

МІНІСТЕРСТВО ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ

Харківський національний університет внутрішніх справ

кафедра соціальних та економічних дисциплін, факультет № 2

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

**з навчальної дисципліни «БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК»
обов'язкових компонент
освітньої програми першого (бакалаврського) рівня вищої освіти
071 Облік і оподаткування (облікова аналітика)**

Харків 2023

ЗАТВЕРДЖЕНО

Науково-методичною радою
Харківського національного
університету внутрішніх справ
Протокол від 29.08.2023 р. № 7

СХВАЛЕНО

Вченою радою факультету № 2
Протокол від 29.08.2023 р. № 7

ПОГОДЖЕНО

Секцією Науково-методичної ради
ХНУВС з гуманітарних та
соціально-економічних дисциплін
Протокол від 29.08.2023 р. № 7

Розглянуто на засіданні кафедри соціальних та економічних
дисциплін
(протокол від 29.08.2023 р. № 7).

Розробники:

Завідувач кафедри соціальних та економічних дисциплін, кандидат
економічних наук, доцент Ткаченко С.О.
Доцент кафедри соціальних та економічних дисциплін, доктор економічних
наук, професор Сєвідова І.О.

Рецензенти:

1. Завідувач кафедри адміністративного права та процесу факультету № 1
ХНУВС, д.ю.н., професор Салманова О.Ю.
2. Професор кафедри фінансів факультету обліку і фінансів Харківського
біотехнологічного університету, д.е.н., професор Олійник О.В.

Рекомендована література

Основна

1. Правдюк Н.Л., Коваль Л.В., Коваль О.В. Облікова політика підприємств: навчальний посібник / Н. Л. Правдюк, Л. В. Коваль, О. В. Коваль. Київ:, «Центр учбової літератури», 2020. 647 с. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://repository.vsau.org/getfile.php/24655.pdf>
2. Облік і звітність : теоретичні та практичні аспекти. Практичний посібник для розпорядників бюджетних коштів/ Logica-project, 2020. 284 с. [Електронний ресурс]. Режим доступу: https://decentralization.gov.ua/uploads/library/file/576/Практичний_посібник_Облік_і_звітність.pdf
3. Навчальний посібник із дисципліни «Бухгалтерський облік» для студентів спеціальності 071 «Облік і оподаткування галузі знань 07 «Управління і адміністрування розробники Н.С. Акімова, О.О. Говоруха, Л.О. Кирильєва, Т. О. Євлаш. – Х. : ХДУХТ, 2019. – 182 с. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://dspace.luguniv.edu.ua/xmlui/bitstream/handle/123456789/7177/43.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
4. Облік, оподаткування та аудит : навч. посіб. / В.Я. Плаксієнко, Ю.А. Верига, В.А. Кулик, Є.А. Карпенко. К. : ЦУЛ, 2019. 509 с. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://dspace.pdaa.edu.ua:8080/bitstream/123456789/8577/1/Кулик%20ПІДРУЧНИК.pdf>
5. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник / В. М. Соболев, І. А. Косата, Т. В. Розіт тощо; за ред. В. М. Соболева. – Х.: ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2018. – 222 с. [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://dspace.univer.kharkov.ua/bitstream/123456789/14546/2/Бухгалтерський%20облік_Навч%20посібник_2018.pdf
6. Жадько К. С., Олійник Л. Ш., Семенюта В. В. Бухгалтерський облік: ділові ігри, ситуаційні вправи, тести : практикум. Дніпро : УМСФ. 2018. 100 с. [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://biblio.umsf.dp.ua/jspui/bitstream/123456789/2803/1/Жадько_Практикум_Бухоблік.pdf
7. Бухгалтерський облік : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь [та ін.]. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. 460 с. [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://dspace.wunu.edu.ua/jspui/bitstream/316497/32864/1/Byh_Oblik-2018%20%281%29.pdf
8. Фінансова звітність за П(С)БО: навчально-методичний посібник / Ю.С. Глушач. Х. : ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2018. 88 с. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://dspace.univer.kharkov.ua/bitstream/123456789/14243/2/Навчально-методичний%20посібник-18-Звітність%20підприємств.pdf>
9. Бухгалтерський облік (загальна теорія : навч. посіб. / С.А. Бурлан, Н.В. Каткова. Миколаїв : Вид-во ЧНУ ім. Петра Могили, 2018. 272 с. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://financial.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2018/09/Burlan-S.-A.-Bukhhaletskyu-oblik-zahal-na-teoriia.pdf>

Допоміжна

1. Слюсаренко В.Є. Практикум з бухгалтерського обліку. ОЛДІ-ПЛЮС. 2021. 500 с.
2. Ткаченко Н.М. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. 2-ге вид., доп. і перероб. К. : Алерта, 2020. 192 с.
3. Завгородній А.Г. Бухгалтерський облік. Основи теорії та практики : підручник / А.Г. Завгородній, Г.О. Партин, Л.М. Пилипенко, Т.І. Партин. 4-те вид., доопр. І доп. Львів : Вид-во Львівської політехніки, 2018. 280 с.

4. Карпенко Н. Г. Звітність бюджетних установ / Карпенко Н. Г., Дорогань-Писаренко Л. О., Аранчій Я. С., Ліпський Р. В. (вид. 2-е доп. та перер.) Полтава : РВВ ПДАА, 2018. 262 с. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://dspace.pdaa.edu.ua:8080/bitstream/123456789/1464/1/Звітність%20бюджетних%20установ.pdf>

5. Бухгалтерський облік: у схемах і таблицях: навч. посібник / [Зінченко О.В., Радіонова Н.Й., Хаустова Є.Б. та ін.]; під заг. ред. М. І. Скрипник. – Київ: «Центр учбової літератури», 2017. – 340 с. [Електронний ресурс]. Режим доступу: https://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/8836/1/20180207_Skrypyk_NP.pdf

6. Бухгалтерський облік (загальна теорія): конспект лекцій в схемах і таблицях : навчальний посібник / Н.М. Малюга, В.М. Пархоменко. Київ : ТОВ «Видавництво «Консультант», 2017. 66 с.

7. Скоробогатова, Наталя Євгенівна. Бухгалтерський облік [Текст] : навч. посіб. для студентів, які навчаються за спец. "Економіка" / Н. Є. Скоробогатова ; Нац. техн. ун-т України "Київ. політехн. ін-т ім. Ігоря Сікорського". - Київ : КПП ім. Ігоря Сікорського : Політехніка, 2017. - 247 с. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://ied.kpi.ua/wp-content/uploads/2015/10/Бухгалтерський-облік.pdf>

8. 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.

9. Ужва А.М. Судово-бухгалтерська експертиза. Навчальний посібник. Миколаївський національний університет імені .О.Сухомлинського. Миколаїв 2019. 228 с.

10. Навчальний посібник у структурно-логічних схемах з дисципліни «Судово-бухгалтерська» для студентів денної та заочної форми навчання спеціальності: «Облік і податкування» / укладачі: Топоркова О.В., Акімова Н.С. Х. : ХДУХТ, 2018. 393с.

Інформаційні ресурси в Інтернеті

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.

2. Постанова КМУ від 28 лютого 2000 р. № 419 «Про затвердження порядку подання фінансової звітності» [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-п#Text>.

3. Наказ МФУ від 07.02.2013 р. № 73 «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1» [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE22868.html.

4. Наказ МФУ від 28.03.2013 № 433 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності» [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text>.

5. Господарський кодекс України [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/436-15#Text>

6. Закон України «Про господарські товариства» [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1576-12#Text>

7. Закон України “Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань” [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/755-15#Text>

8. Бухгалтерський сервіс «ІНТЕРАКТИВНА БУХГАЛТЕРІЯ»: Жива бухгалтерська книга [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://interbuh.com.ua/ua/documents/buhbook>

9. Бухгалтерський облік для початківців: Prometheus [Електронний ресурс]. Режим доступу: https://courses.prometheus.org.ua/courses/EY/ACC102/2017_T1/about Основи бухобліку: «Дебет-Кредит» - сервіси для бухгалтера Режим доступу: https://services.dtkr.ua/tematic_roz/tematic_roz/51

Тема 1

План лекції

- 1.1. Господарський облік, його суть і значення
- 1.2. Вимірники, що застосовуються в обліку
- 1.3. Види господарського обліку
- 1.4. Бухгалтерський облік, його мета, принципи і завдання
- 1.5. Предмет і об'єкти бухгалтерського обліку
- 1.6. Класифікація господарських засобів і джерел їх формування

1.1. Господарський облік, його суть і значення

Історія господарського обліку нараховує понад 6000 років. Його поява пов'язана з господарською діяльністю. Матеріальне виробництво є основою суспільного життя і розвитку людського суспільства. Щоб існувати, люди насамперед повинні їсти, пити, мати житло й одягатися, а щоб мати ці матеріальні блага, необхідно їх виробляти, тобто здійснювати матеріальне виробництво. Для управління процесом виробництва матеріальних благ потрібно знати, скільки їх було вироблено, скільки спожито і скільки їх є в наявності, тобто мати певні відомості про об'єкт управління для прийняття рішень і їх виконання. Такі відомості дістають шляхом систематичного спостереження, вимірювання та реєстрації фактів і явищ господарської діяльності, даючи їм кількісну і якісну характеристику.

Господарський облік – це система організованого спостереження, кількісного відображення і якісної характеристики господарських процесів з метою контролю за їх розвитком і управління ними. Облік виник в процесі матеріального виробництва на певній стадії розвитку людства, і господарська діяльність сприяла його широкому розповсюдженню. На найнижчих ступенях розвитку людського суспільства функції обліку були примітивними, охоплювали невелике коло операцій, пов'язаних з обліком вироблених продуктів, які фіксувались у вигляді зарубок на дереві, записах на папірусі, глиняних дошках і т.д. У процесі історичного розвитку

людського суспільства господарський облік ускладнювався, підвищувались його значення і роль. Зміст та обсяг економічної інформації змінювались разом із зміною продуктивних сил і виробничих відносин, пристосовуючись до вимог кожного нового суспільного ладу. Проте в матеріальному виробництві, яке характерне для всіх суспільно-економічних формацій, виникає необхідність постійного контролю за усіма його процесами, що можливо тільки у разі кількісного його відображення. Таке кількісне відображення дає можливість вивчити ці процеси, контролювати за ними, бачити результати і робити висновки про правильність їх здійснення і впливати на них, вести облік діяльності господарюючого суб'єкта. Облік є основою основ підприємства будь-якої форми власності і держави в цілому. Він є цінним інструментом, який дозволяє менеджерам приймати правильні і зважені рішення. Облік дає відповіді на багато питань: – яку продукцію краще випускати і кому її збувати; – купувати необхідні для випуску продукції сировину і матеріали чи вигідніше налагодити їх власне виробництво; – яку ціну може встановити підприємство на свою продукцію; – якщо збільшити випуск продукції, то який це буде мати ефект, як це відобразиться на собівартості продукції і її рентабельності; – скільки коштів необхідно мати в банку, щоб своєчасно проводити розрахунки.

Вирішення цих та інших подібних питань базується на інформації, яку забезпечує облік. Та й взагалі, не можна прийняти важливого рішення в бізнесі, якщо воно не підкріплюється даними обліку. Тому не дивно, що облік називають «мовою бізнесу». Одержання достовірної облікової інформації дозволяє об'єктивно оцінити ринкову ситуацію і на цій основі визначити оптимальні обсяги виробництва і організувати збут продукції на вигідних умовах із забезпеченням нормального фінансового результату. Для успішного використання обліку в управлінні національною економікою необхідно, щоб він відповідав таким вимогам: – можливість зіставлення показників бізнес-плану і обліку; – достовірність облікових даних; –

оперативність обліку, його повнота і простота; – раціональність і економічність обліку.

1.2. Вимірники, що застосовуються в обліку

Для безперервного спостереження, вимірювання і відображення господарських фактів, явищ чи процесів в господарському обліку використовуються натуральні, трудові і грошовий вимірники. Натуральні вимірники відображають господарські засоби і процеси в натуральному виразі, тобто за даними виміру, зважування та перерахунку (гектари, центнери, штуки і т.д.). Вони мають важливе значення для контролю за виконанням виробничої програми й збереження власності підприємства, для здійснення оперативного управління господарською діяльністю. Без натуральних вимірників не можна скласти бізнес-плану, здійснювати контроль за його виконанням. Але натуральні вимірники можна застосовувати для обліку тільки однорідних господарських засобів. Трудові вимірники використовують для визначення кількості затраченої праці на створення готового продукту, їх вимірюють в одиницях часу (днях, робочих змінах, годинах). За допомогою трудових вимірників в поєднанні з натуральними встановлюють і контролюють норми виробітку, визначають продуктивність праці, контролюють використання робочого часу і фонду заробітної плати. Грошовий вимірник на відміну від натуральних і трудових використовується для узагальненого відображення засобів підприємства, джерел їх утворення, господарських процесів і результатів діяльності в єдиному грошовому виразі – гривнях і копійках. За його допомогою обчислюють загальний розмір засобів праці, виробничих запасів, собівартість продукції, виробленої на підприємстві. Грошовим вимірником користуються при плануванні та обліку процесів виробництва й обігу, визначенні результатів діяльності, рентабельності виробництва, а також в розрахункових і кредитних відносинах між підприємствами, організаціями та установами, юридичними і фізичними особами. Застосування в обліку всіх трьох видів вимірників дає змогу повніше відображати облічувані об'єкти, отримувати

узагальнену інформацію щодо діяльності як окремого підприємства, так і національної економіки в цілому.

1.3. Види господарського обліку

Для відображення господарської діяльності підприємств, забезпечення їх своєчасною та повною інформацією про хід і результати виконання бізнес-планів, оцінки результатів роботи в цілому, використовують три види обліку: 1) оперативний; 2) статистичний; 3) бухгалтерський. Оперативний облік застосовується для спостереження і контролю за окремими операціями і господарськими процесами (ходом сівби, строками збирання врожаю, заготівлею кормів, реалізацією продукції та ін.). У цьому обліку переважають натуральні і трудові вимірники. Характерною рисою оперативного обліку є терміновість одержання інформації про події, що відбулись. Він дає можливість швидко отримати необхідні дані для найбільш ефективного управління роботою підприємства та його структурних підрозділів, своєчасно виявити будь-які недоліки в роботі. Особливо зростає роль оперативного обліку в сучасних умовах господарювання, коли необхідно знати ринкову ситуацію, розбиратись в бізнесових справах, швидко і безпомилково приймати правильні рішення.

Статистичний облік вивчає і контролює масові явища і процеси. Цей облік може бути як суцільним, так і вибіркоvim. Водночас предметом статистичного обліку є не тільки вивчення процесів виробництва та його обігу, а й інших суспільних явищ: показників кількості і складу населення, матеріального добробуту народу, культури, науки, охорони здоров'я, діяльності державних установ і громадських організацій. При цьому статистика вивчає кількісну сторону масових суспільних явищ і процесів у нерозривному зв'язку є їх якісним змістом і виявляє закономірності їхнього розвитку. Вона використовує властиві їй способи дослідження (масові спостереження, групування, відносні і середні величини, індекси та ін.). Дані статистики використовують не тільки для поточного планування, а й для

складання перспективних планів і прогнозів розвитку різних галузей національної економіки, встановлення між ними співвідношень.

Бухгалтерський облік являє собою процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Він охоплює всі засоби господарства і джерела їх утворення, всі господарські процеси й результати діяльності. Важливою особливістю бухгалтерського обліку є те, що господарські явища, облічені в натуральних і трудових вимірниках, узагальнюються обов'язково у грошовому вимірнику. Бухгалтерський облік відображає господарські операції систематично і забезпечує суцільне та безперервне спостереження. На кожную господарську операцію складається обов'язково конкретний документ. До основних ознак бухгалтерського обліку належать: юридична доказовість, безперервність, вартісне вимірювання, двоїсте (подвійне) відображення стану та змін господарських явищ та процесів.

Отже, бухгалтерський облік – це система безперервного, суцільного, документально обґрунтованого і взаємопов'язаного відображення господарських засобів, джерел їх утворення і процесів, узагальнених у грошовому виразі для контролю за діяльністю господарського суб'єкта та прийняття управлінських рішень. Виходячи з цього, бухгалтерський облік виконує інформаційну, контрольну і управлінську функції. Інформаційна функція бухгалтерського обліку полягає в одержанні фактичної інформації про господарську діяльність. Одночасно працівники обліку здійснюють і функцію контролю за роботою підприємства з метою ефективного використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Це, в свою чергу, дає можливість менеджерам активно впливати на економічні процеси та приймати оптимальні управлінські рішення. В умовах ринку для ефективного функціонування бізнесу важливого значення набуває внутрішньогосподарський облік, як підсистема бухгалтерського обліку. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система обробки та

підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління.

1.4. Бухгалтерський облік, його мета, принципи і завдання

Метою ведення бухгалтерського обліку є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. Для забезпечення поставленої мети бухгалтерський облік повинен відповідати таким основним принципам: – обачності – застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства. Облік повинен забезпечити достовірність оцінки його об'єктів: засобів і джерел їх утворення, господарських процесів і результатів діяльності; – повного висвітлення – облік має охоплювати всі сторони господарської діяльності, забезпечуючи необхідну інформацію як для контролю, так і для оперативного управління діяльністю підприємства; – автономності – кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників. При цьому особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у бухгалтерському обліку підприємства; – послідовності – постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності; – безперервності – оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі. У бухгалтерському обліку господарські операції відображаються систематично в міру їх здійснення, чим забезпечується суцільне і безперервне спостереження і контроль за господарською діяльністю; – превалювання сутності над формою – операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми. Це означає, що господарські операції відображаються в обліку виходячи з їх

економічного змісту; – нарахування та відповідності доходів і витрат – для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Це дозволяє визначити фінансовий результат звітного періоду шляхом порівняння доходів звітного періоду з витратами цього ж періоду; – історичної (фактичної) собівартості – пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво і придбання; – єдиного грошового вимірника – вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його обліку здійснюється в єдиній грошовій одиниці. Це дає можливість узагальнити засоби (майно) підприємства, джерела їх формування, господарські процеси і результати діяльності в єдиному грошовому вимірнику, яким є національна валюта України; – періодичності – можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою ведення обліку і складання фінансової звітності. Такими періодами можуть бути: місяць (або інші проміжки часу), квартал, півріччя, рік. Виходячи з поставленої мети і принципів, головними завданнями бухгалтерського обліку є: – забезпечення контролю за виконанням зобов'язань, наявністю і рухом майна, використанням матеріальних і фінансових ресурсів відповідно до затверджених нормативів і кошторисів; – запобігання негативним явищам у фінансово-господарській діяльності, виявлення і мобілізація внутрішньогосподарських резервів; – формування повної, достовірної інформації про господарські процеси і результати діяльності підприємства, необхідної для оперативного керівництва та управління, а також для її використання інвесторами, постачальниками, покупцями, кредиторами, фінансовими, податковими, статистичними і банківськими установами та іншими зацікавленими органами й організаціями.

1.5. Предмет і об'єкти бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік, як і будь-яка інша наука, має свій предмет і метод. Предметом бухгалтерського обліку є процеси виробництва, розподілу, обміну і невиробничого споживання продукту, господарські засоби і джерела їх утворення, які беруть участь у цих процесах, а також розрахунково-кредитні відносини, що склались при цьому. Для здійснення господарської діяльності кожне підприємство повинно мати у своєму розпорядженні необхідні засоби (будівлі, машини, устаткування, матеріали, кошти) сформовані за рахунок певних джерел. Контроль за наявністю і рухом, а також їх доцільним використанням здійснюється за допомогою бухгалтерського обліку. Відповідно засоби, що перебувають у розпорядженні суб'єкта господарської діяльності, і джерела їх утворення є об'єктами бухгалтерського обліку і входять в зміст його предмета. Процес розширеного відтворення відбувається на основі єдності виробництва, розподілу, обміну і споживання. Бухгалтерський облік відображає матеріальні, трудові і фінансові витрати на виробництво продукту. Таким чином, вироблений продукт і витрати на його виробництво є об'єктом бухгалтерського обліку і становлять його зміст. Створений у процесі виробництва продукт підлягає розподілу: одна частина його йде на відшкодування матеріальних витрат, а друга – для особистого споживання, створення загальнодержавних фондів споживання, нагромаджень. Розподіл сукупного продукту контролюється обліком.

Отже, процес розподілу сукупного продукту є об'єктом обліку і входить в його зміст. Виробництво і розподіл сукупного продукту обумовлюють процес обміну, який здійснюється шляхом купівлі-продажу. Товарногрошовий обіг зумовлює різні розрахунки між підприємствами, організаціями, установами, фізичними і юридичними особами, які контролюються бухгалтерським обліком.

1.6. Класифікація господарських засобів і джерел їх формування

Щоб правильно організувати діяльність підприємства, треба знати, які засоби воно має, де ці засоби розміщені, а також за рахунок яких джерел вони утворені і для чого призначені. Відповідь на це питання дає науково обґрунтована класифікація засобів. Групування господарських засобів здійснюють за такими ознаками:

- 1) за складом і розміщенням;
- 2) за функціональною роллю в процесі відтворення;

3) за джерелами їх утворення і цільовим призначенням. За складом та розміщенням засоби підприємства поділяють на засоби виробництва, засоби у сфері обігу, засоби невиробничої сфери, вилучені засоби і нематеріальні засоби. Засоби виробництва поділяють на засоби праці і предмети праці. До засобів праці відносять земельні ділянки, будівлі, споруди, машини, устаткування, транспортні засоби, господарський інвентар, довгострокові біологічні активи (багаторічні насадження, робочі і продуктивні тварини), інші необоротні матеріальні засоби. Засоби праці беруть участь у процесі виробництва тривалий час, поступово зношуються і частинами переносять свою вартість на вартість виготовленого продукту. До предметів праці відносять сировину, матеріали, напівфабрикати, паливо, запасні частини, поточні біологічні активи (посіви культур, тварини на вирощуванні і відгодівлі), незавершене виробництво та ін. Предмети праці повністю переносять свою вартість на виготовлену продукцію протягом одного циклу. До засобів сфери обігу відносять предмети обігу, кошти, кошти в розрахунках і засоби, що обслуговують сферу обігу.

