору або пастою кулькових ручок, засобами механізації або іншими засобами, які б забезпечували збереження цих записів протягом тривалого часу і застерігали б внесення несанкціонованих і непомітних виправлень.

Підприємства й організації, які складають облікові реєстри на машинозчитувальних носіях, повинні забезпечити їх відтворення у зручному для читання вигляді. Відповідальність за правильність реєстрації інформації в облікових реєстрах несуть особи, які склали і підписали їх. Перенесення інформації із первинних документів в облікові реєстри має здійснюватися в міру надходження документів до місця опрацювання (бухгалтерія, обчислювальна установка), проте не пізніше строку, який забезпечував би своєчасну виплату заробітної плати, складання бухгалтерської та статистичної звітності, декларацій і розрахунків.

Записи господарських операцій в облікові реєстри повинні бути чіткими і зрозумілими. Підчищення і незастережні виправлення, пропуски рядків і приписки між рядками не дозволяються.

Порядок ведення облікових реєстрів працівниками бухгалтерії і обчислювальних установок визначає головний бухгалтер. Він встановлює службові обов'язки кожного працівника і відповідальність за їх виконання.

Записи в облікові реєстри можуть бути *прості* і *копіювальні*. Простими називають записи, які здійснюються тільки в одному примірнику (реєстрі). Копіювальні записи застосовують тоді, коли треба мати копію запису. Такі записи роблять за допомогою копіювального паперу. Так, при веденні Касової книги другий примірник використовується як звіт касира. Застосування копіювальних записів виключає можливість помилок, які могли б бути допущені при повторному переписуванні, окрім того сприяє економії часу на ведення обліку. Копіювальні записи можуть вестись і на обчислювальних установках.

Порядок відображення господарських операцій в облікових реєстрах залежить від форми бухгалтерського обліку, що застосовується на підприємстві. При певних формах бухгалтерського обліку (наприклад, меморіально-ордерній) операції спочатку відображають у реєстрах синтетичного обліку, а потім аналітичного. Проте в сучасних умовах поширений інший порядок: поточний облік операцій здійснюють переважно у комбінованих реєстрах хронологічного і систематичного обліку, а на окремих ділянках – також синтетичного й аналітичного обліку (наприклад, журнали розрахунків із постачальниками і підрядниками, з підзвітними особами тощо). Про відображення господарських операцій в облікові реєстри на документах роблять відповідну відмітку, що має велике значення для наступної перевірки правильності записів.

Наприкінці кожного місяця в облікових реєстрах на кожному рахунку підраховують обороти з дебету і кредиту і визначають залишки на 1-ше число наступного за звітним місяця. Цей завершальний цикл облікових робіт потрібний для перевірки правильності облікових записів, а також для одержання інформації, необхідної для складання звітності.

Способи перевірки правильності облікових записів, що використовуються в практиці, ґрунтуються, як правило, на системі взаємозв'язків і взаємоконтролю даних облікових реєстрів. Зокрема, в реєстрах шахової форми загальний підсумок граф по горизонталі повинен збігатися з підсумком граф по вертикалі. Загальний підсумок оборотів на синтетичних рахунках за звітний місяць, показаних в оборотній відомості, має збігатися з підсумком реєстраційного журналу. Взаємозвірка правильності записів на синтетичних і аналітичних рахунках забезпечується за допомогою оборотних або сальдових відомостей.

При поєднанні на окремих рахунках синтетичного й аналітичного обліку в одному обліковому реєстрі така звірка не потрібна, оскільки підсумок аналітичних рахунків у ньому є одночасно підсумком записів на відповідному синтетичному рахунку.

Підсумки оборотів за місяць в облікових реєстрах записують у спеціально відведеному для цього рядку або на першому вільному рядку після запису останньої операції. У тих реєстрах, де це потрібно, виводять залишки (сальдо) на рахунках на 1-ше число наступного за звітним місяця. На підставі цих залишків складають баланс та інші форми звітності.

9.3. Форми бухгалтерського обліку

Передумовою раціональної організації обліку є застосування найбільш ефективної форми бухгалтерського обліку, його технічної оснащеності.

Під *формою бухгалтерського обліку* розуміють певну систему взаємопов'язаних між собою облікових реєстрів встановленої форми і змісту, що зумовлює послідовність і способи облікових записів.

Основними ознаками, що визначають особливості окремих форм бухгалтерського обліку, є: зовнішній вигляд і будова облікових реєстрів, взаємозв'язок реєстрів синтетичного й аналітичного обліку, послідовність і техніка облікової реєстрації.