Предмети обігу – це товари або готова продукція, яка призначена для реалізації. Продукція може знаходитись на складі підприємства, або бути відвантаженою покупцям. Кошти необхідні підприємству для нормальної господарської діяльності. Вони зберігаються в банку на поточному, валютному чи інших рахунках суб'єкта господарювання. Земельні ділянки і капітальні витрати на поліпшення земель Будівлі і споруди Машини та

обладнання Транспортні засоби Інструменти, прилади та інвентар
Довгострокові біологічні активи (рослинництва і тваринництва) Інші
необоротні матеріальні засоби Предмети праці Сировина й основні матеріали
Допоміжні матеріали, напівфабрикати Паливо, запасні частини та ін. Поточні
біологічні активи Малоцінні та швидкозношувані предмети Незавершене
виробництво Продукція, призначена для реалізації Продукція відвантажена
Засоби праці Предмети обігу Кошти Будівлі, обладнання та інвентар
торговоскладського призначення Засоби, що обслуговують сферу обігу
Покупці і замовники Підзвітні особи Інші дебітори Кошти в розрахунках
Готівка Рахунки в банках Інші кошти Вартість прав користування землею,
водою, іншими природними ресурсами та ін. Податок на прибуток
Відрахування у резервні фонди (капітал) і фонди цільового призначення Інші
вилучені засоби Збитки Будівлі, обладнання та інвентар житлового та
культурно-побутового призначення Засоби виробництва Засоби у сфері обігу
Засоби невиробничої сфери Нематеріальні засоби (активи) Вилучені засоби
Господарські засоби. Мінімальна сума грошей, необхідна для невідкладних
потреб або виплати заробітної плати, з банківського рахунку надходить у
касу. Кошти в розрахунках (дебіторська заборгованість) – це борги інших
організацій і осіб даному підприємству. Сюди входять борги покупців, видані
суми своїм працівникам під звіт (підзвітним особам) на різні витрати,
заборгованість інших дебіторів. До засобів, що обслуговують сферу обігу,
відносять будівлі товарних складів, устаткування, холодильні агрегати,
господарський інвентар, інші засоби, що використовують в процесі збуту
продукції. Засобами невиробничої сфери є засоби, що не беруть
безпосередньої участі в процесі виробництва, а використовуються для
житлового і культурно-побутового обслуговування працівників
підприємства. Сюди відносять будівлі культурно-побутового призначення,
житлового господарства, заклади охорони здоров'я, культури, освіти й інших
галузей невиробничої сфери, а також все обладнання й інвентар, що
належить цій сфері. Вилучені засоби (кошти) – це такі засоби, які

вилучаються з обороту підприємства, але протягом певного періоду обліковуються на його балансі, або втрачені кошти. До цих засобів належать: податок на прибуток, авансові відрахування від прибутку у резервні фонди (капітал) і фонди цільового призначення, інші платежі і відрахування. До втрачених коштів відносять збитки. До нематеріальних засобів (активів) належать придбані підприємством права на користування землею, водою, іншими природними ресурсами, промисловими зразками, товарними знаками, об'єктами інтелектуальної власності та інші аналогічні майнові права. За функціональною роллю в процесі відтворення господарські засоби підприємства поділяють на необоротні і оборотні засоби (активи). До необоротних засобів відносять основні засоби і інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, довгострокові фінансові і капітальні інвестиції, довгострокові біологічні активи, довгострокову дебіторську заборгованість, інші необоротні засоби (активи). Очікуваний строк корисного використання основних засобів і інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік). Довгострокові фінансові і капітальні інвестиції проводяться на період більше одного року. До довгострокових біологічних активів відносять активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та додаткові біологічні активи протягом періоду, що перевищує 12 місяців та біологічні активи, що створюються протягом періоду, більшого ніж один рік, за винятком тварин на вирощуванні і відгодівлі. Довгострокова дебіторська заборгованість – це така заборгованість, Необоротні засоби Оборотні засоби Основні засоби Інші необоротні матеріальні засоби (активи) Нематеріальні активи Довгострокові фінансові і капітальні інвестиції Довгострокові біологічні активи Довгострокова дебіторська заборгованість Інші необоротні засоби (активи) Виробничі запаси Поточні біологічні активи Малоцінні та швидкозношувані предмети Незавершене виробництво Напівфабрикати Готова продукція і товари Кошти в касі і на рахунках в банках, інші кошти Поточні фінансові інвестиції Поточна дебіторська заборгованість Інші

оборотні засоби (активи) Господарські засоби. Класифікація господарських засобів за їх функціональною роллю в процесі відтворення отримання якої очікується підприємством після 12 місяців з дати балансу.

До оборотних засобів відносять виробничі запаси, поточні біологічні активи, малоцінні та швидкозношувані предмети, незавершене виробництво, напівфабрикати, готову продукцію і товари, кошти в касі, на рахунках в банках і інші кошти, поточні фінансові інвестиції і поточну дебіторську заборгованість та інші оборотні засоби (активи). Господарські засоби підприємства формуються за рахунок певних джерел, які поділяють на два види: джерела власних і джерела залучених засобів. Джерелами власних засобів є власний капітал, резерви (забезпечення майбутніх витрат і платежів), цільове фінансування і цільові надходження, прибуток. Важливою складовою власного капіталу є статутний і інший зареєстрований капітал, пайовий капітал, а також внески до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу. Основні і оборотні засоби, що надані підприємству у момент його створення згідно статуту, називаються статутним капіталом. На відміну від майна державних підприємств, власником яких залишається держава, засоби товариств, кооперативів, приватних підприємств є власністю окремих колективів чи фізичних осіб. Сукупність вкладів (у громовому виразі) учасників (власників) у майно при створенні підприємства для забезпечення його діяльності зазначається у статуті, а тому називається статутним капіталом. Основним джерелом збільшення статутного капіталу є внески учасників. Пайовий капітал – це сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товариствах для здійснення його господарсько-фінансової діяльності. Пайовий капітал включає суми внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлобудівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств. Суми статутного і пайового капіталу передбачені установчими документами підприємства. Зареєстрований (пайовий) капітал Капітал в дооцінках, Додатковий капітал, Резервний капітал, Резерви (забезпечення

майбутніх витрат і платежів), Забезпечення виплат відпусток, Додаткове пенсійне забезпечення, Забезпечення гарантійних зобов'язань, Резерв сумнівних боргів, Інші забезпечення і резерви Від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг Від позареалізаційної діяльності Власний капітал Прибуток Кредити банків Заборгованість працівникам з оплати праці Заборгованість перед бюджетом Заборгованість перед органами соціального страхування, пенсійним фондом та ін. Зобов'язання по розподілу суспільного продукту Заборгованість постачальникам і підрядникам Заборгованість іншим кредиторам Кредиторська заборгованість Довгострокові кредити Короткострокові кредити Інші позикові кошти Джерела власних засобів Джерела залучених засобів Джерела утворення госп одарських засобів Класифікація джерел утворення господарських засобів Капітал в дооцінках містить суми дооцінки необоротних активів і фінансових інструментів, яка зменшується у разі уцінки та вибуття зазначених активів, зменшення їх корисності. В процесі господарської діяльності у підприємстві формується додатковий капітал за рахунок безоплатно одержаних необоротних засобів, емісійного доходу, накопичення курсових різниць тощо. Резервний капітал створюється підприємством відповідно до чинного законодавства та установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку і використовується для покриття збитків, непередбачених витрат і втрат тощо. Кошти, за рішенням підприємства резервовані наперед, призначаються для покриття майбутніх витрат і платежів. До них належать: забезпечення виплат відпусток, додаткове пенсійне забезпечення, резерв сумнівних боргів, виконання гарантійних зобов'язань тощо. Цільове фінансування здійснюється з різних джерел і направляється на фінансування спеціальних заходів (утримання місцевих автомобільних доріг, покращення родючості ґрунтів, боротьба із хворобами і шкідниками тварин і рослин та ін.). Кошти цільового фінансування і цільових надходжень можуть надходити як субсидії, гуманітарна допомога, асигнування з бюджету та позабюджетних фондів, цільові внески фізичних та юридичних осіб.

Прибуток – фінансовий результат, одержаний від реалізації продукції, робіт і послуг, інші позареалізаційні доходи. Прибуток від реалізації визначається як різниця між виручкою (вартістю продукції за цінами реалізації) і собівартістю реалізованої продукції. Крім власних джерел, в окремих випадках підприємству необхідно скористатись додатковими залученими джерелами. До джерел залучених засобів належать кредити банків і інші позикові кошти, зобов'язання по розрахунках з різними підприємствами, установами, організаціями та окремими особами (кредиторська заборгованість), зобов'язання по розподілу суспільного продукту. Кредити банків видаються підприємству на певні цілі з поверненням у встановлені строки і за відповідну плату. В залежності від часу, на який видається кредит, вони бувають: довгострокові і короткострокові. Інші позикові кошти підприємство одержує від різних юридичних і фізичних осіб, які також підлягають обов'язковому поверненню. Зобов'язання – заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої у майбутньому, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди. Зобов'язання ще називають кредиторською заборгованістю. Кредиторська заборгованість – заборгованість підприємства іншим організаціям, підприємствам, особам. Вона виникає в процесі господарської діяльності в результаті виникнення неоплачених боргів за одержані матеріальні цінності, виконані роботи, послуги. Подібного роду заборгованість виникає перед працівниками підприємства, які працюють щоденно, а оплату праці одержують в кінці місяця. Одночасно з нарахованою оплатою праці підприємство зобов'язане, згідно чинного законодавства, провести нарахування фінансовим органам, органам соціального страхування, пенсійному фонду та ін. Нараховані, але поки що не видані чи не погашені суми становлять зобов'язання по розподілу суспільного продукту. Між господарськими засобами і джерелами їх утворення існує тісний взаємозв'язок, який ґрунтується на рівності засобів і джерел утворення цих засобів.

Бухгалтерський облік як органічна частина єдиної системи господарського обліку ґрунтується на наукових основах діалектичного методу пізнання. Це означає, що всі господарські засоби і процеси розглядаються у безперервному русі, розвитку, єдності, взаємозв'язку і взаємообумовленості. Разом з тим бухгалтерський облік, як і кожна наука, має свої властиві тільки йому способи дослідження, що обумовлені характерними особливостями його предмета. Якщо предмет дає відповідь на питання, що вивчає бухгалтерський облік, то метод визначає способи і прийоми дослідження, за допомогою яких забезпечується вивчення предмета. Метод бухгалтерського обліку – це система способів і прийомів за допомогою яких забезпечується суцільне, безперервне і взаємопов'язане відображення і економічне узагальнення в грошовій оцінці об'єктів обліку з метою контролю за виконанням статутних вимог, ефективним використанням ресурсів підприємства і забезпечення збереження власності. Основними елементами методу бухгалтерського обліку є: документація й інвентаризація, оцінка і калькуляція, система рахунків і подвійний запис, бухгалтерський баланс і звітність. Документація – спосіб первинної реєстрації господарських операцій для забезпечення безперервного і суцільного відображення змін у складі об'єктів обліку. Правильно складений документ надає юридичної сили обліковій інформації. Інвентаризація – спосіб періодичної звірки даних бухгалтерського обліку з фактичною наявністю засобів підприємства (майна, коштів, фінансових зобов'язань). Інвентаризація є важливим способом контролю за об'єктивністю показників обліку, збереженням власності. Оцінка – спосіб грошового вимірювання господарських засобів і джерел їх утворення, господарських процесів та їх результатів. Принципи оцінки майна в Україні регламентуються законодавством і обов'язкові для підприємств усіх форм власності. Калькуляція – спосіб обчислення собівартості продукції, виконаних робіт, наданих послуг. Сума витрат визначається по кожному конкретному об'єкту обліку, що забезпечує надійний контроль за використанням матеріальних і

фінансових ресурсів. Система рахунків – спосіб відображення стану і руху господарських засобів, джерел їх утворення, господарських процесів і результатів діяльності. Подвійний запис – взаємопов’язане подвійне відображення господарських операцій на бухгалтерських рахунках. Кожна господарська операція записується два рази: один раз – на дебет одного рахунка, а другий раз – на кредит іншого взаємопов’язаного рахунка. Бухгалтерський баланс – спосіб економічного групування засобів підприємства і джерел їх утворення, що забезпечує періодичне їх порівняння (загальна вартість засобів дорівнює джерелам їх утворення). Звітність – система узагальнених і взаємопов’язаних показників, які всебічно характеризують господарську і фінансову діяльність підприємства за звітний період. Звітність завершує поточний облік. Дані балансів і звітів використовують для проведення економічного аналізу, управління й оперативного керівництва підприємством. Форми бухгалтерської звітності та порядок їх заповнення єдині для всіх підприємств (крім банків та бюджетних установ) і затверджуються Міністерством фінансів України за погодженням з Державним комітетом статистики.

Запитання для самоконтролю

1. Що таке господарський облік, його суть і значення?
2. Які вимірники застосовуються в обліку?
3. Які є види господарського обліку, їх особливості?
4. Бухгалтерський облік, його мета, принципи і завдання.
5. Що таке предмет і які об’єкти бухгалтерського обліку?
6. Як класифікують господарські засоби за складом і розміщенням?
7. Як класифікують господарські засоби за функціональною роллю в процесі відтворення?
8. Як класифікують джерела формування господарських засобів?
9. Що таке метод бухгалтерського обліку, які його складові елементи?

Тема 2

План лекції

2.1. Предмет і об'єкти бухгалтерського обліку.

2.2. Господарські засоби, джерела їх утворення, та господарські процеси.

2.3. Метод бухгалтерського обліку, характеристика його методичних прийомів (елементів) та їх взаємозв'язків.

2.1. Предмет і об'єкти бухгалтерського обліку. Предметом бухгалтерського обліку в широкому розумінні є все те, що відображається в обліку, тобто господарська діяльність. У вузькому розумінні предметом обліку виступають дії та події господарської діяльності, які трансформуються у своїй сукупності в певний стан і результати господарської діяльності. Предмет обліку обмежується рамками господарюючого суб'єкта і складається з окремих елементів, які називають об'єктами. Господарські засоби підприємства класифікують за двома ознаками:

1) складом і розміщенням;

2) джерелами утворення (формування). Під об'єктом обліку розуміють конкретний засіб (майно), джерело його утворення та їх рух у процесі розширеного відтворення.

Об'єкти обліку можна об'єднати в такі групи:

1) господарські засоби (майно);

2) джерела формування засобів; 3

) господарські процеси.

Таким чином, предметом бухгалтерського обліку є господарські засоби, джерела їх утворення, господарські процеси, що відбуваються на підприємстві, та їх результати.

2.2. Господарські засоби, джерела їх утворення, та господарські процеси.

Господарські засоби – ресурси, які є власністю підприємства, мають для нього певну цінність, та певну вартість. Вони поділяються на необоротні

та оборотні активи Необоротні активи включають: Нематеріальні активи – немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше 12 одного року для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам.

Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік). Довгострокові фінансові вкладення – фінансові вкладення з метою купівлі цінних паперів інших підприємств на період більше року. Інші необоротні активи – містять довгострокову дебіторську заборгованість, строк отримання якої очікується після 12 місяців з дати балансу, відстрочені податкові активи тощо.

Оборотні активи включають: Господарські засоби підприємства Оборотні активи – активи, які призначенні для реалізації чи споживання протягом операційного циклу або протягом 12 місяців з дати балансу Витрати майбутніх періодів – витрати, проведені в поточному або попередніх звітних періодах, що відносяться до наступних звітних періодів Необоротні активи – активи, які використовуються у виробництві протягом тривалого часу (більше року) Нематеріальні активи Основні засоби Довгострокові фінансові інвестиції Інші необоротні активи Виробничі запаси Готова продукція, товари Короткострокові фінансові інвестиції Дебіторська заборгованість Грошові кошти та їх еквіваленти Виробничі запаси – активи, які утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством (сировина, матеріали, запасні частини та інші матеріальні цінності). Готову продукцію – цінності, технологічне виробництво яких завершено. Товари – цінності, придбані для подальшої реалізації. Короткострокові фінансові інвестиції –

фінансові вкладення з метою купівлі цінних паперів на період менше одного року. Дебіторська заборгованість – сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату. Дебітори – юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певну суму грошових коштів. Грошові кошти та їх еквіваленти - готівка, кошти на рахунках в банках та депозити до запитання. Усі засоби підприємства формуються за рахунок певних джерел: власних та залучених. До власних джерел належать: власний капітал, забезпечення наступних витрат і платежів, доходи майбутніх періодів. Джерела господарських засобів. Склад джерел господарських засобів Власний капітал включає: Зареєстрований (пайовий) капітал - сума статутного й іншого зареєстрованого капіталу, пайового капіталу підприємства відповідно

Власні Залучені Забезпечення наступних витрат і платежів Власний капітал: • Зареєстрований (пайовий) капітал • Додатковий • Резервний • Прибуток нерозподілений Доходи майбутніх періодів Поточні зобов'язання • Короткострокові кредити банків • Кредиторська заборгованість за товари, роботи і послуги • Поточні зобов'язання за розрахунками Довгострокові зобов'язання • Довгострокові кредити банків • Довгострокові фінансові зобов'язання до законодавства і установчих документів, а також внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу. Додатковий капітал – виникає внаслідок дооцінки активів, безоплатно одержаних активів, емісійний дохід. Резервний капітал – сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства, для відшкодування непередбачуваних збитків. Прибуток нерозподілений – це сума прибутку, реінвестована у підприємство, або сума непокритого збитку. Забезпечення наступних витрат і платежів складається із резерву на сплату відпусток працівників, на покриття виробничих витрат з підготовки робіт у зв'язку з сезонним характером виробництва та цільове фінансування та цільові надходження на різні заходи. Доходи майбутніх періодів – це кошти, одержані підприємством у поточному або попередніх звітних періодах, але

які належать до доходів наступних періодів (орендна плата, що надійшла наперед, одержані гроші за передплату газет і журналів). До джерел залучених коштів належать зобов'язання підприємства, які з'являються в процесі здійснення господарської діяльності. Зобов'язання – заборгованість підприємства, що виникла в наслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди. До поточних зобов'язань відносяться борги, погашення яких очікується протягом року або операційного циклу. Решта зобов'язань, які не є поточними відносять до довгострокових зобов'язань.

Поточні зобов'язання за розрахунками – заборгованість за розрахунками з бюджетом, з оплати праці, з фондами соціального страхування, з учасниками за нарахованими дивідендами тощо. Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги – сума заборгованості підприємства перед постачальниками та підрядниками за матеріальні цінності, виконані роботи та одержані послуги. Довгострокові фінансові зобов'язання – довгострокові зобов'язання із залученням коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки. Довгострокові кредити банків – заборгованість підприємства банкам за отриманими кредитами, строк погашення яких перевищує 12 місяців, короткострокові кредити – строк погашення до 12 місяців. Господарські процеси Процес постачання Процес виробництва Процес реалізації (збуту)

Господарська діяльність складається з окремих процесів: постачання, виробництва, реалізації. Всі процеси взаємопов'язані, постійно змінюють один одного, що зумовлює безперервний кругообіг господарських засобів. Процес постачання – це стадія, на якій гроші перетворюються в засоби виробництва (будівлі, обладнання, машини) і ресурси праці (сировина, матеріали та ін.). Підприємство в результаті збагачується матеріальними і трудовими ресурсами. Об'єктами обліку тут є витрати на придбання матеріальних цінностей, розрахункові операції з постачальниками, тощо. Процес виробництва – це стадія поєднання засобів виробництва, придбаних в

процесі постачання, з робочою силою, на якій відбувається створення нового продукту. Виготовлений продукт доставляють до споживача. Об'єктами обліку тут є витрати (сировина, паливо, оплата праці, сума зносу засобів праці), собівартість продукції, наявність та рух готової продукції. Процес реалізації – це стадія, на якій реалізують вироблену товарну продукцію, при цьому, отримуючи кошти, які дають можливість підприємству продовжувати свою господарську діяльність. Об'єктами обліку є витрати, пов'язані з відвантаженням та реалізацією продукції, обсяг відвантаження та реалізації продукції, обчислення доходу та прибутку від реалізації продукції, розрахунки з покупцями та за зобов'язаннями з податковими та іншими органами.

2.3. Метод бухгалтерського обліку, характеристика його методичних прийомів (елементів) та їх взаємозв'язків Бухгалтерський облік, як і кожна наука, має свій метод. Для розкриття сутності бухгалтерського обліку широко використовують загальнонаукові методи: діалектичний, історичний та системний підходи, метод індукції і дедукції. Поряд із загальнонауковими 16 методами бухгалтерський облік має свої специфічні методи (прийоми), які обумовлені сутністю самого предмету, технологією обліку, завданнями та вимогами. Метод бухгалтерського обліку — це сукупність спеціальних прийомів, за допомогою яких вивчають його предмет. Облікові дані формуються за допомогою таких елементів методу: - документування; інвентаризація; оцінювання; - калькулювання; рахунки; подвійний запис; бухгалтерський баланс; - фінансова звітність. Документування - спосіб первинного спостереження і відображення господарських операцій у первинних бухгалтерських документах.

Інвентаризація - метод підтвердження достовірності даних бухгалтерського обліку, який полягає у виявленні фактичної наявності і стану залишків майна підприємства шляхом їх описування, підрахунку і оцінювання та зіставлення отриманих даних з даними бухгалтерського обліку. Метою проведення інвентаризації є приведення у відповідність

облікових даних до фактичної наявності цінностей. Оцінка - спосіб грошового вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку, сутність якого полягає в перерахунку натуральних та трудових характеристик об'єктів обліку у вартісні відповідно до встановлених пропорцій. Калькулювання - це метод обчислення собівартості виготовлення продукції, виконання робіт, надання послуг шляхом вимірювання та розподілу витрат, які належать до того чи іншого об'єкта калькулювання (виробу, процесу, замовлення тощо).