За час існування бухгалтерського обліку застосовувалися різні форми. На ранньому ступені розвитку облік вів власник господарства для організації спостереження і контролю за збереженням майна та розміром одержуваного доходу. Відомо, найранішою була стара італійська форма, описана італійським ученим-математиком Лукою Пачолі в роботі „Трактат про рахунки і записи”, виданій в 1494 р. у Венеції. В ній він писав, що для зручності і легкості потрібні три книги: Меморіал (Пам'ятна книга), Журнал і Головна книга. Операції записувались слів власника або з його Пам'ятної книги (вона замінювала собою документи) в хронологічний реєстр-Журнал (де зазначались кореспондуючі рахунки), а потім у

систематичний реєстр – Головну книгу. Рахунки в Головній книзі велись як індивідуальні, їх відкривали на кожний об'єкт обліку (наприклад, рахунок коштів, рахунок зерна, рахунок купця тощо). За даними Головної книги складався баланс.

Так, наприкінці XIV століття вперше була описана книжкова форма обліку. Вона задовольняла потреби купців і дрібних ремісників. Проте зростанням обсягу діяльності, збільшенням кількості господарських операцій виникла потреба в узагальнених (синтетичних) показниках. Тоді Головна книга перетворилася в реєстр синтетичного обліку, одночасно з яким став вестися аналітичний облік в окремих допоміжних книгах. Так наприкінці XIV століття з'явилася нова італійська форма бухгалтерського обліку.

У другій половині XVIII століття стали застосовувати меморіально-касову або німецьку, форму обліку, при якій суворо розмежовувалися касові і некасові операції. Для цього Журнал було поділено на кілька хронологічних реєстрів – Касовий журнал, Меморіал тощо. Ця форма з середини XIX століття застосовувалась і в Росії.

Розвиток виробництва, торгового капіталу, банківських операцій потребував дальшого розподілу праці облікових працівників. Для цього була розроблена багато журнальна, або французька, форма бухгалтерського обліку, при якій хронологічні записи здійснювались в декількох журналах (касовому журналі, журналах обліку товарів, продажу, купівлі тощо). Від щоденних записів у Головну книгу перейшли до записів у неї місячними підсумками, для підготовки яких використовували зведений журнал (що складався шляхом вибірок із щоденних журналів). Поступово для обґрунтування записів у реєстри почали застосовувати документи.

Наприкінці XIX століття велике поширення одержала одножурнальна або американська, форма обліку, при якій в одній книзі (комбінованому реєстрі) поєднувались хронологічний (Журнал) і систематичний (Головна книга) записи. Ця форма відповідала вимогам невеликих капіталістичних підприємств. Проте на початку XX століття в умовах розвитку великих капіталістичних монополій вимоги до обліку набагато виросли. Книжкові форми змінили карткові і копіювальні, в яких почали широко використовувати картки і вільні аркуші. Це забезпечило можливість групування реєстрів і копіювання, усунуло необхідність багаторазових переписувань облікових даних, сприяло полегшенню праці облікових працівників і створило умови для використання в обліку машинної техніки.

Аналітичний облік при меморіально-ордерній формі ведуть, як правило, на картках, а касових операцій – у Касовій книзі. Записи в реєстри аналітичного обліку роблять із первинних документів, доданих до меморіального ордера.

Дані цих відомостей звіряють з оборотами і залишками відповідних синтетичних рахунків. Цим досягається взаємна перевірка достовірності записів на рахунках синтетичного й аналітичного обліку. Після звірки записів за даними рахунків складають баланс та інші форми звітності.

Проте, за певних переваг, меморіально-ордерна форма має суттєві недоліки, а саме:

- складання значної кількості документів бухгалтерського оформлення (меморіальних ордерів) створює зайву проміжну ланку між виправданими документами й обліковими реєстрами;

- багаторазовість записів господарських операцій (у реєстраційному журналі, двічі на синтетичних рахунках Головної книги, на аналітичних рахунках) і пов'язані з цим зайві затрати праці;

- роз'єднаність синтетичного й аналітичного обліку, що часто призводить до відставання записів на аналітичні рахунки від записів на синтетичні;

- віднесення значного обсягу робіт (звірка даних хронологічного й систематичного обліку, а також синтетичного й аналітичного обліку, виправлення помилок тощо) на кінець

місяця, що зумовлює нерівномірність завантаження облікових працівників, відставання у складанні і поданні звітності;

- недостатня пристосованість облікових реєстрів для отримання необхідної інформації для складання звітності, що зумовлює необхідність додаткових вибірок і розрахунків у процесі складання звітності.

Окрім цього, меморіально-ордерна форма обліку розрахована в основному на ручну працю або використання обчислювальної техніки на окремих ділянках обліку (нарахування заробітної плати тощо) і не пристосована до комплексної автоматизації облікової інформації із застосуванням сучасної обчислювальної техніки. Тому перелічені недоліки меморіально-ордерної форми бухгалтерського обліку суттєво обмежують її застосування.

Форма бухгалтерського обліку Журнал-головна є спрощеним варіантом меморіально-ордерної форми і застосовується на невеликих за обсягом діяльності підприємствах і в організаціях, план рахунків яких передбачає незначну кількість рахунків синтетичного обліку (малі підприємства, бюджетні установи та ін.).

Свою назву ця форма обліку одержала від основного її реєстру синтетичного обліку – книги Журнал-головна.

Особливістю форми бухгалтерського обліку Журнал-головна є суміщення хронологічного і систематичного обліку на синтетичних рахунках в одному комбінованому обліковому реєстрі – книзі Журнал-головна, яка поєднує у собі реєстраційний журнал і Головну книгу. У лівій частині книги (перші чотири графи) ведуть хронологічну реєстрацію здійснюваних господарських операцій, оформлених відповідними документами. В них записують дату, номер, зміст операції, суму. Ця частина книги замінює реєстраційний журнал. Права частина книги поділена на кілька подвійних граф і призначена для систематизації зареєстрованих господарських операцій з дебету і кредиту відповідних синтетичних рахунків. Ця частина книги заміняє Головну книгу.

Кожну господарську операцію (або кілька однорідних згрупованих операцій) на підставі виправдних документів або меморіальних ордерів записують у книгу Журнал-головна, причому суму записують в одному рядку тричі: у графі оборотів, на дебет одного рахунка і кредит – іншого. Якщо запис складний, то суму дебетового або кредитового обороту записують на кількох рахунках, але загальна сума дебетових записів повинна дорівнювати загальній сумі кредитового запису (або навпаки), а також сумі, зазначеній у графі оборотів.

Внизу кожної сторінки книги Журнал-головна записують підсумки загальної суми обороту, а також дебетових і кредитових оборотів синтетичних рахунків. Сума оборотів із дебету всіх синтетичних рахунків повинна дорівнювати сумі оборотів із кредиту рахунків, а також підсумку графи „Сума обороту”. Це дає змогу систематично контролювати правильність записів шляхом перевірки їх при підрахунку підсумків.

При застосуванні форми бухгалтерського обліку Журнал-головна складати оборотну відомість за синтетичними рахунками немає потреби, оскільки підсумки оборотів із дебету і кредиту рахунків, а також рівність залишків рахунків порівнюють у самій книзі (таблиця 19).

Аналітичний облік при формі Журнал-головна ведуть на картках або в книгах. Господарські операції в них записують на підставі виправдних документів, доданих до меморіальних ордерів. Наприкінці місяця за даними карток (книг) складають оборотні відомості за рахунками аналітичного обліку, підсумки яких порівнюють з оборотами і залишками відповідних синтетичних рахунків, що містяться у книзі Журнал-головна, і встановлюють правильність відображених господарських операцій в облікових реєстрах. За даними книги Журнал-головна складають бухгалтерський баланс.

Основною перевагою форми бухгалтерського обліку Журнал-головна є простота і наочність записів синтетичного обліку. Проте при використанні великої кількості

синтетичних рахунків ця форма втрачає наочність записів. Окрім цього, ведення обліку у книжкових реєстрах утруднює використання обчислювальної техніки при опрацюванні облікової інформації.

Журнальна форма бухгалтерського обліку ґрунтується на широкому застосуванні системи накопичувальних і групувальних облікових реєстрів – журналів (журналів-ордерів) і допоміжних відомостей до них.

Записи в журнали (основні реєстри) здійснюються безпосередньо на підставі виправданих документів у міру їх надходження і опрацювання (без складання меморіальних ордерів). При значній кількості однорідних документів з операцій їх дані попередньо групують у допоміжних відомостях, місячні підсумки яких переносять потім у відповідні журнали.

У журналах хронологічний і систематичний облік суміщені. Тому зрозуміла й сама назва цих реєстрів: вони одночасно служать журналами (оскільки записи в них здійснюються у хронологічному порядку) і ордерами (оскільки місячні підсумки журналів за кореспондуючими рахунками замінюють собою меморіальні ордери).

За зовнішнім виглядом журнали являють собою окремі аркуші-реєстри багатогранної форми, призначені для кредитових записів того балансового рахунка, операції з якого облічуються в даному журналі. В окремих графах журналу вказані рахунки, які кореспондують із кредитом цього рахунка. Формат цих реєстрів, розміщення граф і порядок записів залежать від особливостей облічуваних операцій.

В усіх реєстрах завчасно надрукована типова кореспонденція рахунків. Кожному журналу присвоюють постійний номер (від 1 по 7).

Для запобігання повторних записів журнали побудовано за кредитовою ознакою: всі господарські операції відображають за кредитом даного синтетичного рахунка і дебетом кореспондуючих з ним рахунків. Кредитову ознаку взято в основу будови журналів тому, що вона більшою мірою, ніж дебетова, відповідає характеру здійснюваних операцій. Кредит рахунка переважно показує мовби початок руху засобів, звідки вони надходять, а дебет – його закінчення, тобто куди засоби надходять або де вони використані.