Облік кругообороту капіталу ґрунтується на трьох калькуляціях: собівартості придбання (постачання, закупки), виробничої собівартості та повної собівартості реалізованої продукції. Бухгалтерський рахунок - спосіб систематичного спостереження, поточного групування та відображення інформації про стан та зміни в складі окремих об'єктів обліку (господарських засобів, джерел їх утворення та господарських процесів). Графічно відображається у вигляді двосторонньої таблиці, ліва сторона якої називається дебет, а права -кредит. Подвійний запис - метод відображення кожної господарської операції одночасно за дебетом одного і кредитом іншого рахунку в одній і тій самій сумі. Бухгалтерський баланс - метод узагальнення даних про майно суб'єкта господарювання за видами (складом і розміщенням) і джерелами утворення в грошовому вимірі на певну дату. Фінансова звітність - метод підсумкового узагальнення і одержання системи економічних показників, що характеризують господарську діяльність підприємства за звітний період.

Метою ведення бухгалтерського обліку є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Відповідно до визначеної мети бухгалтерський облік вирішує такі завдання:

- отримання точної і своєчасної інформації про наявність і рух усіх ресурсів підприємства для забезпечення їхнього збереження та ефективного використання;

- достовірне визначення фінансових результатів діяльності підприємства і його рентабельності як основних показників ефективності роботи;

- постійний контроль за раціональним використанням матеріальних, трудових і грошових ресурсів з метою підвищення конкурентоздатності продукції;

- захист економічної інформації від конкурентів і третіх осіб, що можуть заподіяти шкоду діяльності підприємства;

- якісне складання і своєчасне надання звітності, встановленої законодавством.

Бухгалтерський облік виконує дві основні функції – інформаційну та контрольну. Інформаційна функція полягає у створенні точної й об'єктивної інформації про активи, зобов'язання і власний капітал підприємства, характер та результати господарської діяльності. Контрольна функція полягає в постійній перевірці на основі облікових даних доцільності та законності здійснених операцій, збереження ресурсів і забезпечення точності створюваної економічної інформації. У практиці бухгалтерського обліку для виміру ресурсів підприємств використовують три види вимірників: натуральні, трудові, грошові. Натуральні вимірники – це одиниці виміру об'єктів, що визначаються їхніми природними властивостями (обсягом, вагою, довжиною, площею тощо). Такими одиницями можуть бути кілограми, метри, штуки та ін. Натуральні одиниці використовуються головним чином для обліку кількості матеріальних цінностей, але користуватися ними можна лише для обліку однорідних предметів. Отже, за допомогою натуральних вимірників не можуть бути отримані узагальнюючі показники, які характеризують ресурси підприємств. Трудові вимірники використовуються для розрахунку

кількості витраченої праці і виражаються в одиницях витраченого часу: робочий день, нормо-година тощо. За допомогою трудових вимірників обчислюються показники продуктивності праці, контролюються норми виробітку, нараховується заробітна плата. На відміну від натуральних, трудовий вимірник найчастіше дозволяє порівнювати між собою деякі різноманітні величини: наприклад, витрати на виробництво однієї тони сталі або однієї тони зерна, що можна виразити у нормо-годинах. Грошові вимірники застосовуються для розрахунку господарських явищ у єдиному однорідному вимірі. Грошовий вимірник дає можливість узагальнювати в єдиному вимірі всі ресурси, зобов'язання, витрати і результати господарської діяльності підприємств. Оскільки бухгалтерський облік має відображати різноманітну інформацію й одержувати узагальнені відомості про діяльність підприємства, то всі процеси і події, що викликають зміни у структурі активів, зобов'язань і капіталу, у бухгалтерському обліку обов'язково відбиваються у грошовому вимірнику. Відповідно до діючого законодавства всі підприємства повинні вести бухгалтерський облік і складати фінансову звітність у грошовій одиниці України. Реформування системи бухгалтерського обліку, яке почалося в Україні з 1 січня 2000 р., значно змінило правові та методологічні засади організації бухгалтерського обліку на підприємствах. Це пов'язано з приведенням національної системи обліку у відповідність до вимог ринкової економіки та Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Правове регулювання бухгалтерського обліку в Україні здійснюється на підставі:

- Законів і Постанов Верховної Ради, що стосуються господарської діяльності підприємств (оподаткування, оплати праці, зовнішньоекономічної діяльності тощо);
- Указів і розпоряджень Президента України з економічних питань;

- Постанов Кабінету Міністрів та інших органів виконавчої влади з найважливіших питань економіки, планування, калькуляції собівартості тощо;

- Постанов Національного банку з питань організації розрахунково-кредитних та ведення касових операцій, відкриття рахунків у національній та іноземній валюті тощо;

- Постанов органів статистики, якими затверджуються форми статистичної звітності;

- нормативних актів Міністерства економіки, Міністерства фінансів, галузевих міністерств та інших органів, перед якими звітують підприємства.

Методологічне регулювання бухгалтерського обліку в Україні здійснює Міністерство фінансів, яке розробляє:

- ◆План рахунків бухгалтерського обліку;

- ◆Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку;

- ◆обсяг, форми і порядок складання фінансової звітності;◆порядок ведення облікових реєстрів різними підприємствами;

- ◆інші нормативні документи, які визначають правила ведення обліку в цілому та окремих господарських операцій.

Основними нормативними документами, які регламентують організацію обліку, є Національні Положення (стандарт) бухгалтерського обліку. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку – це нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Кожний з них визначає термінологію, способи, методи та правила обліку при відображенні того чи іншого явища. Зокрема, Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Національне Положення (стандарт)¹ «Загальні вимоги до фінансової звітності»

визначають, що бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються на таких основних принципах:

- обачність—застосування у бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

- повне висвітлення—фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій і подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

- автономність—кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з цим особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;

- послідовність—постійне застосування підприємством обраної облікової політики;

- безперервність—оцінка активів і зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність триватиме;

- нарахування та відповідності доходів і видатків—для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з видатками, що були здійснені для отримання цих доходів.

При цьому доходи і видатки відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їхнього виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;

- превалювання сутності над формою—операції обліковуються відповідно до їхньої сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

- історична (фактична) собівартість—це пріоритетна оцінка активів підприємства виходячи з витрат на їхнє виробництво та придбання;

- єдиний грошовий вимірник—вимірювання та узагальнення усіх господарських операцій підприємства в його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці;

- періодичність—можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

Розробка Національних стандартів бухгалтерського обліку базується на загальноприйнятих методологічних принципах, передбачених Міжнародними стандартами і особливостями національної системи бухгалтерського обліку. Розширення самостійності підприємств, наявність різних форм власності та розвиток міжнародних зв'язків вітчизняних підприємств стало основною умовою для впровадження в організацію бухгалтерського обліку поняття облікової політики – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Розробляється облікова політика самостійно кожним підприємством і є складовою частиною його фінансової діяльності. Щоб звітність була зрозумілою користувачам, вона має містити інформацію про облікову політику підприємства та її зміни.

Розкривається облікова політика у примітках до фінансової звітності. Оскільки фінансова звітність формується на підставі даних бухгалтерського обліку, а бухгалтерський облік повинен вестися на усіх підприємствах повсякденно, то кожному підприємству на початку своєї діяльності необхідно сформулювати свою облікову політику та закріпити її у відповідному наказі.

Як правило, Наказ про облікову політику підприємства має включати такі розділи:

1. Тривалість операційного циклу.
2. Порядок розподілу необоротних активів між малоцінними матеріальними активами та основними засобами.
3. Методи нарахування амортизації основних засобів.
4. Переоцінка та методи амортизації нематеріальних активів.
5. Методи оцінки вибуття запасів.
6. Порядок визначення резерву сумнівних боргів.
7. Створення резервів для забезпечення майбутніх витрат.
8. Перелік і склад статей калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).

9. Визначення постійних і змінних загальновиробничих витрат та бази їхнього розподілу.

Окрім цих розділів Наказ про облікову політику може включати й інші елементи організації бухгалтерського обліку на підприємстві (форми ведення бухгалтерського обліку, схему обігу документів, організацію внутрішнього контролю, порядок проведення інвентаризацій тощо). Питання організації бухгалтерського обліку належать до компетенції його власника (власників) чи уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку і забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менш трьох років, несе власника або уповноважений орган (посадова особа), що здійснює керівництво підприємством. Згідно зі ст. 8 Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство може самотійно обрати такі форми його організації:

- введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець без створення юридичної особи;
- ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;
- самотійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства.

Але така форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких має оприлюднюватися. Керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами і працівниками,

причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера з дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.

Головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства:

- забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних принципів бухгалтерського обліку, складання і надання у встановлений термін фінансової звітності;

- організовує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;

- бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, розкрадання і псування активів підприємства;

- забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах. Згідно з Законом «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», бухгалтерський облік на всіх підприємствах ведеться безупинно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації.

При цьому підприємствосамостійно:

- визначає облікову політику підприємства;

- обирає форму бухгалтерського обліку даних;

- затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;

- може виділяти на окремий Баланс філії, представництва, відділення й інші підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з подальшим включенням їх показників у фінансову звітність підприємства.

Відповідальність за бухгалтерський облік господарських операцій, пов'язаних з ліквідацією підприємства, включаючи оцінку майна і зобов'язань підприємства, складання ліквідаційного Балансу і фінансової

звітності, покладається на ліквідаційну комісію, яка створюється відповідно до законодавства. За відсутність бухгалтерського обліку або ведення його з порушеннями встановленого порядку, внесення помилкових даних у фінансову чи статистичну звітність, несвоєчасне чи неякісне проведення інвентаризацій посадові особи підприємства згідно з Податковим Кодексом України можуть бути оштрафовані на суму від десяти до ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян

Предметом бухгалтерського обліку є господарські операції – події, що викликають зміни у структурі активів і зобов'язань, у власному капіталі підприємства, а також стан та використання ресурсів підприємства у процесі його діяльності. Причому, предметом бухгалтерського обліку є не самі фізичні об'єкти, а інформація про них, необхідна для управління підприємством. Таким чином, предмет бухгалтерського обліку – це факти господарської діяльності, які характеризують стан та використання ресурсів. Але не всі господарські явища, що здійснюються на підприємстві, можуть належати до бухгалтерського обліку. Виходячи з принципів бухгалтерського обліку, факт господарської операції може бути відображено в обліку лише за таких умов:

- він має вартісну оцінку;
- пов'язаний з ресурсами підприємства або з джерелами їх утворення та задовольняє виробничому або правовому аспекту господарювання;
- вже фактично відбувся за часом.

Сутність предмета бухгалтерського обліку визначається через об'єкти, що підлягають обліку, які за економічним змістом та призначенням можна розподілити на: – ресурси підприємства (активи); – джерела утворення ресурсів підприємства (капітал і зобов'язання); – господарські процеси. Згідно зі ст. 1 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» господарська операція – це подія, що викликає зміну у структурі активів і зобов'язань, власному капіталі підприємства. Усі господарські операції відносяться до конкретних

господарських процесів, а саме: до процесів постачання, виробництва і реалізації. Процес постачання є комплексом операцій зі забезпечення підприємства необхідними ресурсами для безупинної діяльності. Процес виробництва – це комплекс операцій з видобутку, переробки і перетворення сировини на готову продукцію. Заключною стадією кругообігу засобів є реалізація виробленої продукції й одержання за неї грошової винагороди.

Отже, процес реалізації є комплексом операцій зі збуту готової продукції, доведення її до споживача і визначення фінансового результату (прибуток чи збиток). Господарські операції можна підрозділити на короткочасні і тривалі.

Короткочасні господарські операції відбуваються й оформляються протягом одного дня чи більш короткі проміжки часу. До таких операцій належать: видача готівки з каси, відпуск матеріалів на виробництво, відвантаження продукції покупцям. Тривалі господарські операції відбуваються протягом більш тривалого періоду часу, наприклад, нарахування заробітної плати. Загальним для всіх господарських операцій є обов'язкове їх документування в момент здійснення чи після здійснення операції, а також грошова оцінка. Для одержання облікових показників щодо об'єктів обліку, які використовують у процесі управління виробництвом, у бухгалтерському обліку застосовується низка специфічних прийомів, що в сукупності складають його метод.

Метод бухгалтерського обліку складається з чотирьох основних елементів.

1. Елементи первинного спостереження за об'єктами бухгалтерського обліку – це документація й інвентаризація.

2. Елементи вартісного виміру об'єктів бухгалтерського обліку – оцінка і калькуляція.

3.Елементи взаємозалежного відображення, узагальнення і порівняння інформації про об'єкти бухгалтерського обліку—це рахунки і подвійний запис.

4.Елементи повного узагальнення інформації про об'єкти бухгалтерського обліку—це Баланс і звітність.

Системність бухгалтерського обліку припускає не тільки локальне (на рахунках), але й повне узагальнення і порівняння всієї інформації про стан об'єктів обліку, що характеризують результати всіх господарських засобів та їх джерел. Усі перераховані елементи методу бухгалтерського обліку є дуже важливими, взаємозалежними, доповнюють один одного. Так, наприклад, Баланс є найбільш важливою формою бухгалтерської звітності, що складається на підставі записів на рахунках бухгалтерського обліку. У свою чергу записи на рахунках здійснюються на підставі відповідно оформлених первинних документів методом подвійного запису.

Теоретичні питання

1. Предмет бухгалтерського обліку та його об'єкти.
2. Характеристика активів підприємства (господарських засобів).
3. Характеристика власного капіталу та зобов'язань підприємства (джерел формування господарських засобів).
4. Господарські операції та процеси.
5. Характеристика вимірників для відображення об'єктів обліку.

Тема 3

План лекції

- 3.1. Бухгалтерський баланс, його зміст і будова
- 3.2. Структура балансу
- 3.3. Зміни в балансі, зумовлені господарськими операціями

3.1. Бухгалтерський баланс, його зміст і будова

Для управління господарською діяльністю підприємства необхідні відомості про наявні засоби (майно), їх склад, розміщення і використання, а також за рахунок яких джерел ці засоби надійшли. Таку інформацію дає бухгалтерський баланс. Бухгалтерський баланс – це спосіб економічного групування і узагальненого відображення стану засобів підприємства за їх складом, розміщенням і функціональною роллю в процесі відтворення та за джерелами їх утворення і цільовим призначенням на певну дату в грошовій оцінці. Зазвичай, баланс складають на перше число місяця, кварталу, року.

Бухгалтерський баланс будується у вигляді двосторонньої таблиці. У лівій частині балансу, яка називається активом, показують склад, розміщення і використання засобів; у правій, яка називається пасивом, – джерела утворення господарських засобів і цільове їх призначення. Терміни «актив» і «пасив» мають економічний і юридичний зміст. В економічному розумінні пасив балансу – це сума вартостей, одержаних з різних джерел (від держави, банківських установ, різних організацій, осіб) для певної мети, а актив – це конкретні форми існування цих вартостей (матеріали, продукція, кошти і ін.) на звітну дату. У юридичному розумінні пасив балансу характеризує ступінь відповідальності підприємства перед державою, банком, різними організаціями і особами за довірене йому майно. Актив же балансу відображає майно, цінності, якими користується і розпоряджається підприємство. Метою складання балансу є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату. Певний вид засобів або джерел, згрупованих за економічно

однорідними ознаками, утворюють статтю балансу. Статті балансу, які відображають засоби, називаються активними, а статті, які відображають джерела – пасивними. Загальні підсумки активу і пасиву балансу повинні бути рівними між собою. Рівність підсумків активу і пасиву балансу зумовлена тим, що як в активі, так і в пасиві показують ті самі господарські засоби, тільки згруповані за різними ознаками: в активі – за складом, розміщенням і їх функціональною роллю в процесі відтворення, в пасиві – за джерелами їх утворення.

Загальна сума засобів відповідного власника завжди має дорівнювати сумі тих джерел, за рахунок яких вони створені. Цим пояснюється принцип збалансованості в бухгалтерському обліку. Наприклад, якщо власник підприємства один, то його активи будуть дорівнювати власному капіталу: $\text{Активи} = \text{Власний капітал (статутний капітал)}$ Якщо ж частина засобів (активів) вноситься ще іншою особою, яка не є власником підприємства (банківський кредит, вклади інших організацій чи осіб), то перед ними виникає заборгованість, яка називається зобов'язаннями. Звідси впливає така рівність: $\text{Активи} = \text{Власний капітал} + \text{зобов'язання}$.

Таким чином, баланс можна розглядати ще як звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал. Активи – це ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

Зобов'язання – це заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої у майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди. Власний капітал – це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. 36 Рівність підсумків активу і пасиву балансу має велике контрольне значення, оскільки вона є засобом перевірки правильності бухгалтерських записів і складання балансу.

3.2. Структура балансу

Однорідні за економічним змістом статті балансу об'єднуються в групи, а групи – в розділи активу і пасиву балансу. В основу будови балансу покладено економічну класифікацію засобів та джерел їх утворення. Зміст і форма бухгалтерського балансу для підприємств, організацій та інших юридичних осіб усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ) регламентуються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 року № 73. У діючій формі бухгалтерського балансу (звіту про фінансовий стан) (форма № 1) всі статті активу згруповані у три розділи, а пасиву – у чотири розділи.

У розділі I активу балансу «Необоротні активи» статті об'єднані за однією ознакою – тривалим характером використання, але різними за своїм змістом: нематеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції, основні засоби, інвестиційна нерухомість, довгострокові біологічні активи, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість, відстрочені податкові активи, інші необоротні активи. У підсумок першого розділу основні засоби і нематеріальні активи включаються за залишковою вартістю, а довгострокові біологічні активи – за справедливою (залишковою, якщо неможливо визначити справедливу) вартістю. Довгострокова дебіторська заборгованість, на яку нараховуються проценти, відображається за теперішньою вартістю. Залишкова вартість визначається як різниця між: первісною вартістю і сумою накопиченої амортизації – по нематеріальних активах; первісною вартістю і сумою зносу – по основних засобах.

Справедлива вартість – сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату. Визначення теперішньої вартості залежить від виду заборгованості та умов її погашення. У розділі II активу балансу «Оборотні активи» показують вартість запасів і поточних біологічних активів, поточну дебіторську заборгованість (за товарними операціями, за розрахунками та іншу), поточні фінансові

інвестиції, гроші та їх еквіваленти, витрати майбутніх періодів, інші оборотні активи. У підсумок розділу II активу балансу включається чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості за товари, роботи і послуги, яка визначається як різниця між первісною вартістю і резервом сумнівних боргів. Сумнівним боргом вважається дебіторська заборгованість, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником. У розділі III активу «Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття» відображають вартість необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу. Група вибуття – це сукупність активів, які плануються до продажу або відчуження в інший спо- 38 сіб однією операцією, та зобов'язання, які прямо пов'язані з такими активами, що будуть передані (погашені) в результаті такої операції. Розділ I пасиву балансу «Власний капітал» відображає джерела утворення власних засобів. До таких джерел належать: зареєстрований (пайовий) капітал, капітал у дооцінках, додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток.

Сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні власного капіталу. Сума неоплаченого і вилученого капіталу також відображається в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу. У розділі II пасиву балансу «Довгострокові зобов'язання і забезпечення» відображаються відстрочені податкові зобов'язання, довгострокові кредити банків, інші довгострокові зобов'язання, довгострокові забезпечення і цільове фінансування, отримане з бюджету та інших джерел. У розділі III пасиву балансу «Поточні зобов'язання і забезпечення» вказують кредиторську заборгованість по короткострокових кредитах банків, поточну кредиторську заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, кредиторську заборгованість за товари, роботи і послуги, розрахунками з бюджетом, розрахунками зі страхування, зобов'язання перед своїми працівниками з оплати праці. Вказують також поточні забезпечення, доходи майбутніх періодів та інші поточні зобов'язання. У розділі IV пасиву балансу вказують зобов'язання за необоротними активами, утримуваними

для продажу, та групами вибуття. Малі підприємства складають форму балансу, передбачену Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва». Групування статей балансу у відповідні розділи має важливе значення і дає змогу порівняти розміщення засобів з відповідними джерелами їх покриття, визначити, чи доцільно використовувати ці засоби, встановити ступінь забезпеченості підприємства оборотними засобами, його платоспроможність, проаналізувати фінансовий стан підприємства, що дуже важливо в умовах ринкової економіки. Окремі види засобів не належать підприємству, а тимчасово перебувають у його користуванні або на зберіганні (орендовані основні засоби, товарно-матеріальні цінності, прийняті на відповідальне зберігання та ін.). Ці засоби не включаються в загальний підсумок балансу, а знаходяться поза балансом. Згідно чинних положень бухгалтерського обліку такі засоби обліковуються на балансі того підприємства, якому вони належать. Це дає змогу уникнути необґрунтованого повторного обліку тих самих об'єктів при складанні зведених балансів на рівні району, області, країни. Для контролю за виконанням зобов'язань, списанням активів, зберіганням бланків суворого обліку, нарахуванням та використанням амортизаційних відрахувань також передбачені позабалансові статті.

3.3. Зміни в балансі, зумовлені господарськими операціями

Як відомо, бухгалтерський баланс відображає стан засобів (майна) на певну дату. Разом з тим, в процесі діяльності на підприємстві здійснюється велика кількість різноманітних господарських операцій. Під їх впливом відбуваються зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства. Але які б не були господарські операції і які б вони не викликали зміни в балансі, рівність між активом і пасивом завжди зберігається. Таке постійне зберігання рівності в результаті співставлення засобів підприємств з їх джерелами є основним змістом балансового узагальнення. Розглянемо на конкретних прикладах, які зміни відбуваються в балансі під впливом різних типів господарських операцій.