Записи господарських операцій у журнали здійснюються за шаховим принципом, який полягає в тому, що за один робочий прийом суму господарської операції записують одночасно за дебетом і кредитом кореспондуючих рахунків. Це дає змогу значно скоротити кількість облікових записів, зменшити обсяг облікової роботи і підвищити якість самого обліку. Всі кредитові обороти на синтетичному рахунку збираються в одному журналі. Дебетові обороти на цьому рахунку одержують відображення в тих журналах, у яких роблять записи на рахунках, що кореспондують з дебетом рахунка. Тому загальна сума дебетового і кредитового обороту на кожному синтетичному рахунку може бути одержана тільки шляхом вибірки з відповідних журналів.

Як виняток, для посилення контролю за рухом і збереженням грошових коштів, із окремих рахунків („Каса”, „Поточний рахунок”, „Валютний рахунок” та деяких інших) поряд з журналами за кредитовою ознакою ведуть допоміжні відомості за дебетом цих рахунків.

На деяких синтетичних рахунках („Каса”, „Рахунок в банку”) ведуть окремі журнали, але більшість журналів призначені для запису операцій не по одному, а по декількох взаємопов'язаних рахунках.

Застосування журналів у групі взаємопов'язаних рахунків робить записи більш наочними, сприяє скороченню обсягу облікової роботи, полегшує складання звітності. У зв'язку з використанням здебільшого журналів для облікових записів у групі взаємопов'язаних рахунків загальна кількість журналів значно менша за кількість синтетичних рахунків, передбачених планом рахунків.

Тому особливістю журнальної форми обліку є поєднання в одному обліковому реєстрі (журналі) кількох взаємопов'язаних синтетичних рахунків для забезпечення наочності, скорочення обсягу облікової роботи та полегшення складання звітності.

Окремі журнали і допоміжні відомості до них призначені для ведення не тільки синтетичного, а й аналітичного обліку. Завдяки цьому відпадає необхідність ведення аналітичного обліку в окремих реєстрах (картках, книгах) на деяких синтетичних рахунках (зокрема на рахунках „Розрахунки з постачальниками і підрядниками”, „Розрахунки з підзвітними особами” тощо), реєстри містять усі необхідні дані щодо облічуваних об'єктів: окрім кредитового обороту, в них показують дебетовий оборот із цього рахунка, а також залишки на початок і кінець звітного періоду.

Записи в аналітичному обліку ведуть позиційним (лінійним) способом. Отже, важливою особливістю будови окремих журналів-ордерів є поєднання в одному обліковому реєстрі синтетичного й аналітичного обліку.

На рахунках, які охоплюють велику кількість облічуваних об'єктів (основні засоби, матеріали, паливо, розрахунки з оплати праці тощо), аналітичний облік ведуть так само, як і при інших формах обліку – на картках або в книгах. Аналітичний облік касових операцій, як і при інших формах обліку, здійснюється у Касовій книзі.

Перевагою журнальної форми обліку перед іншими формами є пристосованість облікових реєстрів для складання звітності. Для цього в журналах завчасно передбачають перелік показників звітності, за якими і здійснюється поточний облік. Це дає змогу без додаткових вибірок і розрахунків одержувати безпосередньо із облікових реєстрів інформацію для складання звітності.

Записи у журнали здійснюють у хронологічному порядку в міру надходження і опрацювання документів. На кожному документі вказують номер журналу і порядковий номер запису. Відпрацьовані документи зберігають у окремих папках і підшивають в порядку послідовності зроблених записів у журналі, що забезпечує можливість швидкого знаходження потрібного документа. Журнали можуть складатися також за допомогою використання обчислювальної техніки.

Наприкінці місяця у кожному журналі підбивають підсумки зроблених записів, які обов'язково звіряють із документами, які послужили підставою для записів. Загальний підсумок із кредиту рахунка в журналі порівнюють з підсумками кореспондуючих із дебету рахунків.

Після закінчення місяця журнали і допоміжні відомості до них підписують працівники бухгалтерії, що склали їх, і головний бухгалтер. Місячні обороти журналів переносять у Головну книгу, про що роблять відповідні позначки.

Головна книга призначена для щомісячного узагальнення даних поточного обліку журналів, перевірки правильності облікових записів і складання балансу. Для кожного синтетичного рахунка в Головній книзі відводять окрему сторінку, а для запису місячних оборотів журналів – окремий рядок. Кредитові обороти журналів у Головну книгу переносять загальним підсумком (оскільки розгорнуто за кореспондуючими рахунками вони відображаються у журналі); дебетові обороти записують окремими сумами із різних журналів (щоб показати кореспонденцію дебетового обороту). Так, журнали і Головна книга взаємно доповнюють одне одного і дають розгорнуту кореспонденцію з дебету і кредиту кожного синтетичного рахунка (рис. 17).

Наприкінці місяця з кожного синтетичного рахунка Головної книги виводять залишок (сальдо), який записується в окрему графу. За даними Головної книги складають бухгалтерський баланс. Складати оборотну відомість за синтетичними рахунками при цій формі обліку немає потреби.