Приклад 1. Одержано гроші в касу з поточного рахунка в банку у сумі 4000 грн. Внаслідок цієї операції на 4000 грн. зменшиться сума коштів на поточному рахунку і одночасно в касі збільшиться на цю саму суму. Зміни відбулися в активі балансу, а в пасиві балансу ніяких змін не відбулося. Підсумок активу балансу також залишається без змін, тому що відбулося тільки внутрішнє переміщення господарських засобів. Рівність балансу не порушилась. До типу змін, які проходять тільки в активі балансу, можна віднести такі господарські операції: витрачено сировину і матеріали на виробництво; видано під звіт відповідну суму грошей; надійшли суми на поточний рахунок від дебіторів; одержано продукцію власного виробництва та ін.

Приклад 2. Розподілено прибуток і використано його у сумі 12000 грн. на збільшення фондів цільового фінансування. Внаслідок цієї операції відбулися зміни тільки в пасиві балансу, тобто в джерелах утворення господарських засобів. Прибуток підприємства при його розподілі зменшиться на 12000 грн. і на таку ж суму збільшаться фонди цільового фінансування. Підсумок пасиву не зміниться (відбулося внутрішнє переміщення в джерелах), рівність балансу не порушиться. До такого типу змін можна віднести операції: частина прибутку при розподілі зарахована на збільшення резервного капіталу; за рахунок одержаного кредиту банку погашено заборгованість перед постачальниками та іншими кредиторами; утримано податки із заробітної плати працівників та ін.

Приклад 3. Надійшли від постачальників матеріали на загальну суму 25000 грн., розрахунки за які ще не проведені. Ця операція, з одного боку, приводить до збільшення суми матеріалів, з другого – у підприємства (якщо воно ще не розрахувалося за матеріали) зростає заборгованість перед постачальниками. В активі балансу стаття «Виробничі запаси» збільшиться на 25000 грн. і в пасиві стаття «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» також збільшиться на таку саму суму.

Отже, збільшаться господарські засоби і джерела їх утворення, на однакову суму збільшаться підсумки активу і пасиву бухгалтерського балансу. До такого типу операцій можна віднести: прийнято на баланс основні засоби як внесок до статутного (пайового) капіталу; нараховано заробітну плату працівникам; одержано в касу кредит банку або зараховано його на поточний рахунок; прийнято від підрядної організації виконані будівельні роботи чи надані послуги та ін.

Приклад 4. Перераховано з поточного рахунка постачальнику 15000 грн. в часткове погашення заборгованості за придбані матеріали. В результаті цієї операції грошей на поточному рахунку зменшиться на 15000 грн. в активі і заборгованість перед постачальником також зменшиться на 15000 грн. в пасиві. Підсумок активу і пасиву балансу зменшиться на одну й ту ж суму, рівність балансу зберігається. До такого типу змін можна віднести операції: перераховано з поточного рахунка кошти в погашення заборгованості по кредитах банку, податках і зборах, іншим кредиторам; списано з балансу основні засоби в результаті виходу учасників; видано з каси заробітну плату, допомогу по тимчасовій непрацездатності, відпускні та ін. Розглянуті нами господарські операції охоплюють всі можливі варіанти типових змін балансу. Типові зміни в балансі, зумовлені господарськими операціями

АКТИВ	ПАСИВ
I. Каса + 4000 грн.	Поточний рахунок в банку – 4000 грн.
+ А	– А
II. Прибуток – 12000 грн.	Цільове фінансування +12000 грн.
+ П	– П
III. Виробничі запаси + 25000 грн.	+ А
III. Розрахунки з постачальниками і підрядниками +25000 грн.	+ П
IV. Поточний рахунок в банку – 15000 грн.	– А
IV. Розрахунки з постачальниками і підрядниками – 15000 грн.	– П

– перший тип – зміни відбуваються тільки в активі балансу, одна стаття збільшується, а інша взаємопов'язана стаття зменшується на одну й ту ж суму; – другий тип – зміни відбуваються тільки в пасиві балансу, одна стаття збільшується, а інша взаємопов'язана стаття зменшується на одну й ту ж суму; – третій тип – активно-пасивні зміни в сторону збільшення; збільшуються господарські засоби з одночасним збільшенням джерел їх

утворення; – четвертий тип – активно-пасивні зміни в сторону зменшення; зменшуються господарські засоби і одночасно зменшується відповідне джерело їх утворення. Підсумки активу і пасиву балансу (валюта балансу) збільшуються або зменшуються лише за умови, коли господарська операція впливає водночас на засоби та їх джерела. Інші операції викликають перегрупування сум в статтях активу або пасиву і не змінюють підсумок балансу.

Господарська операція – це операція, яка зумовлює зміни у фінансовому стані, активах та пасивах підприємства, установи, організації. Залежно від характеру впливу господарської операції на статті балансу поділяють чотири типи господарських операцій.

Операція першого типу. Зі складу відпущені матеріали у виробництво в сумі 5 000 грн. Дана операція зменшить запаси матеріалів на складі (зменшення статей активу), проте збільшується сума незавершеного виробництва (збільшення статей активу):

$$\text{Актив} - 5\,000 + 5\,000 = \text{Пасив}$$

Зміни відбуваються лише в структурі активу балансу (одна стаття збільшується, а інша – зменшується), проте загальна сума залишається без змін:

$$\text{Актив} + \Sigma - \Sigma = \text{Пасив}$$

Операція другого типу. Підприємство поповнило резервний капітал на суму 10 000 грн за рахунок чистого прибутку. Дана операція збільшить резервний капітал (збільшення статей пасиву), проте зменшується сума нерозподіленого прибутку (зменшення статей пасиву):

$$\text{Актив} = \text{Пасив} + 10\,000 - 10\,000$$

Зміни відбуваються лише в структурі пасиву балансу (одна стаття збільшується, а інша – зменшується), загальна сума залишається без змін:

$$\text{Актив} = \text{Пасив} + \Sigma - \Sigma$$

Операція третього типу. Підприємство придбало автомобіль вартістю 120 000 грн. за рахунок короткострокового кредиту банку. Таким чином,

сума необоротних активів – основних засобів – збільшиться (збільшення статей активу), збільшуючи водночас заборгованість підприємства перед банком – зростання поточних зобов'язань (збільшення статей пасиву):

$$\text{Актив} + 120\,000 = \text{Пасив} + 120\,000$$

Зміни відбуваються і в структурі активу балансу, і в структурі пасиву, одночасно збільшуючи суму валюти балансу:

$$\text{Актив} + \Sigma = \text{Пасив} + \Sigma$$

Операція четвертого типу. З поточного рахунку підприємство сплатило частину заборгованості постачальнику сировини – 2 000 грн. Дана операція зменшує оборотні активи (зменшення статті активу) та зменшує поточні зобов'язання (зменшення статті пасиву), водночас зменшуючи валюту балансу на таку ж саму суму:

$$\text{Актив} - 20\,000 = \text{Пасив} - 20\,000$$

Зміни відбуваються і в структурі активу балансу, і в структурі пасиву, одночасно зменшуючи суму валюти балансу:

$$\text{Актив} - \Sigma = \text{Пасив} - \Sigma$$

Таким чином, кожна операція змінює не менше, ніж дві статті балансу, не порушуючи рівність загального підсумку активу і пасиву.

Запитання для самоконтролю

1. Що таке баланс як елемент методу бухгалтерського обліку?
2. Який зміст і будова бухгалтерського балансу?
3. Яка структура балансу (звіту про фінансовий стан)?
4. Чим зумовлена рівність підсумків активу і пасиву балансу?
5. Які є типові зміни в балансі, зумовлені господарськими операціями?
6. В чому суть першого типу змін в балансі?
7. В чому суть другого типу змін в балансі?
8. В чому суть третього типу змін в балансі?
9. В чому суть четвертого типу змін в балансі?
5. Поясніть, що називають статтею балансу.

6. Поясніть, чим викликана рівність активу та пасиву балансу.
7. Поясніть, у чому полягає сутність чотирьох типів балансових змін.
8. Охарактеризуйте відмінності необоротних та оборотних активів.
9. Розкрийте сутність поняття необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу.
10. Поясніть відмінності між зобов'язаннями та забезпеченнями підприємства.

Тема 4

План лекції

- 4.1. Рахунки бухгалтерського обліку, їх будова і призначення
- 4.2. Подвійний запис, його суть і значення
- 4.3. Синтетичні й аналітичні рахунки
- 4.4. Узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку
- 4.5. Класифікація рахунків за економічним змістом
- 4.6. Класифікація рахунків за призначенням і структурою

4.1. Рахунки бухгалтерського обліку, їх будова і призначення

Як відомо, за допомогою методу бухгалтерського балансового узагальнення співставляються показники активу і пасиву балансу і тим самим здійснюється контроль за господарськими засобами на підприємстві. Бухгалтерський баланс дає важливі відомості про стан цих засобів на певну дату в грошовій оцінці. Проте для оперативного управління підприємством недостатньо знати стан господарських засобів і їх джерел тільки на певну дату. Протягом звітного періоду (місяця) на підприємстві відбувається багато господарських операцій. Тому необхідно не тільки мати поточні дані про наявність, а й систематично контролювати рух цих засобів. Такі дані про рух засобів одержують за допомогою системи бухгалтерських рахунків.

Рахунки бухгалтерського обліку – це спосіб групування здійснюваних господарських операцій підприємства за економічно однорідними ознаками з метою поточного відображення наявності і руху окремих видів засобів, джерел їх утворення, господарських процесів і результатів діяльності.

Зазвичай, для кожної економічно однорідної групи засобів, їх джерел, господарських процесів відкриваються окремі рахунки, яким присвоюється спеціальний код. Наприклад, рахунки: 10 «Основні засоби», 12 «Нематеріальні активи», 20 «Виробничі запаси», 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція», 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», 40

«Зареєстрований (пайовий) капітал», 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками», 64 «Розрахунки за податками й платежами» та ін. Рахунок будується у вигляді двосторонньої таблиці: ліву частину якої прийнято називати «дебет», а праву – «кредит».

На рахунку відображають всі зміни, які відбуваються в засобах чи джерелах (збільшення – в одній частині, а зменшення – у другій), а також наявність на початок і кінець звітного періоду. Початковий стан засобів має назву «початковий залишок» (сальдо). Маючи початковий залишок і зміни (надходження, вибуття), можна визначити кінцевий залишок.

Між рахунками і балансом існує тісний взаємозв'язок, який ґрунтується на єдиній основі – подвійному економічному групуванні господарських засобів і їх джерел. Рахунки, які відкриваються на статті активу балансу, називаються активними, а рахунки, які відкриваються на пасивні статті – пасивними. В той час, як засоби підприємства відображають у лівій частині балансу, то і залишки на активних рахунках записують у лівій частині – по дебету, і навпаки, якщо джерела засобів відображають у правій частині балансу, то і на пасивних рахунках залишки записують у правій частині – по кредиту. Сума всіх дебетових залишків рахунків дорівнює підсумку активу балансу, а сума всіх кредитових залишків на рахунках дорівнює підсумку пасиву балансу.

На активних рахунках збільшення засобів записують по дебету, а зменшення – по кредиту; на пасивних рахунках збільшення джерел записують по кредиту, а зменшення – по дебету. В кінці звітного періоду по кожному рахунку підраховують підсумки (зміни по дебету і кредиту та кінцеві залишки).

Сума господарських операцій за звітний період по дебету називається дебетовим оборотом, а сума господарських операцій по кредиту – кредитовим оборотом. Стан засобів або джерел на кінець звітного періоду називається кінцевим залишком (сальдо).

Для прикладу розглянемо активний рахунок 20 «Виробничі запаси» і пасивний рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками».

Щоб визначити кінцеве сальдо на активному рахунку 20 «Виробничі запаси» необхідно до початкового залишку по дебету в сумі 65000 грн. додати оборот по дебету в сумі 28500 грн. і відняти оборот по кредиту в сумі 10300 грн. В нашому прикладі на кінець звітного періоду залишок виробничих запасів становитиме 83200 грн. Щоб визначити кінцеве сальдо на пасивному рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками», необхідно до початкового залишку по кредиту в сумі 30000 грн. додати оборот по кредиту в сумі 25000 грн. і відняти оборот по дебету в сумі 15000 грн. В нашому прикладі на кінець звітного періоду підприємство має заборгованість перед постачальниками в сумі 40000 грн. На практиці зустрічаються такі рахунки, на яких водночас обліковують господарські засоби і джерела їх утворення. Такі рахунки називають активно-пасивними, вони поєднують в собі властивості активного і пасивного рахунків. Найчастіше активно-пасивні рахунки зустрічаються при здійсненні розрахунків з різними організаціями, установами, особами, які протягом певного періоду були винні підприємству, а в інший період підприємство заборгувало їм. У результаті таких розрахункових взаємовідносин виникає і дебіторська і кредиторська заборгованість.

Активно-пасивні рахунки мають розгорнуте сальдо: дебетове сальдо показує суму дебіторської заборгованості, а кредитове сальдо – суму кредиторської заборгованості. Щоб визначити кінцевий залишок на активно-пасивному рахунку, необхідно спочатку роз'єднати дебіторську і кредиторську заборгованість, тобто відкрити окремо рахунки на дебіторів і кредиторів. Після цього записати початкові залишки і всі господарські операції на відповідні рахунки, підрахувати обороти, визначити кінцеві залишки на кожному з відкритих рахунків. Підсумок всіх дебетових залишків на кінець звітного періоду буде становити дебіторську заборгованість, а підсумок всіх кредитових залишків – кредиторську заборгованість.

4.2. Подвійний запис, його суть і значення

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємства і організації ведуть бухгалтерський облік майна та результатів своєї роботи методом подвійного запису господарських операцій. Це означає, що кожна сума відповідної господарської операції записується двічі: на дебет одного і кредит другого рахунка. Ці рахунки взаємопов'язані. Тому взаємо- 51 пов'язане відображення господарських операцій в системі бухгалтерських рахунків має назву «спосіб подвійного запису».

Наведемо приклад подвійного запису на рахунках: підприємство одержало матеріали (виробничі запаси) від постачальника на суму 25000 грн. Ця операція привела до змін по двох статтях: «Виробничі запаси» і «Розрахунки з постачальниками і підрядниками». Стаття «Виробничі запаси» активна, а стаття «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» пасивна. На активному рахунку збільшення матеріалів буде записано по дебету. Водночас зросте заборгованість перед постачальником на пасивному рахунку, яка буде записана по кредиту рахунка.

Скорочено можна записати дану господарську операцію в такому вигляді: Дебет рахунка 20 «Виробничі запаси» 25000 грн. Кредит рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» 25000 грн. На рахунках дана операція записана під номером 3 (стор. 49). Такий запис, при якому вказується рахунок, що дебетується і рахунок, що кредитується і на яку суму, має назву «бухгалтерська проводка». Взаємозв'язок рахунків під впливом господарської операції називається кореспонденцією рахунків, а такі рахунки – кореспондуючими.

Бухгалтерські проводки бувають прості і складні. Бухгалтерський запис, при якому один рахунок дебетується і один кредитується, є простою проводкою. Прикладом простої проводки може бути розглянута вище господарська операція, в результаті якої дебетується рахунок 20 «Виробничі запаси» і кредитується рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками і

підрядниками». Бухгалтерський запис, при якому один рахунок дебетується, а декілька кредитуються або навпаки, має назву «складна проводка».

Подвійний запис є важливим елементом методу бухгалтерського обліку і має контрольне значення. Так, записи на дебеті рахунків у загальній сумі повинні дорівнювати записам на кредиті рахунків. Для забезпечення контролю за повнотою і правильністю відображення господарських операцій всі бухгалтерські записи реєструють у календарній послідовності. Для цього складають Журнал реєстрації господарських операцій. Відображення господарських операцій у календарній послідовності називається хронологічним записом. Метою хронологічного запису є послідовне відображення всіх господарських операцій, що здійснюються у звітному періоді, незалежно від їхнього економічного змісту.

Для одержання відомостей про конкретні об'єкти господарської діяльності (засоби, джерела, процеси, результати) потрібне групування операцій за економічно однорідними ознаками. Таке групування в бухгалтерському обліку забезпечується за допомогою рахунків. Відображення господарських операцій на рахунках здійснюється за певною системою, а тому називається систематичним записом. На практиці хронологічний і систематичний записи поєднуються, тобто на рахунках обліковують господарські операції за економічно однорідними ознаками у календарній послідовності.

4.3. Синтетичні й аналітичні рахунки

Синтетичними рахунками називають рахунки, які дають характеристику певних економічно однорідних груп засобів, їх джерел і господарських процесів в узагальненому грошовому виразі. Облік, що здійснюється за допомогою синтетичних рахунків, має назву «синтетичний». Прикладами синтетичних рахунків можуть бути: 10 «Основні засоби», 16 «Довгострокові біологічні активи», 20 «Виробничі запаси», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», 36 «Розрахунки з покупцями і

замовниками», 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал», 50 «Довгострокові позики», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 70 «Доходи від реалізації», 90 «Собівартість реалізації» та ін. Проте, для оперативного управління господарською діяльністю підприємства необхідно мати дані не тільки про загальну суму облічуваних об'єктів, але й про залишки, збільшення і зменшення їх за окремими видами, найменуваннями, сортами і т.д. Наприклад, необхідні дані про кількість готової продукції, палива, видів сировини тощо. Такі відомості одержують за допомогою аналітичних рахунків.

Аналітичними рахунками називають рахунки, призначені для обліку окремих видів засобів, їх джерел і господарських процесів. Облік, що здійснюється за допомогою аналітичних рахунків, називається аналітичним. Аналітичні рахунки, які відображають рух матеріальних цінностей, здійснюють не тільки в грошовому, а й в натуральних вимірниках. Кількість аналітичних рахунків, їх номенклатура на кожному підприємстві залежить від особливостей об'єктів, що облічуються. Між синтетичними і аналітичними рахунками існує тісний взаємозв'язок, який розглянемо на конкретному прикладі.

Відкриємо синтетичний рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» і аналітичні рахунки «Пшениця озима», «Ячмінь», «Картопля». Для спрощення записів на аналітичних рахунках відобразимо операції тільки у грошовому вимірнику.

1. Якщо синтетичний рахунок активний, то й аналітичні рахунки, відкриті до нього, активні; якщо синтетичний рахунок пасивний, то і аналітичні його рахунки – пасивні. У нашому прикладі рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» активний, відповідно активні також його аналітичні рахунки: «Пшениця озима», «Ячмінь», «Картопля».

2. Залишки на синтетичному рахунку і на його аналітичних рахунках містяться у тій же частині (правій або лівій). В нашому прикладі ці залишки записані в лівій частині (по дебету).

3. Якщо синтетичний рахунок дебетується, то і аналітичні рахунки, відкриті до цього синтетичного рахунка, дебетуються (операції 1, 2). Якщо синтетичний рахунок кредитується, то і його аналітичні рахунки кредитуються (операція 3).

4. Початковий залишок синтетичного рахунка дорівнює сумі початкових залишків його аналітичних рахунків ($50000 = 30000 + 7500 + 12500$). Оборот по дебету синтетичного рахунка дорівнює сумі дебетових оборотів його аналітичних рахунків ($3500 = 1200 + 800 + 1500$); оборот по кредиту синтетичного рахунка дорівнює сумі кредитових оборотів його аналітичних рахунків ($4500 = 3200 + 400 + 900$). Залишок на кінець звітного періоду синтетичного рахунка дорівнює сумі кінцевих залишків його аналітичних рахунків ($49000 = 28000 + 7900 + 13100$).

Крім синтетичних і аналітичних рахунків, в бухгалтерському обліку використовують субрахунки, які являють собою додаткове групування показників однорідних аналітичних рахунків у межах даного синтетичного рахунка. Зазвичай, субрахунки відкривають до тих синтетичних рахунків, які мають багато аналітичних рахунків. Наприклад, до синтетичного рахунка 20 «Виробничі запаси» відкривають субрахунки:

201 «Сировина й матеріали»

202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»

203 «Паливо»

204 «Тара й тарні матеріали»

205 «Будівельні матеріали»

206 «Матеріали, передані в переробку»

207 «Запасні частини»

208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»

209 «Інші матеріали».

Аналітичними рахунками до кожного субрахунку будуть конкретні види сировини, матеріалів, палива, інших виробничих запасів. У діючому плані рахунків бухгалтерського обліку передбачений перелік синтетичних рахунків (рахунків першого порядку) і субрахунків (рахунків другого порядку). Аналітичні рахунки встановлює кожне підприємство самостійно.

4.4. Узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку

Для узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку, перевірки правильності записів і визначення оборотів та залишків на рахунках складають оборотні відомості по синтетичних і аналітичних рахунках. По синтетичних рахунках оборотні відомості бувають простої і шахової будови.

У відомість записують код і назви всіх синтетичних рахунків і по кожному з них початкове сальдо, дебетовий і кредитовий оборот та кінцеве сальдо. 57 Як видно з наведеного прикладу, у відомості спостерігається три пари рівностей. Рівність підсумків початкових залишків по дебету і кредиту пояснюється рівністю активу і пасиву балансу, на основі якого були відкриті рахунки. Підсумок оборотів по дебету дорівнює підсумку оборотів по кредиту, виходячи із суті подвійного відображення господарських операцій (подвійного запису) на рахунках.

Рівність підсумків дебетового і кредитового залишків на кінець звітного періоду пояснюється попередніми двома рівностями, як підсумок активу і пасиву балансу на кінець звітного періоду.

Якщо проста оборотна відомість дає узагальнене уявлення про стан і зміни засобів підприємства та джерел їх формування, то шахова оборотна відомість дає більш детальну економічну характеристику. Побудована за принципом шахової дошки, ця відомість не тільки відображає загальну суму засобів, які ми одержали, а й доводить, звідки, з допомогою якого джерела вони утворені. Завдяки шаховій відомості можна встановити взаємозв'язок між рахунками, визначити правильність складання бухгалтерської проводки.

Шаховий принцип запису, закладений в шаховій оборотній відомості, використовується при побудові бухгалтерських регістрів (зокрема, при

журнально-ордерній формі обліку), при підготовці облікових записів у нагромаджувальних відомостях і ін. За даними аналітичних рахунків також складаються оборотні відомості. Форми їх різні і залежать від того, як ведеться облік по аналітичних рахунках (у грошовому і натуральних вимірниках чи тільки в грошовому виразі) і які ці рахунки – активні чи пасивні.

Товарно-матеріальні цінності обліковуються як в натуральних, так і в грошовому вимірниках, тому і в оборотних відомостях необхідно передбачити колонки для відображення кількості і суми. Аналітичні рахунки, на яких відображають джерела засобів, різні розрахунки, містять інформацію тільки в грошовому виразі, а тому в оборотних відомостях по цих рахунках передбачаються колонки тільки для вартісних показників. На аналітичні рахунки окремого синтетичного рахунка складають одну оборотну відомість, а якій приводять по кожному аналітич- 59 ному рахунку сальдо на початок звітного періоду (місяця), обороти по дебету і кредиту за місяць і сальдо на кінець місяця.

По активних аналітичних рахунках в оборотній відомості залишки приводять тільки в одній колонці (по дебету), по пасивних – по кредиту. Якщо ж синтетичний рахунок (субрахунок) є активнопасивним, то в оборотній відомості по його аналітичних рахунках залишки приводять по дебету (на активних рахунках) і по кредиту (на пасивних рахунках). За допомогою оборотних відомостей по аналітичних рахунках перевіряється взаємозв'язок між синтетичними і аналітичними рахунками.

В сальдових відомостях по кожному аналітичному рахунку вказують тільки залишки (сальдо) на початок кожного звітного періоду. При цьому контроль за правильністю облікових записів не погіршується, оскільки звіряння натуральних і грошових показників за- 60 лишків на рахунках дає ті самі результати, що й звіряння показників оборотних відомостей. Сальдові відомості є основою при застосуванні на підприємстві прогресивного сальдового методу обліку товарно-матеріальних цінностей.

4.5. Класифікація рахунків за економічним змістом

Господарські засоби, джерела їх утворення і господарські процеси облічуються на багатьох рахунках. Для правильного використання рахунків необхідно знати їх особливості, зміст дебету і кредиту, чітко визначити об'єкти, які повинні обліковуватись на конкретному рахунку. Це досягається за допомогою класифікації рахунків. Класифікація рахунків – це науково обґрунтоване групування рахунків за певними однорідними ознаками. Класифікація рахунків допомагає вивчити зміст і будову системи рахунків, найзагальніші, найсуттєвіші ознаки окремих груп рахунків, легше визначити призначення рахунку, його використання. Все це сприяє поліпшенню організації обліку, забезпечує одержання інформації для всебічної характеристики діяльності підприємства.

Рахунки бухгалтерського обліку класифікують в розрізі двох основних ознак: 1) за економічним змістом;

2) за призначенням і структурою

Класифікація рахунків за економічним змістом визначає систему рахунків, які використовуються для забезпечення обліку на підприємстві, встановлює, що саме обліковується на даному рахунку, які конкретно об'єкти відображаються на ньому. За економічним змістом рахунки поділяють на дві групи:

1) рахунки господарських засобів і процесів;

2) рахунки джерел господарських засобів.

Рахунки господарських засобів і процесів використовують для обліку і контролю за наявністю та рухом засобів у процесі виробництва, обміну (обігу), розподілу і невиробничого споживання. До цих рахунків відносять рахунки необоротних активів, запасів, коштів і розрахунків та інших активів, доходів і результатів діяльності, витрат за елементами та витрат діяльності.

Рахунки джерел господарських засобів використовують для обліку і контролю за станом і змінами джерел власних і залучених (позичених) засобів. До рахунків обліку власних джерел відносять рахунки класу 4

«Власний капітал та забезпечення зобов'язань». Для обліку залучених джерел використовують рахунки класу 5 «Довгострокові зобов'язання» і рахунки класу 6 «Поточні зобов'язання». Класифікація рахунків за економічним змістом має важливе практичне значення для організації бухгалтерського обліку і розглядається в нерозривному зв'язку з системою показників, необхідних для контролю та управління виробництвом.

4.6. Класифікація рахунків за призначенням і структурою

Класифікація рахунків за призначенням і структурою визначає, для чого призначений рахунок, для одержання яких облікових даних, який зміст дебету і кредиту, а також залишку. Рахунки бухгалтерського обліку за призначенням і структурою поділяють на такі групи: рахунки основні, регулюючі, операційні, фінансово-результатні, позабалансові.

Основні рахунки відображають наявність та рух господарських засобів, стан і зміни їх джерел.

До основних рахунків відносять: матеріальні рахунки, нематеріальних активів, коштів, капіталу та забезпечення зобов'язань, рахунки розрахунків. Матеріальні рахунки призначені для обліку матеріальних цінностей. Ці рахунки активні, дебетові обороти означають надходження цінностей, а кредитові – вибуття. Матеріальні рахунки ще називають інвентарними, тобто такими, які підлягають інвентаризації. Аналітичний облік ведуть по кожному виду матеріальних цінностей в натуральних і грошових вимірниках. До цієї групи належать рахунки: 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 16 «Довгострокові біологічні активи», 20 «Виробничі запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 25 «Напівфабрикати», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 28 «Товари» (субрахунки 281-284, 286). Для обліку нематеріальних активів призначений рахунок 12 «Нематеріальні активи». Цей рахунок активний: за дебетом відображають

придбання нематеріальних активів, за кредитом – вибуття. Рахунки коштів використовують для обліку і контролю грошей, які зберігаються в касі підприємства та на рахунках в банках. Грошові рахунки активні. До них відносять рахунки: 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», 33 «Інші кошти». До рахунків коштів можна також віднести рахунки на яких обліковують еквіваленти грошових коштів (14 «Довгострокові фінансові інвестиції», 35 «Поточні фінансові інвестиції», а також субрахунок 184 «Інші необоротні активи» (в частині грошових коштів, які неможливо використати протягом дванадцяти місяців).

Рахунки капіталу та забезпечення зобов'язань використовують для обліку стану та змін джерел власних засобів і фінансування. До цих рахунків відносять: 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал», 41 «Капітал в дооцінках», 42 «Додатковий капітал», 43 «Резервний капітал», 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», 48 «Цільове фінансування і цільові надходження», 49 «Страхові резерви». Ці рахунки пасивні, тому сальдо можуть мати тільки кредитове. На кредит рахунків записують утворення (збільшення) капіталу, а на дебет – зменшення або використання. Аналітичний облік ведуть по кожному джерелу окремо в грошовому виразі.

Рахунки розрахунків використовують для обліку розрахункових відносин з різними організаціями, підприємствами, установами, особами. Заборгованість може бути на користь даного підприємства – дебіторська і на користь інших підприємств та осіб – кредиторська. Виходячи з цього, дані рахунки можуть бути активними (18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи» – субрахунки 181-183, 17 «Відстрочені податкові активи», 34 «Короткострокові векселі одержані», 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами») і пасивними (рахунки класу 5 «Довгострокові зобов'язання» і класу 6 «Поточні зобов'язання»).

Не дивлячись на те, що в Плані рахунків бухгалтерського обліку передбачені окремо рахунки розрахунків по дебіторах (класи 1,3) і

кредиторах (класи 5,6) на практиці мають місце активно-пасивні рахунки. Наприклад, субрахунок 372 «Розрахунки з підзвітними особами» може бути активно-пасивним (одні особи можуть бути винні підприємству, а іншим – заборгувало підприємство). При попередній оплаті покупцями за відправлення продукції в майбутньому виникає кредиторська заборгованість підприємства перед покупцями і замовниками, а при попередній оплаті постачальникам за надходження матеріальних цінностей в майбутньому – дебіторська заборгованість постачальників перед підприємством. Проте, аналітичні рахунки, відкриті до відповідного синтетичного рахунка чи субрахунка, можуть бути тільки активними або тільки пасивними і відображати один вид заборгованості: дебіторську чи кредиторську.

Регулюючі рахунки призначені для коригування й уточнення оцінки господарських засобів та їх джерел, що обліковуються на основних рахунках. Ці рахунки бувають доповнюючими, контрарними, контрарно-доповнюючими. Регулюючі рахунки, які збільшують вартість господарських засобів та їх джерел, називають доповнюючими.

Контрарні регулюючі рахунки застосовують для зменшення вартості об'єкта, облічуваного на основному рахунку. Якщо основний рахунок активний, то його регулюючий контрарний – пасивний; якщо основний рахунок пасивний, то його регулюючий контрарний – активний. Наприклад, пасивний рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» регулює залишки на активних рахунках 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи», 16 «Довгострокові біологічні активи». Для цього використовують його субрахунки.

Рахунки, які поєднують властивості доповнюючих і контрарних рахунків, називають контрарно-доповнюючими. До таких рахунків можна віднести аналітичний рахунок «Переоцінка товарноматеріальних цінностей». Цей рахунок пов'язаний з основними рахунками, на яких відображають матеріальні цінності. У випадку дооцінки (збільшення вартості) матеріалів рахунок «Переоцінка товарноматеріальних цінностей» буде доповнюючим, а

в результаті уцінки (здешевлення) їх, даний рахунок буде контрарним. Протягом звітної періоду продукція власного виробництва оцінюється за плановою собівартістю, яку в кінці звітної періоду коригують (уточнюють) до рівня фактичної. При цьому можна скористатись контрарно-доповнюючим аналітичним рахунком «Відхилення планової собівартості від фактичної». Якщо планова собівартість одержаної продукції буде менша за фактичну, то регулюючий рахунок буде доповнюючим, якщо навпаки – контрарним.

Операційні рахунки призначені для відображення окремих стадій кругообігу господарських засобів: постачання, виробництва і реалізації. Операційні рахунки бувають: розподільні (збірно-розподільні, бюджетно-розподільні, транзитні), калькуляційні і порівняльні. На збірно-розподільних рахунках обліковують витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням виробництва, які не можна в момент їх здійснення віднести на конкретний об'єкт калькуляції. Тому такі витрати протягом звітної періоду попередньо збирають по дебету збірно-розподільних рахунків, а в кінці звітної періоду розподіляють і списують з кредиту цих рахунків на рахунки основного виробництва. До збірно-розподільних відносять рахунок 91 «Загальновиробничі витрати».

Бюджетно-розподільні рахунки застосовують для розмежування витрат чи доходів між суміжними звітними періодами. Вони бувають активними і пасивними. До активних належить рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів», до пасивних – 69 «Доходи майбутніх періодів».

В окрему групу розподільних рахунків можна віднести транзитні рахунки. До транзитних рахунків відносять: – рахунки витрат за елементами (80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати», 85 «Інші затрати»); – рахунки витрат діяльності (90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати», 96 «Втрати від участі в

капіталі», 97 «Інші витрати», 98 «Податок на прибуток»); – рахунки доходів (70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи»). По дебету рахунків витрат збирають відповідні суми, а по кредиту їх списують за призначенням. На рахунках доходів по кредиту відображають доходи, а по дебету їх списують. Відповідно витрати і доходи можуть списуватись щомісяця або в кінці року.

Калькуляційні рахунки призначені для обліку процесу виробництва. На дебет цих рахунків записують витрати на виробництво продукції, виконання робіт і надання послуг, а на кредит – вихід продукції, виконані роботи і надані послуги. Залишок на кінець звітного періоду може бути тільки дебетовим і відображає суму незавершеного виробництва. Використовуючи дані калькуляційних рахунків, визначають фактичну виробничу собівартість одиниці продукції, робіт і послуг. До таких рахунків належать: 15 «Капітальні інвестиції», 23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві».

3.7. План рахунків бухгалтерського обліку На основі розглянутої вище класифікації рахунків за економічним змістом розробляється План рахунків бухгалтерського обліку. Планом рахунків називається систематизований перелік рахунків, який визначає організацію всієї системи поточного бухгалтерського обліку на підприємствах і організаціях. Він є одним з важливих нормативних документів, що регламентують єдність методології бухгалтерського обліку. Господарюючі суб'єкти ведуть облік на рахунках відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкції щодо його застосування, затверджених Наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р., № 291 (з врахуванням наступних змін і доповнень). План рахунків включає окремі розділи (класи) рахунків, в якому за десятиковою системою наведені коди (номери) й найменування синтетичних рахунків (рахунків першого порядку) і субрахунків (рахунків другого порядку). Першою цифрою коду визначено клас рахунків, другою –

номер синтетичного рахунка, третьою – номер субрахунка. Всього передбачено дев'ять класів балансових рахунків і один клас (нульовий) – позабалансових рахунків.

Субрахунки використовуються підприємствами, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу й звітності, та можуть ними доповнюватися введенням нових субрахунків (рахунків другого, третього порядків) із збереженням кодів (номерів) субрахунків цього Плану рахунків. Порядок ведення аналітичного обліку встановлюється підприємством самостійно. Кожний господарюючий суб'єкт у розвиток Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого Міністерством фінансів, має підготувати такий робочий план рахунків, який забезпечував би ведення обліку та складання звітності відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів з обліку.

Запитання для самоконтролю

1. Що таке рахунок бухгалтерського обліку, яка його будова і призначення?
2. Який існує взаємозв'язок між рахунками і балансом?
3. В чому суть подвійного запису і яке його значення?
4. Синтетичні й аналітичні рахунки. Який існує взаємозв'язок між ними?
5. Як складають оборотні відомості по рахунках та яке їх призначення?
6. Як класифікують рахунки за економічним змістом?
7. Як класифікують рахунки за призначенням і структурою?
8. Для чого призначені позабалансові рахунки і які їх властивості?
9. Що розуміють під планом рахунків бухгалтерського обліку і яке його значення?

Тема 5

План лекції

- 5.1. Первинне спостереження і документи бухгалтерського обліку
- 5.2. Порядок складання й опрацювання документів
- 5.3. Інвентаризація, порядок проведення і відображення її результатів на рахунках бухгалтерського обліку
- 5.4. Регістри бухгалтерського обліку
- 5.5. Способи виправлення помилок в бухгалтерських записах
- 5.6. Правові основи і методологія бухгалтерського обліку

5.1. Первинне спостереження і документи бухгалтерського обліку

Першочерговим моментом відображення в бухгалтерському обліку його об'єктів є первинне спостереження, що здійснюється безпосередньо працівником бухгалтерії або автоматично з допомогою вимірювальних пристроїв. Параметри первинного спостереження залежать від мети і завдань обліку, змісту і характеру одержуваної інформації. Одиницею первинного спостереження є окремий факт (явище), господарська операція, яка відноситься до об'єкту бухгалтерського обліку.

Господарська операція – дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства. В результаті первинного спостереження об'єкти бухгалтерського обліку повинні бути зафіксовані, тобто необхідний доказ про їх наявність, зміни, здійснення. Таким доказом є документ.

Первинний бухгалтерський документ – це письмове підтвердження (доказ, свідоцтво) певної форми та змісту про фактичне здійснення господарської операції або письмове розпорядження на право її здійснення. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення.

Для контролю та впорядкування опрацювання даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи. Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати обов'язкові реквізити: – назву документа (форми); – дату і місце складання; – назву підприємства, від імені якого складено документ; – зміст та обсяг господарської операції; – одиницю виміру господарської операції;

– посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; – особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Сукупність бухгалтерських документів, що складаються на всі господарські операції, називається документацією. Документація відіграє важливу роль в управлінні виробництвом, забезпечує здійснення попереднього і наступного контролю за доцільністю і законністю господарських операцій. Документи мають велике значення для забезпечення контролю за збереженням власності.

Оскільки документи є письмовим доказом здійснення господарських операцій, вони мають і правове значення, використовуються судовими органами при розгляді господарських спорів з іншими підприємствами, організаціями, особами. Бухгалтерські документи використовують для проведення економічного аналізу господарської діяльності підприємства.

В процесі аналізу вивчають факти виконання виробничої програми, визначають, наскільки раціонально витрачаються матеріальні і фінансові ресурси, а також резерви їх ефективного використання. Різні за змістом господарські операції зумовлюють різноманітність документів, якими вони оформляються.

Для правильного складання документів і доцільного використання їх класифікують за певними ознаками: призначенням, порядком складання,

способом охоплення операцій, місцем складання, технікою складання і опрацювання.

За призначенням документи поділяють на:

- 1) розпорядчі (накази про прийняття на роботу і звільнення з роботи – містять розпорядження на здійснення певної господарської операції);
- 2) виконавчі (звіти про рух матеріальних цінностей – підтверджують факт здійснення господарської операції);
- 3) бухгалтерського оформлення (бухгалтерські довідки, нагромаджувальні відомості – складають на підставі супровідних документів для полегшення записів на рахунках);
- 4) комбіновані (прибуткові і видаткові касові ордери – поєднують в собі властивості всіх трьох видів документів).

За порядком складання документи поділяють на первинні, які складають в момент здійснення господарської операції, і зведені, які складають на підставі кількох або багатьох первинних документів.

До первинних документів відносять накладні-вимоги на відпуск (внутрішні переміщення) матеріальних цінностей, грошові чеки, платіжні вимоги-доручення та інші.

До зведених документів відносять авансові звіти, звіти касира та ін. За способом охоплення операцій документи поділяють на разові і нагромаджувальні. Разовими документами оформляють одну або декілька господарських операцій, записаних одночасно (наприклад, касові ордери, вимоги-накладні та ін.).

Нагромаджувальні документи використовують для відображення операцій, які нагромаджуються протягом певного періоду (наприклад, багатоденні наряди на виконання робіт, лімітно-забірні картки та ін.). За місцем складання розрізняють документи внутрішні і зовнішні.

Внутрішні документи складають на даному підприємстві і використовуються в самому підприємстві (облікові листи праці і виконаних робіт, накладні внутрішньогосподарського призначення та ін.).

Зовнішні документи складає дане підприємство для зовнішніх користувачів інформації (товарно-транспортні накладні на реалізацію продукції) або вони надходять від інших організацій, підприємств (рахунки-фактури, платіжні вимоги постачальників та ін.).

За технікою складання і опрацювання документи поділяють на такі, які заповнюються ручним способом, з частковим використанням обчислювальної техніки, повністю складаються автоматизованим способом з використанням персональних комп'ютерів.

5.2. Порядок складання й опрацювання документів

До оформлення і змісту документів ставляться певні вимоги: своєчасність складання, достовірність показників і правильність оформлення. Документи повинні містити всі необхідні показники (реквізити), що характеризують господарські операції. Господарюючі суб'єкти можуть використовувати типові форми бухгалтерських документів, рекомендовані Міністерством фінансів України і Державним комітетом статистики, а також самостійно розроблені документи, які мають обов'язкові реквізити і забезпечують достовірність відображення в обліку здійснення операцій. Сільсько-господарські підприємства можуть також використовувати спеціалізовані форми первинних документів, рекомендовані Міністерством аграрної політики та продовольства України. Первинні документи, складені в різних господарських підрозділах підприємства передають до бухгалтерії, де їх перевіряють, розцінюють, групують і роблять бухгалтерські записи. Для контролю за надходженням і своєчасним опрацюванням документів складають план-графік документообороту.

Документооборотом називають рух документів від моменту складання або одержання їх від інших організацій до використання для бухгалтерських записів і передачі в архів. В процесі перевірки документів встановлюють доцільність і законність господарських операцій, додержання кошторису, норм, розцінок, встановлених лімітів тощо. Перевіряють також чи всі реквізити заповнені, чи дійсні підписи, правильність зроблених підрахунків.

Правильно складені документи приймаються для подальшої обробки. Документи, які надійшли в бухгалтерію, часто містять тільки натуральні показники (по товарно-матеріальних цінностях) або трудові (про затрати праці). Тому необхідно в цих документах проставити ціни і суми, тобто провести їх розцінку. Після розцінки документи, зазвичай, групують, тобто збирають за певний період (день, декаду, місяць) за однорідними ознаками (касові документи, документи про рух матеріалів, банківські документи та ін.). Групування документів завершується складанням нагромаджувальних (групувальних) відомостей.

На основі одержаних способом групування і підрахунку підсумків в документах проводяться бухгалтерські записи шляхом складання кореспонденції між рахунками по окремій операції або групі однорідних операцій. Цей етап обробки бухгалтерських документів називається контируванням. Складання бухгалтерських записів має важливе значення, оскільки від їх правильності залежить точність і достовірність обліку. Після оформлення бухгалтерських записів господарські операції фіксують в облікових регістрах.

Після складання звітності документи передають на зберігання в архів. Архів має бути організований таким чином, щоб забезпечити надійне зберігання всіх документів, і в разі потреби, швидке їх знаходження. Первинні документи зберігаються відповідно до встановленого порядку, регламентованого державними органами.

5.3. Інвентаризація, порядок проведення і відображення її результатів на рахунках бухгалтерського обліку

Важливими вимогами, які ставляться до бухгалтерського обліку є точність, об'єктивність і достовірність його показників, повна відповідність їх дійсності. Одним із основних способів первинного спостереження за станом і рухом господарських засобів є документація. Проте документація не завжди може охопити всі господарські явища в момент їх здійснення

(природні втрати, крадіжки, помилки в облікових записах). Необхідним доповненням документації є інвентаризація.

Інвентаризація – це один із прийомів бухгалтерського обліку, який полягає у виявленні фактичної наявності господарських засобів і джерел їх утворення, співставленні фактичних даних з обліковими показниками. Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка.

Кількість інвентаризацій у звітному році, дати їх проведення, перелік майна і зобов'язань, що підлягають інвентаризації під час кожної з них, визначаються власником (керівником) підприємства. Але є випадки, коли проведення інвентаризації є обов'язковим: – перед складанням річної фінансової звітності; – при передачі майна державного підприємства в оренду, приватизації майна державного підприємства, перетворенні державного підприємства в акціонерне товариство;

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

- при встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей, а також за приписом судово-слідчих органів;

- у разі пожежі, стихійного лиха або техногенної аварії;

- у разі ліквідації підприємства, а також в інших випадках, передбачених законодавством.