Переваги журнальної форми бухгалтерського обліку:

- скорочується обсяг облікової роботи і підвищується якість облікової інформації, що досягається усуненням проміжних облікових ланок (зокрема складання меморіальних ордерів та їх реєстрації); уникнення багаторазовості і дублювання записів в облікові реєстри;
- суворо регламентується порядок ведення обліку, що зумовлено наявністю у журналах-ордерах заздалегідь надрукованих кореспондуючих рахунків і позицій аналітичного обліку, у зв'язку з чим облічувана господарська операція має бути записана в певну графу, за відповідною статтею;
- завдяки наочності записів в облікових реєстрах посилюється контроль за правильністю цих записів;
- спрощується ведення аналітичного обліку на окремих рахунках завдяки об'єднанню його з синтетичним, що дає змогу уникнути відставання аналітичного обліку;
- полегшується і прискорюється складання звітності, оскільки потрібну інформацію одержують безпосередньо з облікових реєстрів, без суттєвих додаткових вибірок і розрахунків;
- створюються додаткові можливості для більш ефективного використання обчислювальної техніки, що має велике значення для підвищення оперативності обліку.

Автоматизована форма забезпечує повноту автоматизованої обробки і систематизацію облікової інформації та видачу вихідної інформації у вигляді друкованих документів і відеограм. Вихідна інформація повинна оформлятися в порядку, який забезпечує:

- достовірність, тобто безпомилкове формування облікової, контрольної і звітної інформації відповідно до методології бухгалтерського обліку і звітності;
- своєчасність;
- системність, тобто взаємозв'язок інформації хронологічного і систематичного обліку, синтетичного й аналітичного обліку, облікової і звітної інформації;
- обґрунтованість, тобто відповідність даних перевіреним і опрацьованим первинним документам;
- повноту, тобто отримання всієї облікової і звітної інформації, необхідної для обліку і контролю;
- юридичну повноцінність інформації, що формується.

Впровадження в обліковий процес комп'ютерної техніки зумовило заміну паперових носіїв інформації технічними з наданням їм, відповідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку (затверджене наказом Міністерства України від 24 травня 1995 р. № 88), юридичної чинності.

Документи і машинограми, виготовлені машинним способом, для надання їм юридичної чинності повинні відповідати вимогам стандартів і бути закодовані відповідно до затвердженої системи кодифікації. Підписи осіб, відповідальних за достовірність інформації, виконуються у вигляді пароля або іншим способом авторизації, що дає змогу однозначно ідентифікувати особу, що відобразила господарську операцію, і виключити можливість користуватися чужими кодами.

Спрощена форма бухгалтерського обліку на малих підприємствах. Організація бухгалтерського обліку господарських операцій на малих підприємствах ґрунтується на єдиних методологічних засадах, встановлених Законом України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні".

Малі підприємства можуть самостійно обирати форму бухгалтерського обліку залежно від потреб свого виробництва, його складності та чисельності працівників. Так, для підприємств, які функціонують у матеріальній сфері виробництва, рекомендується використовувати реєстри журнальної форми бухгалтерського обліку. Підприємства

громадського харчування і торгівлі використовують реєстри спрощеної форми бухгалтерського обліку.

Міністерство фінансів України у Вказівках про склад та порядок заповнення облікових реєстрів малими підприємствами, затверджених наказом від 31.05.96 № 112, передбачило застосування спрощеної форми бухгалтерського обліку малими підприємствами з простим технологічним процесом виробництва продукції (виконання робіт, послуг), які здійснюють за місяць не більш як 300 господарських операцій. При організації обліку за спрощеною формою мале підприємство на підставі Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій складає робочий план рахунків із скороченою номенклатурою рахунків, що дає змогу вести облік майна підприємства та його зобов'язань у реєстрах бухгалтерського обліку на основних для нього рахунках. Так, матеріали, паливо, запасні частини, малоцінні і швидкозношувані предмети обліковуються на одному рахунку „Виробничі запаси”; операції з обліку витрат, пов'язаних із виробництвом, які за типовим Планом рахунків відображаються на рахунках „Виробництво”, „Загальновиробничі витрати”, „Брак у виробництві”, „Витрати обігу”, обліковують на рахунку „Виробництво”; облік готової продукції і товарів ведуть на одному рахунку „Готова продукція”; облік дебіторської і кредиторської заборгованості, включаючи розрахунки з підзвітними особами, з працівниками з інших операцій, векселі видані та векселі одержані, ведеться на рахунку „Розрахунки з різними дебіторами і кредиторами” і т. ін.

Законом України „Про підприємства в Україні” до категорії малих підприємств віднесені діючі та новостворені підприємства (незалежно від форми власності) з чисельністю працівників у промисловості та будівництві – до 200 чоловік, у науці та науковому обслуговуванні – до 100 чоловік, в інших галузях виробничої сфери – до 50 чоловік, в галузях невиробничої сфери – до 25 чоловік, в роздрібній торгівлі – до 15 чоловік.

Спрощена форма бухгалтерського обліку може застосовуватися за:

- простою формою (без використання реєстрів обліку майна малого підприємства);
- формою бухгалтерського обліку з використанням реєстрів обліку майна малого підприємства.