Інвентаризацію проводить створена за розпорядженням керівника підприємства інвентаризаційна комісія. З метою забезпечення повноти й точності, а також полегшення і прискорення інвентаризації проводять окремі підготовчі роботи:

- наводять порядок в місцях зберігання матеріальних цінностей (групує за видами і сортами, біля кожного виду (сорт) має бути ярлик із зазначенням кількості, маси, сорту);

– матеріально відповідальні особи дають розписку про те, що всі прибуткові і видаткові документи здано до бухгалтерії і в них немає неоприбуткованих або не списаних матеріальних цінностей;

– працівники бухгалтерії закінчують опрацювання всіх документів щодо руху матеріальних цінностей, роблять всі потрібні облікові записи та виводять залишки на рахунках на день інвентаризації.

Інвентаризацію товарно-матеріальних цінностей здійснюють переважуванням і обмірюванням, в результаті чого складають інвентаризаційні описи і передають їх в бухгалтерію. У бухгалтерії фактичні залишки матеріальних цінностей, зафіксовані в інвентаризаційних описах, порівнюють з даними обліку і виявляють відхилення (лишки, нестачу). По матеріальних цінностях, по яких виявлено відхилення, складають порівняльні відомості результатів інвентаризації. Інвентаризацію каси оформляють спеціальним актом, в якому зазначають фактичну наявність грошей у касі і залишок їх за даними обліку на день інвентаризації. Перевірка розрахункових відносин між підприємствами, організаціями, особами здійснюється за виписками з особових рахунків дебіторів і кредиторів, суми яких повинні бути погодженими відповідними сторонами. Розходження фактичної наявності грошових коштів та інших цінностей (лишки, нестачі) з даними обліку, що встановлені при інвентаризації та інших перевірках, регулюються у такому порядку: – основні засоби, нематеріальні активи, запаси, кошти та інше майно, що виявилось у надлишку, підлягають оприбуткуванню та зарахуванню відповідно в доходи підприємства.

Для обліку доходів в результаті виявлених лишків необоротних активів використовують рахунок 74 «Інші доходи», а інших матеріальних цінностей і грошових коштів – рахунок 71 «Інший операційний дохід».

– нестачі грошових коштів та інших цінностей, втрати від псування цінностей, що виявлені в процесі заготовлення, переробки, зберігання та реалізації, в тих випадках, коли винуватців не встановлено або у стягненні з винних осіб відмовлено судом, відносяться на рахунки витрат діяльності (94

«Інші витрати операційної діяльності» – для оборотних засобів; 97 «Інші витрати» – для необоротних засобів). Одночасно із списанням цінностей на рахунок витрат їх балансова вартість зараховується на позабалансовий рахунок 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей». Наприклад, виявлено нестачу будівельних матеріалів по якій винних осіб не встановлено на суму 345 грн.; ПДВ – 69 грн.:

– нестачі цінностей, а також втрати від їх псування, у заподіянні яких винні особи, відносяться на винних осіб у сумі, яка включає балансову вартість матеріальних цінностей, по яких допущені нестачі і втрати (враховуючи індекс інфляції), податок на додану вартість, акцизний збір (по підакцизних товарах) з врахуванням встановлених коефіцієнтів перерахунку вартості.

Одночасно розрахункова вартість матеріальних цінностей, яких не вистачає, відображається на позабалансовому рахунку 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей». Облікова вартість таких цінностей відноситься на рахунки витрат діяльності. Різниця між утримуваною сумою і балансовою вартістю нестач підлягає перерахуванню в бюджет.

У документах, якими оформляється списання втрат і нестач цінностей, повинні бути зазначені вжиті заходи щодо запобігання таким нестачам і втратам. Матеріали інвентаризації та рішення щодо регулювання розбіжностей затверджуються керівником підприємства з включенням результатів у фінансову звітність за той період, в якому закінчена інвентаризація, а також і в річну фінансову звітність.

5.4. Регістри бухгалтерського обліку

Інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках. Регістр бухгалтерського обліку (обліковий регістр) – це носій інформації спеціального формату і будови (паперовий, машинний), призначений для реєстрації, групування й узагальнення

господарських операцій, відображених у первинних носіях інформації. Облікові реєстри класифікують за зовнішнім виглядом, характером записів, обсягом змісту та форми.

За зовнішнім виглядом облікові реєстри поділяють на бухгалтерські книги, картки, окремі листки (відомості), машинні носії. Підприємства, що складають облікові реєстри на машинних носіях, зобов'язані за свій рахунок виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів та відповідних органів у межах їх повноважень, передбачених законодавством.

При цьому повинна бути організована така система контролю, яка виключала б можливість несанкціонованих виправлень, доповнень або вилучення частини інформації. За характером записів облікові реєстри поділяють на хронологічні, систематичні і комбіновані. У хронологічні облікові реєстри господарські операції записують в календарній послідовності їх здійснення. Таким реєстром є журнал реєстрації господарських операцій, який є обов'язковим для всіх підприємств і організацій.

Записи в журнал здійснюються по кожній господарській операції або підсумковими сумами на основі групування однорідних бухгалтерських документів. Систематичні реєстри використовують для відображення однорідних за економічним змістом господарських операцій у певній системі. Зокрема, у книгах складського обліку ведуть облік матеріальних цінностей; у Головній книзі – синтетичний облік по кожному рахунку.

Комбінованими називають реєстри, в яких записи здійснюють одночасно в хронологічному і систематичному порядку (журналиордери і відомості до них). За обсягом змісту облікові реєстри поділяють на синтетичні, аналітичні і комбіновані.

Реєстри синтетичного обліку призначені для відображення економічно однорідних господарських операцій на синтетичних рахунках. Головна книга є реєстром синтетичного обліку. В аналітичних облікових

регістрах записи роблять по окремих аналітичних рахунках, крім вартісних, вказуються в необхідних випадках натуральні і трудові вимірники.

Прикладом регістру аналітичного обліку є картки обліку основних засобів, матеріалів та ін.

Регістри, в яких водночас ведеться синтетичний і аналітичний облік, називають комбінованими. Прикладом комбінованих облікових регістрів є журнали-ордери по рахунках 37 «Розрахунки з різними дебіторами», 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» та ін., в яких містяться не тільки узагальнені дані, а й детальні відомості про стан розрахунків з кожним дебітором, постачальником тощо. За формою бухгалтерські регістри бувають односторонні, двосторонні, багатографні і регістри шахової форми.

В односторонніх регістрах граfi для записів по дебету і кредиту розміщені поряд на правому боці регістру, а граfi для запису дати, господарської операції – на лівому. Двосторонні регістри складаються з двох однакових частин, ліва з яких призначена для дебетових записів, а права – для кредитових. Багатографні регістри застосовують для обліку об'єктів, які потребують деталізації показників на дебеті або кредиті рахунка. Регістри шахової форми побудовані так, що кожна записана сума відноситься на дебет одного і кредит іншого взаємопов'язаного рахунка на перетині відповідних клітин. Сума тут записується в один прийом, але відноситься одночасно на дебет і кредит взаємопов'язаних рахунків.

Для синтетичного і аналітичного обліку господарських операцій підприємства застосовують облікові регістри, рекомендовані органами державного управління або розроблені самостійно. Система облікових регістрів повинна забезпечити повне і достовірне відображення всіх господарських операцій, одержання необхідної інформації для управління і складання звітності. Господарські операції повинні бути відображені в облікових регістрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені. Копії регістрів обліку можуть бути вилучені у підприємства тільки за рішенням відповідних органів, прийнятим у межах їх повноважень,

передбачених законами. Обов'язковим є складання реєстру вилучених реєстрів. Керівництво з розробки і затвердження типових форм бухгалтерських реєстрів і методичних рекомендацій щодо застосування їх покладається на Міністерство фінансів України.

5.5. Способи виправлення помилок в бухгалтерських записах

В процесі облікової роботи спостерігаються випадки, коли окремі працівники допускають в бухгалтерських записах помилки (допущені описки, неправильні підрахунки, невірно складена кореспонденція рахунків та ін.). Для забезпечення достовірності показників обліку необхідно виправити всі допущені помилки до складання звітності.

Залежно від характеру помилок і моменту їх виявлення застосовують такі способи їх виправлення: коректурний, «червоне сторно» (від'ємні числа) і додаткових записів. Виправляючи помилки коректурним способом, неправильний запис закреслюють тонкою лінією так, щоб можна було прочитати закреслене, а поряд пишуть правильний запис і засвідчують підписом особи, яка зробила виправлення.

Коректурним способом користуються тоді, коли допущені описки в документах, а також в облікових реєстрах, коли помилка не вимагає зміни в кореспонденції рахунків або виявлена до підрахунку підсумків. Слід відзначити, що в документах, в яких оформлені грошові операції (касових ордерах, банківських документах), виправлення не допускаються. Ці документи при наявності в них помилок підлягають заміні новими.

Виправляються помилки способом «червоне сторно» так: неправильний бухгалтерський запис анулюють шляхом складання такої самої бухгалтерської проводки і в тій самій сумі, тільки червоним чорнилом. При підбитті підсумків суми, записані червоним чорнилом, віднімаються. Водночас робиться другий правильний бухгалтерський запис звичайним чорнилом.

Спосіб «червоне сторно» використовують також в тому випадку, коли кореспонденція рахунків складена вірно, але в завищеній сумі. Тоді робиться

запис червоним чорнилом на різницю між помилково записаною і правильною сумою, тобто на суму перебільшення.

Спосіб додаткових записів (проводок) застосовують в тому випадку, коли проводка складена вірно, але в меншій сумі. Для виправлення такої помилки складають таку саму проводку на суму різниці між правильною і зменшеною сумою.

Способи «червоне сторно» і додаткових записів використовують не тільки для виправлення помилок, але й у випадках, коли коригують планові показники до рівня фактичних (наприклад, при визначенні фактичної собівартості продукції, робіт, послуг). Перевагою сторнувальних і додаткових записів є те, що вони забезпечують правильне відображення оборотів на рахунках, зберігають правильну кореспонденцію між ними.

5.6. Правові основи і методологія бухгалтерського обліку

Ведення бухгалтерського обліку в Україні регламентується законодавчими актами і нормативними документами, а відповідальність за його організацію на підприємстві несуть їх керівники. Підприємства організовують бухгалтерський облік відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, які відповідно до прийнятих у міжнародній практиці принципів регулюють правові засади методології та організації бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності.

Дія Закону і цих положень поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно з законодавством.

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, який затверджує

національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Зокрема, Міністерство фінансів України займається: – організацією розробки та розгляду проектів національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативноправових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності; – удосконаленням організаційних форм і методів бухгалтерського обліку в Україні; – методологічним забезпеченням впровадження сучасної технології збору та обробки обліково-економічної інформації; – розробкою рекомендацій щодо вдосконалення системи підготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів.

Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, у межах своєї компетенції, відповідно до галузевих особливостей розробляють на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх застосування.

Підприємство веде бухгалтерський облік майна та результатів своєї роботи у натуральних вимірниках та в узагальненому грошовому виразі шляхом безперервного, документального і взаємопов'язаного їх відображення. Одночасно, здійснюючи організацію бухгалтерського обліку, підприємство може самостійно визначати облікову політику, встановити організаційну форму бухгалтерської роботи, виходячи з виду підприємства і конкретних умов господарювання; визначити форму і методи бухгалтерського обліку, ґрунтуючись на діючих загальних або галузевих формах і методах, з дотриманням єдиних методологічних засад, а також технологією обробки облікової інформації; розробити систему внутрішньовиробничого (управлінського) обліку, звітності й контролю господарських операцій, визначити права працівників на підписання бухгалтерських документів.

Підприємство веде бухгалтерський облік майна та результатів своєї роботи методом подвійного запису господарських операцій згідно з Планом

рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Індивідуальні (сімейні) приватні підприємства, громадяни, які здійснюють підприємницьку діяльність, можуть вести бухгалтерський облік або за подвійною, або за одинарною (спрощеною) системою бухгалтерського обліку. Але перехід від однієї системи до іншої здійснюється тільки з початку наступного за звітним року з попереднім повідомленням податкових органів та органів статистики.

При веденні бухгалтерського обліку підприємство повинно забезпечити: – незмінність протягом поточного року прийнятої методології відображення окремих господарських операцій та оцінку майна. Зміна методології обліку на наступний рік повинна бути зазначена у річній фінансовій звітності;

– повноту відображення в обліку за звітний період (місяць, квартал, рік) усіх господарських операцій, проведених у зазначений час, та результатів інвентаризації майна і зобов'язань; – правильність віднесення доходів і витрат до відповідних звітних періодів. Доходи і витрати визнаються у звітному періоді, до якого вони віднесені, незалежно від часу надходження доходів та оплати витрат, якщо інше не передбачено іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку; – тотожність даних аналітичного обліку оборотам і залишкам за рахунками синтетичного обліку на перше число кожного місяця.

Органи і службові особи, які мають доступ до документів і даних бухгалтерського обліку та звітності, несуть відповідальність за розголошення інформації, що становить комерційну таємницю, відповідно до чинного законодавства України.

Для вирішення завдань бухгалтерського обліку важливе значення має правильна і раціональна його організація. Раціональна організація обліку – система заходів, які забезпечують найбільш ефективне виконання функцій бухгалтерського обліку. Основними передумовами раціональної організації обліку є: вивчення організаційної структури підприємства, технології

виробництва, матеріально-технічного постачання і збуту продукції, виробничофінансового стану; визначення характеру й обсягу необхідної облікової інформації; вивчення законодавчих актів, положень і інших нормативних документів щодо організації обліку і звітності; встановлення взаємовідносин між обліковими працівниками бухгалтерської служби.

Обліковий процес досить складний і різноманітний, а тому для забезпечення його виконання необхідно правильно спланувати організацію обліку. План організації бухгалтерського обліку представляє собою зміст, послідовність і строки виконання всіх облікових робіт на підприємстві, порядок одержання необхідної інформації і технічне оформлення облікових даних. Цей план включає: план документації і документообороту, робочий план рахунків, план інвентаризації, план технічного оформлення обліку, план організації праці облікових працівників, план звітності. План документації і документообороту передбачає порядок документального оформлення всіх господарських операцій, а також послідовність проходження документів з моменту їх виникнення (складання) через всі стадії обробки до здачі в архів. Для цього на підприємстві складають план-графік документообороту. Робочий план рахунків розробляє головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку, на основі діючого плану рахунків. Для цього із плану рахунків, затвердженого Мінфіном України, вибираються ті синтетичні рахунки і субрахунки, які необхідні для обліку господарських операцій даного підприємства. Враховуючи технологію виробництва і його організацію, підбирається перелік аналітичних рахунків, а при необхідності, і субрахунків. План інвентаризації містить перелік майна, коштів і зобов'язань, що підлягають інвентаризації, строки її проведення, виконавців та відповідальних осіб за проведення інвентаризації.

План складається на основі положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативних документів про інвентаризацію та порядок її проведення. План технічного оформлення обліку передбачає вибір форми бухгалтерського обліку, встановлення відповідного їй порядку реєстрації

господарських операцій, матеріально-технічне оснащення робочих місць облікових працівників; нормативні документи, довідки, обчислювальну техніку, використання прогресивних форм і методів обробки інформації з використанням комп'ютерів. План організації праці облікових працівників визначає структуру облікового апарату, посадові інструкції для працівників, послідовність проведення видів облікових робіт, заходи по підвищенню кваліфікації працівників бухгалтерської служби, організацію їх робочих місць.

План звітності передбачає перелік як внутрішньої, так і зовнішньої проміжної і річної звітності, строки її складання та подання, а також містить вказівки щодо посадових осіб і їх відповідальності за достовірність і своєчасність складання звітних форм. Сукупність розглянутих планів, органічно пов'язаних між собою, і становить план раціональної організації бухгалтерського обліку. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку несе керівник підприємства. Він зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами і працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення і подання до обліку первинних документів.

Обліковий процес повинен бути розподілений між окремими виконавцями – обліковими працівниками. Розрізняють такі форми розподілу облікової праці і побудови обліку: централізовану, децентралізовану, неповної децентралізації. При централізованій формі обліковий апарат сконцентрований в центральній бухгалтерії і підпорядковується головному бухгалтеру в адміністративному і методологічному порядку. Тут зосереджується ведення всього синтетичного і аналітичного обліку. В окремих виробничих підрозділах оформляють тільки первинну документацію і здають в бухгалтерію без попереднього опрацювання або з незначним опрацюванням. При децентралізованій формі частина апарату бухгалтерії знаходиться в складі виробничих одиниць і в адміністративному відношенні

підпорядковується його керівнику, а в відношенні до методології обліку – головному бухгалтеру.

Тут не тільки оформляють первинні документи, а й опрацьовують їх, ведуть синтетичний і аналітичний облік господарських операцій у системі рахунків, складають бухгалтерський баланс по підрозділу та інші форми звітності. Баланс і звітні форми підрозділу здають до центральної бухгалтерії підприємства.

На практиці часто використовують систему неповної децентралізації обліку. Суть її полягає в тому, що в окремих структурних підрозділах, крім складання первинних документів, здійснюють аналітичний облік, підсумкові дані якого періодично звіряють з даними синтетичного і аналітичного обліку центральної бухгалтерії. При цьому підсумкові дані формуються у звітах про рух матеріальних цінностей, виробничих звітах підрозділів, інших зведених документах. Ефективність бухгалтерського обліку значною мірою визначається організацією праці облікового апарату, яка повинна базуватись на науковій основі. Наукова організація праці облікової служби означає: розподіл і кооперацію праці; нормування облікової роботи; регламентацію завдань, функцій і обов'язків окремих працівників; стандартизацію бухгалтерського обліку; використання передового вітчизняного і зарубіжного досвіду.

Дуже важливим в роботі бухгалтера є організація робочого місця, дотримання раціонального трудового режиму, розробка особистого стилю роботи і керівництва підлеглими. Структура облікового апарату і чисельність його працівників залежить від цілого ряду факторів, основними з яких є: обсяг облікових робіт; застосування засобів механізації і автоматизації; впровадження нових передових форм і методів обліку та ін. Виходячи з цього підприємство самостійно обирає форми організації бухгалтерського обліку: – введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером; – користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як

підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи; – ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою; – самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства.

У нашій державі забезпечуються єдині методологічні засади організації бухгалтерського обліку і звітності та управління ними. Верховна Рада України як єдиний орган законодавчої влади приймає закони, що визначають соціальну і економічну політику в нашій державі, в тому числі Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», інші законодавчі акти, що регулюють правові засади методології та організації обліку. Управління бухгалтерським обліком знаходиться в компетенції Кабінету Міністрів України. Основними керівними органами обліку є Державний Комітет статистики і Міністерство фінансів України.

Державний Комітет статистики України здійснює загальне керівництво обліком. Він забезпечує автоматизовану обробку інформації, здійснює загальне керівництво організацією первинного обліку, контролює стан обліку і звітності. Міністерство фінансів України здійснює методологічне керівництво обліком: затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкцію щодо його застосування, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Виходячи з єдиних методологічних засад організації бухгалтерського обліку міністерства та інші центральні органи виконавчої влади, у межах своєї компетенції, розробляють відповідно до галузевих особливостей методичні рекомендації щодо бухгалтерського обліку, здійснюють контроль за дотриманням правил ведення обліку.

Контроль за дотриманням рекомендацій щодо організації бухгалтерського обліку на підприємствах, складанням зведеної

бухгалтерської звітності здійснюють відділи бухгалтерського обліку обласних і районних управлінь агропромислового розвитку, інші органи, до сфери управління яких належать підприємства. Вони надають методичну допомогу щодо вдосконалення обліку на підприємстві.

Безпосереднє управління бухгалтерським обліком на підприємстві здійснює головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку. Він призначається або звільняється з посади керівником і безпосередньо йому підпорядковується. Керуючись Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», іншими нормативними актами, головний бухгалтер несе відповідальність за дотримання встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, забезпечує контроль і відображення на рахунках всіх господарських операцій та своєчасне складання і подання звітності, здійснює (разом з іншими підрозділами) економічний аналіз діяльності підприємства. Головний бухгалтер підписує разом з керівником підприємства документи, що є підставою для приймання і видачі товарно-матеріальних цінностей та коштів, а також розрахунків, кредитні та фінансові зобов'язання, візує господарські договори. Вказані документи без підпису головного бухгалтера вважаються недійсними і до виконання не приймаються. При відсутності у штаті головного бухгалтера керівник призначає контролера, якому надає право другого підпису на документах.

Бухгалтер бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства. Він також забезпечує перевірку стану обліку у структурних підрозділах. Головному бухгалтеру забороняється приймати до виконання документи на операції, що суперечать вимогам законодавчих актів, порушують договірну і фінансову дисципліну, завдають шкоди державі, власникам, іншим юридичним особам і громадянам. Про такі документи головний бухгалтер (особа, яка веде облік) письмово повідомляє керівника (власника) підприємства і приймає їх до виконання і обліку тільки за

письмовим його розпорядженням. Після цього керівник повністю несе відповідальність за проведення цих операцій. З головним бухгалтером в межах конкретного підприємства погоджується прийняття (призначення), переведення та звільнення матеріально відповідальних працівників.

Запитання для самоконтролю

1. Що таке первинне спостереження?
2. Що таке бухгалтерський документ і як їх класифікують?
3. Який порядок складання й опрацювання документів?
4. Що розуміють під інвентаризацією, який порядок проведення і відображення її результатів на рахунках обліку?
5. Для чого призначені регістри бухгалтерського обліку?
6. Які є способи виправлення помилок в бухгалтерських записах?
7. Які форми бухгалтерського обліку застосовують на підприємствах?
8. Правові основи і методологія бухгалтерського обліку?
9. Що розуміють під організацією бухгалтерського обліку?
10. Як здійснюється регулювання бухгалтерського обліку?

Тема 6

План лекції:

- 6.1. Принципи оцінки господарських засобів і калькуляція
- 6.2. Облік процесу постачання
- 6.3. Облік процесу виробництва
- 6.4. Облік процесу реалізації

6.1. Принципи оцінки господарських засобів і калькуляція

Особливістю бухгалтерського обліку є те, що майно, зобов'язання, господарські явища і процеси повинні бути оцінені в грошовому вираженні. Для цієї мети використовують спеціальні елементи методу бухгалтерського обліку – оцінку і калькуляцію.

Оцінка – це спосіб грошового вимірювання господарських засобів, джерел їх утворення, господарських процесів та їх результатів. Господарюючі суб'єкти, що діють на території України, зобов'язані здійснювати бухгалтерський облік і складати звітність у національній валюті України. Оцінка господарських фактів повинна відповідати визначеному законодавчо порядку і принципу вірогідності. Методологія оцінки майна має бути незмінною протягом поточного року.

Тобто, вхідні (вступні) показники поточного року мають відповідати вихідним показникам звітного року. Зміна методів оцінки майна, активів і пасивів припустима тільки у визначеному порядку і обґрунтовується в Наказі про облікову політику підприємства.

Принципи оцінки окремих видів активів і пасивів визначені національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку:

- капітальні вкладення (інвестиції) – за фактичними витратами для забудовника (замовника);
- фінансові інвестиції (придбання цінних паперів, внески до статутного капіталу інших підприємств) – за фактичними витратами на їх придбання.

Придбані шляхом обміну фінансові інвестиції зараховуються за справедливою (ринковою) вартістю переданих активів;

– основні засоби й інші необоротні матеріальні активи – за первісною вартістю у сумі фактичних витрат на їх придбання, будівництво, доставку, монтаж, налагодження, реєстрацію, страхування, митні збори, податки (якщо вони не відшкодовуються підприємству). Зміни первісної вартості допускаються лише у разі добудови, дообладнання, реконструкції та часткової ліквідації об'єктів, а також у порядку, передбаченому законодавством. Окремо відображають знос основних засобів і інших необоротних матеріальних активів.

В підсумок активів підприємства зараховують залишкову вартість відповідних об'єктів;

– нематеріальні активи – за фактичними витратами на їх придбання, що становить первісну вартість. У підсумок активів підприємства зараховують залишкову вартість нематеріальних активів;

– довгострокові біологічні активи – за справедливою (первісною, якщо справедливо визначити неможливо) вартістю. В підсумок активу зараховують справедливую (залишкову) вартість відповідних об'єктів;

– виробничі запаси, незавершене виробництво, готова продукція, товари, інші матеріальні цінності – за первісною вартістю придбання (виготовлення).

Якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду, то такі запаси відображаються в обліку і звітності за чистою вартістю реалізації; – продукція власного виробництва у сільськогосподарських підприємствах, поточні і додаткові біологічні активи при первісному визнанні – за справедливою вартістю або за первісною вартістю, якщо неможливо визначити справедливую вартість;

– поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги – за первісною вартістю. У підсумок активу балансу включається

дебіторська заборгованість за чистою реалізаційною вартістю, яка визначається як різниця між первісною вартістю і резервом сумнівних боргів;

– залишки коштів підприємства на валютних рахунках, інші кошти (включаючи грошові документи), цінні папери, дебіторська заборгованість в іноземних валютах – в грошовій одиниці України в сумах, визначених шляхом перерахунку іноземних валют за курсом Національного банку, що діють на останнє число звітного періоду;

– статутний капітал – за сукупністю вкладів у грошовому виразі учасників (власників) у майно при створенні підприємства для забезпечення його діяльності в розмірах, визначених установчими документами. Статутний капітал і фактична заборгованість учасників за вкладами до статутного капіталу обліковується і відображається за окремими статтями в пасиві балансу. При підрахунку підсумку власного капіталу заборгованість учасників за вкладами віднімається;

– прибуток, його використання або збиток протягом звітного періоду відображаються в обліку окремо. У балансі відображається сума нерозподіленого прибутку або сума непокритого збитку. Сума непокритого збитку наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу;

– забезпечення наступних витрат і платежів – визначається за обліковою оцінкою ресурсів, необхідних для погашення відповідного зобов'язання, на дату балансу. В разі необхідності залишок забезпечення переглядається і коригується (зменшується, збільшується);

– поточні зобов'язання – відображаються в балансі за сумою погашення. Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються в балансі за їх теперішньою вартістю, тобто вартістю, за якою має виплачуватись сума при погашенні заборгованості; – товарно-матеріальні цінності, прийняті на відповідальне зберігання, орендовані основні засоби (операційна оренда), умовні права й зобов'язання – відображаються на позабалансових рахунках підприємства за обліковою

вартістю, вказаною у документах. Єдина методика оцінки активів і пасивів забезпечує єдність і порівнянність показників однорідних засобів різних підприємств і можливість одержання зведених узагальнених показників. Оцінка господарських засобів ґрунтується на даних про фактичну собівартість оцінюваних об'єктів. У цих умовах важливого значення набуває калькуляція.

Калькуляція є способом групування затрат і визначення собівартості продукції, робіт і послуг. Для визначення собівартості цих цінностей підраховують затрати на них, здійснені підприємством, у кожному процесі: постачання (заготівля), виробництво, реалізація.

Калькуляція дає інформацію для контролю за ходом всіх важливих господарських явищ і процесів та є підставою для грошової оцінки відповідних об'єктів бухгалтерського обліку.

Об'єкт калькуляції – це вид продукції, робіт, послуг, виробництво, програма, проект, замовлення тощо, собівартість яких визначають. Залежно від виду продукції, технологічної складності її виготовлення, організаційних особливостей на підприємстві тощо можуть застосовуватись різні методи калькулювання собівартості продукції.

Методом калькулювання прийнято вважати сукупність прийомів і способів збору, нагромадження й систематизації інформації з метою обчислення собівартості продукції і контролю витрат. Калькуляція може складатись на об'єкт в цілому (певний вид продукції, робіт, послуг) або на одиницю. Калькуляційна одиниця – це одиниця вимірювання обсягу окремих видів продукції, робіт, послуг і т.д., собівартість яких визначається (тонна, м², м³, шт.).

Калькуляційні одиниці повинні характеризувати сутність конкретного виду продукції, відображати кількісну одиницю продукції певної якості, відповідати одиницям виміру, встановленим на рівні державних стандартів України. Калькулювання собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) здійснюється для визначення ефективності запланованих і фактично

здійснених агротехнічних, технологічних, організаційних і економічних заходів, спрямованих на розвиток і вдосконалення виробництва, для обґрунтування цін і розрахунку суми податків, що підлягають сплаті до бюджету.

6.2. Облік процесу постачання

Діяльність підприємства включає цілий ряд процесів, які підлягають обов'язковому бухгалтерському обліку.

Головними процесами господарської діяльності у виробничій сфері є:

- 1) постачання;
- 2) виробництво;
- 3) реалізація.

Процес постачання (заготівлі) включає операції, пов'язані із забезпеченням підприємства необхідними для виробництва продукції предметами праці (сировиною і матеріалами, паливом, запасними частинами і ін.). Вартість придбаних предметів праці складається з їх ку- 85 півельної вартості (суми, що сплачується згідно з договором постачальнику) і витрат, пов'язаних з придбанням.

До витрат, пов'язаних з придбанням товарно-матеріальних цінностей, відносять: суми, що сплачуються за інформаційні, посередницькі та інші подібні послуги у зв'язку з пошуком і придбанням; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; затрати на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування та відсотки за комерційний кредит постачальників; інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Для обліку процесу постачання використовують рахунки: матеріальних цінностей (20 «Виробничі запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» та ін.), грошові рахунки (30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», 33 «Інші кошти» та ін.), рахунки

розрахунків (63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками», 64 «Розрахунки за податками й платежами», 65 «Розрахунки за страхуванням», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 68 «Розрахунки за іншими операціями» та ін.). Для обліку витрат, пов'язаних з придбанням матеріальних цінностей призначений аналітичний рахунок «Транспортно-заготівельні витрати».

В процесі заготівлі товарно-матеріальні цінності поступають від різних постачальників, організацій, осіб з різною купівельною вартістю і різними транспортно-заготівельними витратами. Тому, з метою спрощення, такі матеріальні цінності в поточному обліку показують за єдиними обліковими цінами з окремим відображенням відхилень від цих цін. В кінці звітнього періоду (місяця) списують відхилення, що припадають на облікову вартість використаних цінностей.

Базою розподілу відхилень є вартість або кількість матеріальних цінностей. Розглянемо на конкретному прикладі господарські операції з процесу постачання. Підприємство придбало виробничі запаси: купівельна вартість – 8500 грн.; витрати з доставки (транспортно-заготівельні витрати) – 750 грн. Кошти перераховано з банківського рахунку підприємства.

Затрати на предмети праці в структурі собівартості продукції займають значну питому вагу і їх економія є одним з важливих шляхів здешевлення продукції. Тому, належний облік надходження матеріальних цінностей на склад, виявлення сум транспортно-заготівельних витрат і на основі цього контроль і аналіз цих витрат дозволять управляти процесом постачання і вишукувати резерви підвищення ефективності виробництва за рахунок зниження вартості придбаних предметів праці.

6.3. Облік процесу виробництва

Процес виробництва являє собою процес поєднання живої праці з засобами виробництва. Так як процес виробництва відбувається безперервно, то він вимагає і безперервних затрат праці, засобів і предметів праці. З

одного боку, цей процес виражає виробниче споживання засобів праці, предметів праці і живої праці, а з другого – процес виготовлення нової продукції. Обидві сторони процесу виробництва взаємопов'язані.

Мета цього процесу – відображення і визначення затрат на випущену продукцію, визначення її кількості і собівартості. Для обліку процесу виробництва використовують рахунки основного і допоміжних виробництв, матеріальних цінностей, затрат праці та її оплати, використання основних засобів, витрат на управління та обслуговування виробництва та ін.

На рахунку 23 «Виробництво» показують всі витрати на виготовлення продукції. Відомості про витрати на виробництво окремих видів продукції (або груп однорідної продукції) беруть з аналітичних рахунків, які відкривають до синтетичного рахунка 23 «Виробництво». В дебет синтетичного рахунка 23 «Виробництво» і його аналітичних рахунків безпосередньо записують протягом звітного періоду тільки ті витрати, які прямо пов'язані з виробництвом продукції. В кінці звітного періоду (місяця, кварталу, року) сюди відносять розподілені непрямі витрати. Затрати, включені в собівартість готової продукції, списують на дебет рахунка 26 «Готова продукція» в кореспонденції з кредитом рахунка 23 «Виробництво». Розглянемо на конкретному прикладі господарські операції з процесу виробництва.

На підприємстві проведені такі витрати на виробництво продукції: використані сировина і матеріали – 32000 грн., нарахована заробітна плата з відрахуваннями на соціальні заходи – 16000 грн., нараховано амортизацію по основних засобах – 19000 грн., інші прямі витрати – 8000 грн. Крім цього проведені витрати на загальновиробничі потреби: використані матеріали – 2500 грн., нарахована заробітна плата загальновиробничому персоналу – 3200 грн., нараховано амортизацію по основних засобах загальновиробничого призначення – 4800 грн., інші витрати – 1500 грн. В кінці звітного періоду загальновиробничі витрати розподілено і включено в собівартість продукції.

Треба зауважити, що сільськогосподарські підприємства фактичну собівартість продукції, виробленої протягом звітного періоду, визначають тільки після завершення цього періоду, коли на рахунках відображено прямі і непрямі витрати. При первісному визнанні одержану з виробництва продукцію можуть оцінювати за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, або за виробничою собівартістю відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Якщо продукцію при первісному визнанні оцінюють за справедливою вартістю, регулювання проводиться в такому порядку. Перевищення справедливої вартості продукції над фактичними витратами відносять на доходи (дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю), а перевищення фактичної собівартості продукції над справедливою вартістю – на витрати (витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю).

6.4. Облік процесу реалізації

Процес реалізації – завершальний процес кругообігу засобів підприємства і включає сукупність операцій, пов'язаних із збутом виробленої продукції. Завдяки реалізації підприємство одержує кошти за рахунок яких покриває свої виробничі витрати, здійснює розрахунки по зобов'язаннях, створює резервний капітал, здійснює розширене відтворення. Тому, кожен товаровиробник повинен виробляти таку продукцію, щоб вона була якісною, користувалась попитом на ринку, а виручені кошти в результаті її реалізації не тільки покривали витрати але й забезпечували одержання додаткових коштів (прибутку).

Зазвичай, в умовах ринкової економіки ціни на продукцію визначає попит і пропозиція. Це значить, що продукція продається за цінами, які встановлює ринок. У більшості випадків функціонують вільні ціни і договірні ціни (встановлені згідно заключених договорів). Однак, на окремі види 90 продукції, яка має важливе стратегічне значення у розвитку країни,

може здійснюватись державне регулювання цін. Для обліку процесу реалізації використовують рахунки готової продукції, реалізації, коштів і розрахунків, фінансових результатів та ін. Облік витрат, пов'язаних з реалізацією (збутом) продукції, здійснюють на рахунок 93 «Витрати на збут». Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат. Для обліку собівартості реалізованої продукції використовують рахунок 90 «Собівартість реалізації», за дебетом якого відображають собівартість реалізованої продукції, а за кредитом – її списання в порядку закриття рахунку і віднесення на рахунок 79 «Фінансові результати». Виручку (доходи) від реалізації, тобто вартість реалізованої продукції за реалізаційними цінами відображають за кредитом рахунка 70 «Доходи від реалізації».

За дебетом цього рахунка списують доходи від реалізації (за виключенням податку на додану вартість, інших податків і зборів) в порядку його закриття і відносять на рахунок 79 «Фінансові результати». В аналітичному обліку процесу реалізації для кожного виду продукції, що реалізується, відкривають окремі рахунки до рахунка 90 «Собівартість реалізації» і 70 «Доходи від реалізації». Розглянемо на конкретному прикладі господарські операції з процесу реалізації. Підприємство реалізувало продукцію: фактична виробнича собівартість продукції – 45000 грн., виручка від реалізації – 72000 грн., в тому числі податок на додану вартість – 12000 грн. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати, що включаються у собівартість реалізованої продукції, становлять 2500 грн. Необхідно визначити фінансовий результат від реалізації продукції.

Дохід від реалізації продукції, відображений на кредиті рахунка 70 «Доходи від реалізації» (72000 грн.), за виключенням суми податку на додану вартість (12000 грн.), списується по дебету цього рахунка в кореспонденції з кредитом рахунка 79 «Фінансові результати». Собівартість реалізованої

продукції, відображена на дебеті рахунка 90 «Собівартість реалізації» (45000 + 2500), списується по кредиту цього рахунка в кореспонденції з дебетом рахунка 79 «Фінансові результати». Порівнюючи суми по дебету і кредиту рахунка 79 «Фінансові результати» можна визначити фінансовий результат від реалізації. У нашому прикладі підприємство одержало прибуток від реалізації продукції у сумі 12500 грн. (60000 – 47500). На рахунку 93 «Витрати на збут» ведуть облік витрат, пов'язаних із збутом (реалізацією) продукції, товарів, робіт і послуг: витрати пакувальних матеріалів, транспортування продукції, товарів за умовами договору, витрати на маркетинг та рекламу, витрати на оплату праці й комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту; амортизація, ремонт та утримання основних засобів, що використовуються для забезпечення збуту продукції.

За дебетом рахунка 93 «Витрати на збут» відображають суми визнаних витрат на збут, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати». Достовірна і своєчасно одержана інформація про собівартість продукції та ціни, що склались на ринку, дасть можливість швидко зорієнтуватись товаровиробнику щодо вигоди, яку він буде мати від реалізації продукції різним покупцям.

Запитання для самоконтролю

1. Що таке оцінка і які її основні принципи?
2. Який порядок оцінки основних видів активів, власного капіталу і зобов'язань і чим він регламентується?
3. Що розуміють під калькуляцією і яке її значення?
4. Дайте характеристику схеми обліку процесу постачання.
5. Дайте характеристику схеми обліку процесу виробництва.
6. Дайте характеристику схеми обліку процесу реалізації.

Тема 7

План лекції:

- 7.1. Документація господарських операцій, її суть і значення.
- 7.2. Вимоги до змісту й оформлення бухгалтерських документів, його організація і зберігання.
- 7.3. Сутність інвентаризації та порядок її проведення
- 7.4. Техніка і форми бухгалтерського обліку

7.1. Документація господарських операцій, її суть і значення.

Сутність бухгалтерських документів полягає в тому, що вони, фіксуючи факти здійснення господарських операцій, є основою для їх бухгалтерського обліку. Технологічно бухгалтерський облік як процес розпочинається з виявлення, вимірювання і реєстрації фактів, дій і подій з метою отримання інформації про господарські операції. Найбільш поширеним способом відображення даних бухгалтерського спостереження є документи.

Бухгалтерський документ це письмове свідоцтво, яке підтверджує факт здійснення господарської операції, право на її здійснення або встановлює матеріальну відповідальність працівників за довірені їм цінності. Первинні господарські операції відображаються на паперових і машинних носіях інформації. Бухгалтерський документ – це документ, що містить відомості про господарську операцію і є юридичним свідченням її здійснення.

Зведений документ – це документ, складений на підставі декількох первинних документів, для отримання узагальнення даних.

Значення документів та документації в господарській діяльності підприємства полягає у тому, що:

1. Документація відіграє важливу роль в управлінні діяльністю підприємства.

2. Документи мають практичне значення для попереднього і подальшого контролю за доцільністю і законністю господарських операцій, дотриманням державної дисципліни.

3. Документи мають важливе значення для забезпечення контролю за збереженням майна господарства, раціональним його використанням.

Вимоги до змісту і оформлення документів:

- своєчасність складання,
- достовірність показників,
- правильність оформлення.

Щоб бути доказовим і мати юридичну силу, документ має містити **обов'язкові реквізити**. До яких, відповідно до пункту 2 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», належать:

- назва документа та код форми документа;
- дата і місце складання документа;
- назва підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст і обсяг господарської операції;
- одиниця виміру господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарських операцій;
- особистий підпис осіб, відповідальних за здійснення господарських операцій.

Також є **додаткові реквізити при складанні документу**.

Документи можуть складатися:

- на бланках типових форм (затверджені Міністерством фінансів та Державним комітетом статистики України);
- на бланках спеціалізованих форм (затверджені певними міністерствами і відомствами України);
- на бланках, виготовлених підприємством самостійно, але вони повинні мати обов'язкові реквізити типових форм.

Важливе значення у виконанні вимог до документів є їх уніфікація і стандартизація.

Уніфікація – це скорочення вихідної кількості форм документів і приведення їх до однакових правил оформлення. Уніфікація сприяє скороченню кількості первинних документів, але збільшує час їх опрацювання, а відтак уніфіковані документи ще не набули великого поширення.

Стандартизація – це розробка й застосування бланків документів, придатних для оформлення однорідних операцій у різних галузях економіки. Усі типові документи є стандартними за формою.

Для відображення господарських операцій використовують різні за формою і змістом документи. Тому бухгалтерські документи класифікують, за певними однорідними ознаками (табл. 7.1).

Таблиця 7.1

Класифікація бухгалтерських документів

Бухгалтерські документи													
За призначенням				За порядком складання		За охоплення інформації		За місцем складання		За кількістю записів		За технікою складання	
Розпорядчі	Виконавчі	Бухгалтерського оформлення	Комбіновані	Первинні	Зведені	Разові	Накопичувальні	Внутрішні	Зовнішні	Однопозиційні	Багатопозиційні	Вручну	За допомогою ЕОМ

7.2. Вимоги до змісту й оформлення бухгалтерських документів, його організація і зберігання.

Повнота й достовірність показників обліку та звітності залежать від якості оформлення документів. *Основні вимоги до складання документів:*

- своєчасність складання;
- достовірність показників;

- правильність оформлення;
- заповнення всіх реквізитів.

Відповідно до Положення про документальне забезпечення записів бухгалтерського обліку первинні документи мають бути складені в момент здійснення господарських операцій або одразу після їх завершення.

Реквізити це показники, які характеризують сутність господарської операції. Основні реквізити є в кожному документі, а додаткові притаманні певним окремим документам.

Документи складають на бланках типових форм, затверджених Міністерством фінансів і Міністерством статистики України, або на бланках спеціалізованих форм, затверджених міністерствами та відомствами України.

Форма документа має бути простою, зручною й такою, що характеризує відповідну операцію, задовольняючи вимоги оперативного, статистичного й бухгалтерського обліку.

Для виконання цих вимог велике значення мають уніфікація і стандартизація документів. Уніфікація документів — це розробка єдиних форм документів для оформлення однотипних господарських операцій.

Стандартизацією називають встановлення для бланків однотипних документів однакового найраціональнішого розміру та форми з певним розміщенням відповідних реквізитів.

Документооборот — це рух документів з моменту їх складання чи одержання від інших підприємств до передавання на зберігання в архів після здійснення певних записів в облікових реєстрах.

Основні етапи документообороту:

- ✓ складання і оформлення документа;
- ✓ прийняття документа бухгалтерією;
- ✓ рух документа відділами;
- ✓ передавання документа для обробки засобами обчислювальної техніки й повернення назад;
- ✓ передавання документа в архів.

Для забезпечення рівномірного руху документів розробляють графік документообороту, в якому передбачають послідовність проходження документів, роботу кожної ланки, зазначають конкретних виконавців тощо. Документи зберігають в архіві, який може бути поточним і постійним. Поточний архів організовують безпосередньо в бухгалтерії для зберігання документів поточного року, а постійний розміщують у спеціально обладнаному приміщенні.

Строки зберігання документів і звітності встановлює Головне державне управління при Кабінеті Міністрів України. Наприклад, Головні книги та особові рахунки робітників і службовців, баланси та звіти зберігають постійно, акти документальних ревізій — 5 років, документи, що стали підставою для облікових записів, — 3 роки.

Своєчасний і якісний облік забезпечується певним порядком організації складання й опрацювання документів, або документообігом.

Документообіг – це рух документів від моменту їх складання або одержання від інших підприємств до передачі в архів.