Згідно з наказом Міністерства фінансів України від 31.05.96 № 112 *проста форма бухгалтерського обліку* застосовується малими підприємствами, які здійснюють за місяць не більше 100 господарських операцій, не мають виробництва продукції (робіт), пов'язаних із високими матеріальними витратами. Проте Положенням про спрощену форму бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва, затвердженим згідно з наказом Міністерства фінансів України 30.09.98 № 196, проста форма бухгалтерського обліку може застосовуватися суб'єктами малого підприємництва – юридичними особами, які за чинним законодавством самостійно обрали *спосіб оподаткування доходів за єдиним податком* (незалежно від технології та наявності виробництва продукції (робіт, послуг), його матеріальності та кількості здійснюваних за місяць господарських операцій).

При простій формі обліку реєстрація первинних облікових документів, відображення господарських операцій на рахунках, визначення собівартості продукції і фінансового результату ведуться в одному реєстрі – Книзі обліку господарських операцій за формою № К-1. Ця книга містить усі застосовувані малим підприємством рахунки, є комбінованим реєстром хронологічного і систематичного обліку, на підставі якого можна визначити наявність засобів та їхніх джерел на відповідну дату, скласти бухгалтерську звітність.

Поряд з Книгою обліку господарських операцій для обліку розрахунків із оплати праці з працівниками та бюджетом з податку на доходи фізичних осіб малі підприємства ведуть Відомість обліку заробітної плати за формою № В-8. За наявності у малого підприємства основних засобів, матеріальних цінностей, готової продукції і товарів

рекомендується для ведення обліку такого майна використовувати Відомість обліку основних засобів, нарахованих амортизаційних відрахувань (зносу) за формою № В-1 та Відомість обліку виробничих запасів, готової продукції та товарів за формою № В-2.

Форма бухгалтерського обліку з використанням (веденням) реєстрів обліку майна малого підприємства передбачає обов'язкове ведення таких облікових реєстрів:

- Відомість обліку основних засобів, нарахованих амортизаційних відрахувань (зносу) за формою № В-1;

- Відомість обліку виробничих запасів, готової продукції та товарів за формою № В-2;

- Відомість обліку грошових коштів і фондів за формою № В-4;

- Відомість обліку розрахунків та інших операцій за формою № В-5;

- Відомість обліку реалізації за формою № В-6 (оплата);

- Відомість обліку реалізації за формою № В-6 (відвантаження);

- Відомість обліку розрахунків з постачальниками за формою № В-7;

- Відомість обліку заробітної плати за формою № В-8.

Кожна відомість застосовується, як правило, для обліку розрахунків на одному з використовуваних рахунків. Сума будь-якої операції записується у двох відомостях одночасно: у першій – з дебету рахунка з наведенням шифра рахунка, який кредитується (у графі „Кореспондуючий рахунок”), а у другій – з кредиту рахунка з аналогічним записом шифра рахунка, що дебетується.

Наприкінці місяця для узагальнення даних поточного обліку і взаємної перевірки правильності записів на рахунках місячні обороти вище розглянутих відомостей переносяться у Відомість (шахову) за формою № В-9.

Бухгалтерська звітність суб'єктами малого підприємництва складається в порядку, визначеному П(С)БО 25 „Звіт суб'єкта малого підприємництва”.

9.4. Помилки в бухгалтерських записах, способи їх виявлення і виправлення

В обліковій реєстрації господарських операцій можуть виникнути помилки – від простих описок до неправильної кореспонденції рахунків. Для забезпечення достовірності показників обліку необхідно до складання звітності перевірити правильність облікових записів і виправити їх (якщо вони були). Помилки виявляють різними способами залежно від їх характеру і форми ведення бухгалтерського обліку. Обороти і залишки на аналітичних рахунках в оборотних відомостях порівнюють з даними відповідного синтетичного рахунка.

При журнальній формі записи в облікових реєстрах звіряють з даними первинних документів, що послужили підставою для записів у них. Крім того, система реєстрів журнальної форми побудована так, що дає змогу контролювати правильність облікових записів шляхом взаємної звірки підсумків окремих журналів і допоміжних відомостей. Про проведення таких перевірок бухгалтер робить відповідні відмітки і ставить свій підпис.

Одним із способів виявлення помилок є суцільна перевірка записів. Суть його полягає у тому, що всі записи в обліковому реєстрі, в якому виявлені розбіжності, послідовно звіряють з документами або іншими обліковими реєстрами, в яких відображені ті самі операції. Перевірену суму позначають знаком ”V” або крапкою (пунктують). При цьому видно, які записи уже перевірено і де ще може бути помилка.

У бухгалтерському обліку можуть траплятися помилки внаслідок неправильно складеного проведення. Такі помилки можуть бути виявлені при перегляді кореспондуючих рахунків або ознайомленні з економічним змістом відображених в обліку операцій.