Головне завдання документообігу – прискорення руху документів, і чим коротше і швидше буде організовано цей процес, тим він буде ефективнішим, і користувачі зможуть вчасно отримати інформацію для прийняття рішень.

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

Організовує документообіг на підприємстві головний бухгалтер чи бухгалтер, який розробляє правила і технологію обробки облікової інформації, а керівник підприємства затверджує. При цьому керівник підприємства затверджує перелік посадових осіб, яких він наділяє правом видачі дозволу (підпису первинних документів) на проведення господарських операцій, пов'язаних з відпуском (витратою) коштів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів тощо; а також конкретних посадових осіб,

які мають право підписувати документи на видачу бланків суворої звітності. Кількість таких осіб повинна бути обмеженою.

Для забезпечення послідовності проходження документів, стабільної роботи кожної ланки, підвищення відповідальності виконавців, за дотримання встановленого порядку і строків оформлення та опрацювання документів розробляють **графік документообігу**.

Графік документообігу – це затверджений порядок обробки інформації, яким регулюють строки складання та обробки документів. Даний графік оформляється у вигляді схеми переліку робіт зі створення, перевірки та обробки документів. План (графік) документообігу розробляється головним бухгалтером і затверджується керівником. Вимоги головного бухгалтера щодо порядку складання і подання до бухгалтерії та опрацювання документів є обов'язковими для всіх підрозділів і служб підприємства.

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

Арифметична перевірка це перевірка правильності визначення суми господарської операції, а тому всі арифметичні підрахунки, що містяться у документі, працівники бухгалтерії перевіряють суцільним способом.

Перевірені та прийняті бухгалтерією документи підлягають дальшому опрацюванню *розцінюванню, групуванню та контируванню*. Необхідність *розцінювання* пояснюється тим, що в окремих документах матеріально відповідальні особи проставляють тільки кількість відпущених товарно-матеріальних цінностей, а тому в накладних, вимогах, лімітно-забірних картах фахівці з обліку вже самі проставляють ціну і визначають суму господарської операції.

Групування документів це підготовча робота для їх контирування, тобто складання бухгалтерських проведення. Суть групування полягає в

об'єднанні однорідних за змістом первинних документів у групи і визначенні загального підсумку. *Котирування* це процес знаходження кореспондуючих рахунків для кожного первинного документа, що становить суть бухгалтерського проведення. Бухгалтерське проведення роблять, як правило, від руки на вільному місці первинного документа. Потім бухгалтерські проведення узагальнюють за кожною однорідною групою або на першому документі, або складанням меморіального ордера.

Рознесення сум господарських операцій здійснюється в такій послідовності: спочатку розносять рахунки синтетичного, а потім — аналітичного обліку. Про тотожність сум синтетичного й аналітичного обліку свідчать результати узагальнення даних поточного обліку. Перевірені підсумкові дані поточного обліку потім використовують для наступних записів в узагальнюючі регістри та складання бухгалтерської звітності.

Складання бухгалтерської звітності є завершальним етапом використання первинних документів: це процес узагальнення даних поточного обліку і надання користувачам інформації для прийняття рішень.

Після закінчення звітного періоду всі документи передають під розписку на зберігання до архіву. За стан зберігання документів відповідає головний бухгалтер. Для зберігання документів призначені архіви. Розрізняють поточні та постійні архіви.

Поточний архів створюється у бухгалтерії для зберігання документів за поточний та минулий рік. Документи зберігаються в шафах або спеціальних приміщеннях. Бланки суворої звітності повинні зберігатися в сейфах або металевих шафах. Всі прийняті на зберігання документи реєструються в архівній книзі.

Постійний архів організовується у спеціальному приміщенні. Термін зберігання документів в даному архіві визначається згідно з Переліком типових документів, із зазначенням термінів зберігання матеріалів, затверджених Головним архівним управлінням при Кабінеті Міністрів України. Так, розрахунково-платіжні відомості та особові рахунки робітників

і службовців зберігаються протягом 75 роки, журнали – 3 роки, бухгалтерські звіти і баланси – протягом часу існування підприємства.

Вилучення первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерських звітів і балансів у підприємств, установ може бути здійснено тільки за постановою органів дізнання, попереднього слідства, прокуратури і судів, державної контрольно-ревізійної та податкової служб відповідно до чинного законодавства України. Вилучення оформляється протоколом (актом), копія якого вручається під розписку відповідній посадовій особі підприємства, установи.

З дозволу і в присутності представників органів, які здійснюють вилучення, відповідні посадові особи підприємства, установи можуть зняти копії та скласти реєстр документів, що вилучаються, із зазначенням підстав і дати їх вилучення.

Уразі пропажі або знищення первинних документів, облікових реєстрів і звітів керівник підприємства, установи письмово повідомляє про це правоохоронні органи та наказом призначає комісію для встановлення переліку відсутніх документів і розслідування причин їх пропажі або знищення. Для участі в роботі комісії запрошуються представники слідчих органів, державного пожежного нагляду.

Результати роботи комісії оформлюються актом, який затверджується керівником підприємства, установи. Копія акта надсилається органу, в сфері управління якого перебувають підприємство, установа, а також державній податковій інспекції у 10-денний термін.

7.3. Сутність інвентаризації та порядок її проведення

Згідно із Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність" (стаття 10) підприємства для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка.

Порядок проведення інвентаризації визначено Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого наказом МФУ від 02.09.2014 р. № 879. Інвентаризація – складання опису майна (інвентарю) підприємства на підставі періодичної перевірки наявності товарно-матеріальних та грошових цінностей, що перебувають на балансі підприємства на певну дату, стану їх зберігання. Це перевірка фактичної наявності майна підприємства і співставлення даних інвентаризації з бухгалтерським обліком. Це дає змогу встановити розходження між даними обліку і фактично наявністю засобів, тобто лишки або нестачі, які оформляються відповідними документами і відображаються в обліку.

Метою проведення інвентаризації є забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства. Під час інвентаризації активів і зобов'язань перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан, відповідність критеріям визнання і оцінка. Основними завданнями інвентаризації є:

- виявлення фактичної наявності господарських засобів, зокрема матеріальних цінностей у натурі;*
- встановлення лишку або нестачі цінностей і їх регулювання та відображення в обліку;*
- виявлення товарно-матеріальних цінностей, які втратили свою первісну якість, застаріли і не використовуються;*
- перевірка дотримання умов і порядку зберігання господарських засобів;*
- перевірка достовірної й реальної вартості зарахованих на баланс активів і пасивів підприємства.*

Інвентаризація класифікується:

- 1) за повнотою охоплення засобів (коштів): повна; часткова.*
- 2) за методом здійснення: суцільна інвентаризація; вибіркова інвентаризація.*
- 2) за організаційною ознакою: планова; позапланова.*

3) за періодичність проведення: повторні й додаткові інвентаризації.

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

Положення № 879 визначає випадки, в яких проведення інвентаризації є обов'язковим.

Проведення інвентаризації будь-якого виду майна відбувається з *наказу (розпорядження) керівника підприємства*. У наказі обов'язково зазначається об'єкт інвентаризації, склад робочої інвентаризаційної комісії (голова і члени комісії), дата початку й закінчення інвентаризації. Підписання керівником підприємства наказу є актом надання повноважень робочій інвентаризаційній комісії. Для проведення інвентаризації на підприємстві *розпорядчим документом керівника підприємства створюється інвентаризаційна комісія* з представників апарату управління підприємства, бухгалтерської служби (представників аудиторської фірми, централізованої бухгалтерії, суб'єкта підприємницької діяльності - фізичної особи, яка здійснює ведення бухгалтерського обліку на підприємстві на договірних засадах) та досвідчених працівників підприємства, які знають об'єкт інвентаризації, ціни та первинний облік (інженери, технологи, механіки, виконавці робіт, товарознавці, економісти, бухгалтери). Інвентаризаційну комісію очолює керівник підприємства (його заступник) або керівник структурного підрозділу підприємства, уповноважений керівником підприємства.

Інвентаризаційна робота на підприємствах здійснюється *постійно діючою інвентаризаційною комісією*, склад якої затверджує керівник підприємства. До цієї комісії входять: керівник (заступник керівника) підприємства — голова; головний бухгалтер, керівники окремих структурних підрозділів, провідні фахівці — члени комісії.

Для безпосереднього проведення інвентаризації в місцях зберігання виробничих запасів з рішення керівника підприємства створюються *робочі*

інвентаризаційні комісії, до складу яких входять інженери-технологи, інженери-механіки, виконавці робіт, товаровознавці, економісти, бухгалтери й інші досвідчені фахівці, які добре знають об'єкт інвентаризації, ціни та первинний облік. Робочі інвентаризаційні комісії очолюють представники керівника підприємства. Забороняється призначати головами робочих інвентаризаційних комісій тих самих матеріально відповідальних осіб та тих самих працівників два роки поспіль. Функції робочих інвентаризаційних комісій суттєво відрізняються від функцій постійно діючих інвентаризаційних комісій. Відтак *головна функція робочих інвентаризаційних комісій полягає в безпосередньому проведенні інвентаризацій, якість яких контролюється постійно діючою інвентаризаційною комісією з допомогою контрольних перевірок.* За результатами інвентаризації складаються інвентаризаційні описи, акти інвентаризації, звіральні відомості, які оформлюються відповідно до вимог, установлених Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року N 88, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 05 червня 1995 року за N 168/704 (із змінами), для первинних документів з урахуванням обов'язкових реквізитів та вимог, передбачених цим Положенням. Матеріали інвентаризації можуть бути заповнені як рукописним способом, так і за допомогою електронних засобів обробки інформації.

Під час проведення інвентаризації інколи виникають ситуації, коли треба терміново прийняти або відпустити товарно-матеріальні цінності. Такі операції здійснюються за обов'язкової участі інвентаризаційної комісії. Досвід свідчить, що найраціональніше ТМЦ, які щойно надійшли, в інвентаризаційний опис не включати, а голові інвентаризаційної комісії на документі постачальника зробити помітку: «Цінності надійшли під час інвентаризації, до інвентаризаційного опису їх не включено». Відпущені цінності навпаки — треба включати в інвентаризаційний опис. На видаткових

документах голова інвентаризаційної комісії має написати, що відпущені цінності включено в інвентаризаційний опис під відповідними порядковими номерами. Прибуткові й видаткові документи матеріально відповідальна особа включає у свій звіт після інвентаризації і передає в бухгалтерію в установленому порядку.

Бухгалтерською службою складаються звіряльні відомості активів і зобов'язань, у яких відображаються розбіжності між даними бухгалтерського обліку і даними інвентаризаційних описів (актів інвентаризації). Висновки щодо виявлених розбіжностей між фактичною наявністю активів і зобов'язань і даними бухгалтерського обліку, які наводяться в звіряльних відомостях, та пропозиції щодо їх врегулювання відображаються інвентаризаційною комісією у протоколі, що складається після закінчення інвентаризації і передається на розгляд та затвердження керівнику підприємства. У протоколі наводяться: причини нестач, втрат, лишків, а також пропозиції щодо заліку внаслідок пересортиці, списання нестач в межах норм природного убутку, а також понаднормових нестач і втрат від псування цінностей із зазначенням причин та вжитих заходів щодо запобігання таким втратам і нестачам. Підприємства можуть додавати до протоколів іншу інформацію, що є суттєвою для прийняття рішень щодо визнання і оцінки активів і зобов'язань та розкриття відповідної інформації у фінансовій звітності. Протокол інвентаризаційної комісії затверджується керівником підприємства протягом 5 робочих днів після завершення інвентаризації. Виявлені при інвентаризації розбіжності між фактичною наявністю *активів і зобов'язань і даними бухгалтерського обліку регулюються підприємствами в такому порядку:*

- основні засоби, нематеріальні активи, які виявлені в лишках, підлягають оприбуткуванню зі збільшенням доходів майбутніх періодів (доходів спеціального фонду бюджетної установи);
- цінні папери, грошові кошти, їх еквіваленти та інші оборотні матеріальні цінності, які виявлені в лишках, підлягають оприбуткуванню зі

збільшенням доходу звітного періоду підприємства (доходу спеціального фонду бюджетної установи);

- нестача запасів у межах установлених норм природного убутку, виявлена під час інвентаризації, списується за розпорядженням керівника підприємства на витрати. Норми природного убутку можуть застосовуватися лише у разі виявлення фактичних нестач і після взаємозаліку нестач цінностей і лишків внаслідок пересортиці. За відсутності норм природного убутку втрата розглядається як нестача понад норму;

- нестача цінностей понад норми природного убутку, а також втрати від псування цінностей списуються з балансу та відносяться на рахунок винних осіб у розмірі, визначеному відповідно до законодавства, у разі якщо винні особи не встановлені, вони зараховуються на позабалансовий рахунок до моменту встановлення винних осіб або закриття справи згідно із законодавством.

Результати інвентаризації відображаються в бухгалтерському обліку підприємства в тому місяці, в якому було закінчено інвентаризацію, але не пізніше грудня звітного року. При цьому лишки ТМЦ та сумарні різниці понад недостачу цінностей відносять на збільшення прибутків від фінансово-господарської діяльності підприємства.

7.4. Техніка і форми бухгалтерського обліку

Відповідно до чинного законодавства підприємство самостійно визначає форму ведення бухгалтерського обліку, яка повинна передбачатися у Положенні про облікову політику підприємства. Сукупність облікових регістрів, які використовуються у певній послідовності та взаємодії для ведення обліку *називається формою ведення бухгалтерського обліку*.

Форми ведення бухгалтерського обліку розрізняються за наступними ознаками:

- кількістю облікових регістрів, які застосовуються, їх призначенням, змістом, формою і зовнішнім виглядом;

- послідовністю записів в облікових регістрах;
- зв'язком регістрів хронологічного та систематичного, синтетичного й аналітичного обліку.

Облікові регістри – носії даних певної форми, побудовані відповідно до економічного групування інформації про активи, капітал і зобов'язання суб'єкта господарювання. Облікові регістри є засобом систематизації і накопичення облікових даних (з первинних документів) для відображення отриманих результатів в аналітичному обліку, на рахунках бухгалтерського обліку та складання бухгалтерської звітності. Обліковими регістрами можуть бути Головна книга, Касова книга, журнали, відомості, картки, окремі листи та ін. Не слід плутати облікові регістри з первинними документами, оскільки в облікових регістрах відображаються інформаційні дані з первинних документів.

Облікові регістри складаються щомісяця і підписуються виконавцями та Головним бухгалтером або особою, на яку покладено обов'язок ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Відповідальність за правильність записів в облікових регістрах покладається на осіб, які їх склали та підписали.

Класифікація облікових регістрів (табл. 7.2).

Таблиця 7.2

Класифікація облікових регістрів

О знака	Класифікація відповідно до ознаки	Сутність облікових регістрів
За характером записів	Хронологічні	Записи здійснюються у порядку здійснення операцій, тобто у хронологічній послідовності (реєстраційні журнали, касова книга тощо)
	Синтетичні	Записи відображаються у визначеній послідовності з певним групуванням однорідних за економічним змістом господарських операцій (Головна книга)
	Комбінована	Записи здійснюються одночасно у хронологічному й

	ні	систематичному порядку (журнали, відомості)
За ступенем узагальнення	Синтетичні	Регістри, в яких облік ведуть за синтетичними рахунками. Синтетична (загальна) реєстрація є пов'язаною реєстрацією за допомогою рахунків за ознакою подвійності всіх без винятку змін, що відбуваються у різних частинах балансу
	Аналітичні	Регістри, в яких облік ведуть за аналітичними рахунками. В аналітичних облікових регістрах дані подають у натуральному, трудовому і грошовому вимірниках
	Комбіновані	Регістри, в яких облік ведуть одночасно за синтетичними і аналітичними рахунками
За зовнішнім виглядом	Картки	Таблиці спеціальної форми й стандартних розмірів, виготовлені на цупкому папері та призначені для реєстрації господарських засобів (інвентарні картки обліку основних засобів, картки складського обліку матеріалів тощо)
	Вільні (окремі) аркуші	Окремі таблиці різного формату зі спеціальним графленням (відомості, журнали, меморіальні ордери, оборотні відомості)
	Бухгалтерські книги	Спеціально розграфлені аркуші паперу, в яких відображають дані про наявність господарських засобів, джерела їх формування за синтетичними та аналітичними рахунками
За побудовою	Односторонні	Графи для дебетових і кредитових записів розміщені поблизу на правій стороні регістру, а графи для фіксації дати, номеру бухгалтерської проводки, змісту операції – зліва і є загальними як для дебетових, так і для кредитових записів
	Двосторонні	Складаються з двох однакових частин, ліва з яких призначена для дебетових записів, а права – для кредитових
	Багатографні	Регістри, в яких одна з граф (найчастіше, дебетова) поділена на декілька. Використовуються для рахунків, суми яких згруповані за певними показниками

	Шахові	Записи виконуються у клітинці, яка розташована на перетині стовпчика й рядка таблиці, які відповідають дебетовому і кредитовому обороту на відповідних рахунках бухгалтерського обліку
--	--------	--

Залежно від носіїв облікових регістрів розрізняють два класи форм ведення бухгалтерського обліку: паперові та комп'ютерну.

До паперових форм бухгалтерського обліку належать:

- меморіально-ордерна;
- Журнал-Головна;
- журнально-ордерна;
- журнальна;
- проста та спрощена (для малих підприємств).

Меморіально-ордерна форма бухгалтерського обліку

Вибір меморіально-ордерної форми ведення бухгалтерського обліку зумовлений достатньою простотою її побудови, наочністю записів, можливістю розподілу облікової роботи між спеціалістами різного рівня кваліфікації. Меморіально-ордерна форма обліку передбачає складання бухгалтерської проводки на кожен первинний документ окремою довідкою в меморіальних ордерах.

Особливостями меморіально-ордерної форми обліку є:

- оформлення бухгалтерських проводок меморіальними ордерами;
- поділ синтетичного обліку на хронологічний і систематичний;
- ведення аналітичного обліку на картках.

Журнал-Головна форма бухгалтерського обліку ведеться на підприємствах, які мають невелику кількість синтетичних рахунків, де і застосовується один зі спрощених варіантів меморіально-ордерної форми ведення обліку. Хронологічна реєстрація меморіальних ордерів поєднується із записами за синтетичними рахунками в одній книзі, яка називається Журнал-Головна.

Застосування цієї форми ведення бухгалтерського обліку передбачає групування операцій з допоміжних накопичувальних відомостей, за цими відомостями раз на місяць складаються меморіальні ордери. Дані з меморіальних ордерів щомісяця переносяться до регістру синтетичного обліку – книги «Журнал-Головна», яка є оборотно-сальдовою відомістю підприємства та підставою для складання бухгалтерської звітності. Облік у книзі «Журнал-Головна» ведеться за синтетичними рахунками.

До переваг ведення бухгалтерського обліку за формою Журнал-Головна можна віднести її наочність, можливість контролю записів, простоту в вивчанні. У той же час ця форма є доволі громіздкою та незручною, дозволяє застосовувати обмежену кількість рахунків і створює обмеженість у розподілі облікової праці.

Журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку ґрунтується на застосуванні журналів ордерів, де збираються і систематизуються дані первинних документів.

Дана форма ведення бухгалтерського обліку передбачає:

- здійснення записів у журналах-ордерах у порядку реєстрації операцій;
- об'єднання в записах синтетичного та аналітичного обліку;
- відображення в обліку господарських операцій в розрізі показників, необхідних для здійснення управління, контролю, аналізу та складання бухгалтерської звітності;
- застосування журналів-ордерів за декількома рахунками, які мають між собою економічний зв'язок;
- побудова облікових регістрів із заздалегідь вказаною кореспонденцією рахунків і показниками, необхідними для складання бухгалтерської звітності.

Аналітичний облік з використанням Журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку ведеться за допомогою книг аналітичного обліку або карток.

Обліковим регістром є Головна книга, яка передбачає інформацію на підприємстві не за місяць, як журнали-ордери та відомості, а наростаючим підсумком на певний період.

Журнальна форма бухгалтерського обліку

Особливостями журнальної форми ведення бухгалтерського обліку є:

- побудова журналів ордерів за кредитовою ознакою;
- застосування накопичувальних журналів і допоміжних відомостей;
- поєднання в одному регістрі хронологічного та синтетичного запису;
- зазначення в журналах кореспонденції рахунків;
- поєднання в одному журналі декількох взаємопов'язаних синтетичних рахунків;
- максимальне використання шахових відомостей.

Журнальна форма ведення бухгалтерського обліку базується на застосуванні журналів, де збираються і систематизуються інформаційні дані з первинних документів. Головна книга використовується для узагальнення облікових записів у журналах, взаємної перевірки облікових записів за рахунками бухгалтерського обліку й складання звітності. Головна книга передбачає щомісячне перенесення підсумків облікових записів з журналів до окремого аркушу, який виділяється на один синтетичний рахунок. *Суб'єктами малого підприємства (СМП) використовується одна з двох форм ведення бухгалтерського обліку:* 1) проста форма ведення бухгалтерського обліку; 2) спрощена форма ведення бухгалтерського обліку.

Контрольні запитання

1. Що означає документація господарських операцій?
2. За якими ознаками класифікують бухгалтерські документи?
3. Що таке первинний документ, документація та документування?
4. У чому полягає значення документів?
5. Які існують вимоги до оформлення документів?
6. Визначте особливості складання первинних документів?
7. Як класифікуються документи?

8. Що таке реквізити документів? Назвіть основні реквізити документів?
9. Дайте визначення поняття документообігу?
10. Хто несе відповідальність за достовірність даних, відображених у документах?
11. Дайте визначення поняття інвентаризації?
12. Які існують види інвентаризації?
13. Які результати можуть бути встановлені при інвентаризації, їх відображення в обліку?
14. Як здійснюють і оформлюють інвентаризацію?
15. Як відображають в обліку результати інвентаризації?
16. Наведіть коротку характеристику формам ведення обліку.
17. Назвіть форми облікових регістрів.