Порядок виправлення помилок залежить від їх характеру і часу виявлення. Чинним Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку передбачено виправлення помилок такими способами: коректурним, "червоним сторно" (від'ємних чисел) і доповнюючих проведення.

Коректурний спосіб виправлення помилок полягає у тому, що неправильний запис закреслюється однією рисою так, щоб можна було прочитати закреслене, а зверху пишуть правильну суму (або текст). Виправлення помилки повинно бути застережено надписом "Виправлено" і підтвержене підписом: у документі – особи, що підписала документ, в обліковому реєстрі – особи, що зробила виправлення, з зазначенням дати. Цим способом користуються для виправлення описок або арифметичних помилок, допущених у документах (окрім банківських, касових і цінних паперів) або в облікових реєстрах, якщо помилка була швидко виявлена і не позначилася на підсумках облікових записів.

Якщо ж помилка пов'язана з неправильною кореспонденцією рахунків або виявлена після підбиття підсумків в облікових реєстрах, виправляти її коректурним способом не можна, тому що при закресленнях і виправленнях записів у кількох місцях реєстр набуває неохайного вигляду. Помилки такого характеру виправляють способом „червоного сторно” або доповнюючих бухгалтерських проведення.

Спосіб „червоне сторно” полягає у тому, що неправильний бухгалтерський запис роблять повторно в тій самій кореспонденції рахунків, що й помилковий запис, але червоним кольором, що означає від'ємні числа. При підбитті підсумків суми, записані червоним кольором, віднімаються. Одночасно звичайним чорнилом роблять другий запис із зазначенням правильної кореспонденції рахунків і суми. В результаті одержують правильне відображення операції в обліку.

Виправлення помилок способом „сторно” оформляють спеціальною бухгалтерською довідкою, в якій робиться посилання на номер і дату помилкового запису, що підлягає виправленню, а також документа, який послужив підставою для цього запису.

Спосіб доповнюючих проведення застосовують тоді, коли в облікових записах кореспонденцію рахунків вказано правильно, але операцію записано в меншій сумі, ніж потрібно. В цьому разі складають доповнюоче бухгалтерське проведення в тій самій кореспонденції рахунків, що й початковий запис, на різницю між правильною і зменшеною сумою операції.

Для уникнення можливого порушення тотожності показників поточного обліку і звітності після складання балансу та інших форм звітності ніякі виправлення в облікових записах за звітний період, як правило, не дозволяються. Уточнення звітних даних і виправлених помилок, що стосуються минулого звітного періоду, відображають у реєстрах наступного звітного періоду при відкритті рахунків.



Контрольні питання.

1. Що таке облікова реєстрація інформації?
2. Як поділяються облікові реєстри за зовнішнім виглядом? Їх характеристика.
3. У чому суть облікових реєстрів хронологічного і систематичного записів?
4. Які особливості реєстрів, що об'єднують аналітичний і синтетичний облік?
5. Яка будова шахової відомості?
6. У чому суть копійювальних записів?
7. Що таке форма бухгалтерського обліку?

8. Які сучасні форми бухгалтерського обліку?
9. Які форми бухгалтерського обліку характерні для суб'єктів малого підприємництва?
10. У чому суть меморіальної форми бухгалтерського обліку?
11. Переваги і недоліки журнальної форми обліку.
12. Які особливості форми Журнал-головна?
13. Необхідність ведення бухгалтерського обліку за допомогою інформаційних технологій.
14. Які види спрощеної форми бухгалтерського обліку?
15. Які є способи виправлення помилок в облікових реєстрах?



Проблемні питання.

1. Історичний розвиток форм бухгалтерського обліку.
2. В яких документах фіксують виправлення помилок методом червоного сторно?
3. Нормативне обґрунтування форми бухгалтерського обліку.
4. Коли використовується коректурний метод виправлення помилок?
5. Розкрити сутність автоматизованої форми обліку.
6. Як впливає податкове законодавство на побудову обліку на малих підприємствах?

Список використаних джерел

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 лип. 1999 р. № 996-XIV. URL: www.zakon.rada.gov.ua (дата звернення: 15.07.2021).
2. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листоп.1999 р. № 291 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text> (дата звернення 10.05.2021).
3. Національні стандарти бухгалтерського обліку. Перелік від 01 січ. 2021 р. «Національні стандарти бухгалтерського обліку». URL: <https://ips.ligazakon.net/document/MF00010> (дата звернення 15.07.2021).
4. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : підруч. / П. О. Куцик та ін. ; за заг. ред. П. О. Куцик. Львів : В-во Львівськ. торг.-екон. у-ту, 2018. 282 с.
6. Сіренко Н. М., Барищевська І. В., Щербина Ю. О. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : курс лекцій. Миколаїв : МНАУ, 2016. 132 с. URL: http://dspace.mnau.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/2134/1/BUKHALTERSKYY_OBLIK_V_U_PRAVLINNI_PIDPRYYEMSTVOM.pdf (дата звернення: 15.07.2021).
5. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. / Лаговська О. А., Легенчук С. Ф., Кузь В. І., Кучер С. В. Житомир: ЖДТУ, 2017. 416 с.
7. Бухгалтерський облік. Загальна теорія : бібліогр. покажчик Інтернет-ресурсів / Східноєвроп. нац. ун-т ім. Лесі Українки, Бібліотека ; уклад. Л. Дейнека ; упоряд. М. Б. Кулинич. Електрон. Текст. Дані. Луцьк, 2019. 112 назв. URL: <http://esnuir.eunu.edu.ua/handle/123456789/16079> (дата звернення: 14.04.2020).
8. Кулинич М. Б., Сафарова А. Т. Бухгалтерський облік : навч. посіб. для студ. усіх форм навч. Луцьк : Вежа-друк. 2017. 362 с.
9. Сльозко Т. М. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень : теорія і практика : монографія. Київ : ЦУЛ, 2017. 304 с. URL: http://library.tneu.edu.ua/images/stories/zmist/2018/літб/Бухгалтерський_облік.pdf (дата звернення: 05.06.2021).
10. Ometsinska I. Role of accounting in social activity of enterprise (Роль обліку в соціальній діяльності підприємства). Conceptual approach to reforming of the national accounting system : monograph. Z.-M. V. Zadorozhnyi [At al.]. Kindle Publishing, Box 81226 Seattle, WA 98108-1226, The USA, 2017. P. 45–54. URL: http://library.tneu.edu.ua/images/stories/praci_vukladachiv/%D0%A4%D0%B0%D0%BA%D1%83%D0%BB%D1%8C%D1%82%D0%B5%D1%82%20%D0%9E%D0%90/%D0%9A%D0%9E%D (дата звернення: 15.08.2021).
11. CONCEPTUAL APPROACH TO REFORMING OF THE NATIONAL ACCOUNTING SYSTEM : monograph. Z.-M. V. Zadorozhnyi, Doctor of Economic Sciences, Professor, [Et al.]. Kindle Publishing, Box 81226 Seattle, WA 98108-1226, The USA, 2017. 236 p. URL : <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/26750/1/Conceptual%20approach%20to%20reforming%20of%20the%20national%20accounting%20system.pdf> (дата звернення: 15.08.2021).
12. EXECUTIVE PROGRAMME COST AND MANAGEMENT ACCOUNTING. URL :https://www.icsi.edu/media/webmodules/publications/FULL_BOOK_PP-CMA-2017-JULY_4.pdf (дата звернення: 20.08.2021).
13. Paul D. Kimmel PhD, Jerry J. Weygandt PhD, Donald E. Kieso PhD, Accounting tools for business decision making. URL <https://www.just.edu.jo/~mqais/CIS252/Accounting.pdf> (дата звернення: 20.08.2021).

УІІ. Рекомендована література та інтернет-ресурси

1. Закон України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р., № 996 XIV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. Режим доступу : www.zakon.rada.gov.ua
2. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (зі змінами та доповненнями). Інструкція про застосування. К. : КНТ, 2009. – 144 с.
3. Національні стандарти бухгалтерського обліку. Спецвипуск. *Все про бухгалтерський облік*. 2009. № 10, 15.
4. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджено Міністерством фінансів України від 24.05.1995 р. № 88 [Електронний ресурс]. Режим доступу : www.liga.net.
5. Бухгалтерський облік 1. Практичні рішення: конспект лекцій в схемах і таблицях: Навчальний посібник. Київ: ТОВ «Видавництво «Консультант», 2017. 66 с.
6. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік : підруч. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. 480 с.
7. Бухгалтерський облік. Осмятченко В. О., Тесленко Т. І., Герасименко О. М., Титенко Л. В., Скоробагач А. Є., Вавілов В. В. Київ : Простобук, 2017. 552 с.
8. Верига Ю.А. Бухгалтерський облік: навч. посіб. К. : Центр навчальної і практичної літератури, 2019. 520 с.
9. Плиса В.Й. Бухгалтерський облік: навчальний посібник. К. : Каравела, 2019. 560 с.
10. Кулинич М. Б. Сафарова А. Т. Бухгалтерський облік : навч. посіб. для студ. усіх форм навч. Луцьк : Вежа-друк. 2017. 362 с. (Затверджено Вченою радою Університету. Протокол № 9 від 21.05.2017)
11. What Are The Different Sources Of Theory In Accounting Research
<https://statswork.com/blog/what-are-the-different-sources-of-theory-in-accounting-research/>
Alicia Tuovila. Accounting Theory . 2021. <https://www.investopedia.com/terms/a/accounting-theory.asp>

Навчальне видання

Автор: Кулинич Мирослава Богданівна

Конспект лекцій

Бухгалтерський облік. Загальна теорія

Друкується в авторській редакції

Підп. до друку __.__.2021. Формат 60x84/16. Папір офс.
Гарн. Таймс New Roman. Ум. друк. арк.3,15
Тираж 50 прим.