

**АКІМОВА Н.С., ГОВОРУХА О.О.,  
КИРИЛЬЄВА Л.О., ЄВЛАШ Т.О.**

# **БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК**

**НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК**

Електронне видання  
комбінованого використання  
на CD - ROM

Міністерство освіти і науки України  
Харківський державний університет харчування та торгівлі

**АКИМОВА Н.С., ГОВОРУХА О.О.,  
КИРИЛЬЄВА Л.О., ЄВЛАШ Т.О.**

## **БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК**

навчальний посібник для студентів  
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»  
галузі знань 07 Управління та адміністрування

ХДУХТ  
2019

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.

Розробники:            Н.С. Акімова, к.е.н., проф.  
                                  О.О. Говоруха, к.е.н., доц.  
                                  Л.О. Кирильєва, к.е.н., доц.  
                                  Т. О. Євлаш, к.е.н., доц.

Рецензент: д-р.екон.наук, проф. Т.В. Бочуля

Кафедра бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування

Схвалено методичною комісією вищого навчального закладу за напрямом підготовки (спеціальністю) 071 «Облік і оподаткування»

Схвалено вченою радою ХДУХТ  
Протокол від «28» грудня 2019 року № 6

Схвалено редакційно-видавничою радою ХДУХТ  
Протокол від «27» грудня 2019 року № 7

© Н.С. Акімова, О.О. Говоруха,  
Л.О. Кирильєва, Т.О. Євлаш,  
розробники, 2019  
© Харківський державний  
університет харчування  
та торгівлі, 2019

## ЗМІСТ



|                         |  |     |
|-------------------------|--|-----|
| <i>Вступ</i> .....      |  | 4   |
| <b>Розділ 1</b>         |  |     |
| <i>Тема 1.</i>          | Бухгалтерський облік в системі господарського обліку, його суть і характеристика в історичній ретроспективі. ....  | 5   |
| <i>Тема 2.</i>          | Бухгалтерський облік в сучасній системі управління суб'єктом господарювання .....                                  | 9   |
| <i>Тема 3.</i>          | Предмет і методи бухгалтерського обліку. ....  | 17  |
| <i>Тема 4.</i>          | Бухгалтерський баланс .....  | 24  |
| <i>Тема 5.</i>          | Рахунки бухгалтерського обліку і подвійний запис .....   | 34  |
| <i>Тема 6.</i>          | Класифікація рахунків .....  | 45  |
| <i>Тема 7.</i>          | Первинне спостереження: документація та документування в бухгалтерському обліку. ....                              | 55  |
| <i>Тема 8.</i>          | Інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку. ....  | 62  |
| <i>Тема 9.</i>          | Вартісне вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку: оцінка та калькулювання .....                                | 66  |
| <i>Тема 10.</i>         | Облікова реєстрація та узагальнення даних бухгалтерського обліку. ...  | 76  |
| <b>Розділ 2</b>         |  |     |
| <i>Тема 11.</i>         | Облік процесу створення підприємства, формування та зміни власного капіталу ....                                   | 87  |
| <i>Тема 12.</i>         | Облік процесу придбання та використання активів підприємства ...   | 100 |
| <i>Тема 13.</i>         | Облік процесу виробництва продукції, виконаних робіт, послуг ....  | 106 |
| <i>Тема 14.</i>         | Облік процесу реалізації виробництва продукції, виконаних робіт, послуг .....                                      | 109 |
| <i>Тема 15.</i>         | Визначення та відображення фінансових результатів основних господарських процесів ....                             | 113 |
| <i>Тема 16.</i>         | Основи фінансової звітності. ....  | 119 |
| <i>Тема 17.</i>         | Сутність та принципи управлінського обліку. ....   | 135 |
| <i>Тема 18.</i>         | Міжнародна стандартизація та організація національної системи бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання ..... | 143 |
| <i>Тема 19.</i>         | Загальні принципи організації бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання .....                                 | 152 |
| <i>Тема 20.</i>         | Бухгалтерський облік в системі економічних наук та основи методології його наукових досліджень .....               | 159 |
| <b>Література</b> ..... |  | 166 |
| <b>Додатки</b> .....    |  | 168 |

## Вступ

Розвиток України на сучасному етапі характеризується становленням ринкової економіки, що зумовлює стрімке посилення ролі інформації в економічному розвитку. Таким, інформаційним забезпеченням на мікрорівні є система бухгалтерського обліку та складена на його основі звітність.

Раціональна організація бухгалтерського обліку дозволяє удосконалювати документування господарських операцій і документообіг, обробку інформаційних даних, ефективно використовувати робочий час персоналу облікових служб, формувати оперативну і своєчасно достовірну інформацію для прийняття ефективних управлінських рішень.

Дисципліна "Бухгалтерський облік" розкриває основи бухгалтерського обліку, знання яких необхідне для подальшого вивчення фінансового та управлінського обліку, контролю і ревізії, аудиту, економічного аналізу.

Мета викладання дисципліни "Бухгалтерський облік" – забезпечення майбутніх спеціалістів високим рівнем необхідних знань з теоретичних та практичних основ бухгалтерського обліку, активізації мислення студентів й уміння самостійно розбиратися в основних питаннях бухгалтерського обліку.

Навчальний посібник передбачає аудиторне та самостійне опрацювання матеріалу студентами. Аудиторна робота включає лекційні, практичні та семінарські заняття.

Навчальний посібник розроблено у відповідності з програмою курсу дисципліни «Бухгалтерський облік», і містить систематизовані і розкриті у логічному порядку основні питання дисципліни, що сприяє ефективному використанню лекційного часу та процесу сприймання викладених положень, а посилання на літературні джерела дозволяють студентам самостійно отримати необхідні додаткові знання з кожної теми.

Питання для самоконтролю допоможуть перевірити ступінь засвоєння знань по темах і, при необхідності, повернутися до розгляду відповідних положень. Це дає можливість вивчити дисципліну «Бухгалтерський облік», розглянути значний обсяг матеріалу, скоротивши витрати навчального часу, охопити найбільш важливі та визначні моменти організації і методології бухгалтерського обліку на підприємствах.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕМА 1: БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В СИСТЕМІ ГОСПОДАРСЬКОГО ОБЛІКУ, ЙОГО СУТЬ І ХАРАКТЕРИСТИКА В ІСТОРИЧНІЙ РЕТРОСПЕКТИВІ

*Цільова спрямованість:* закріпити теоретичні знання щодо сутності бухгалтерського обліку та його мети; еволюції обліку в історичній ретроспективі; ролі, місця, значення бухгалтерського обліку в управлінні; інформаційних потреб користувачів бухгалтерської обліково-аналітичної інформації;

#### **Питання для розгляду**

1. Характеристика бухгалтерського обліку в історичній ретроспективі.
2. Сутність господарського обліку. Поняття, мета та значення господарського обліку
3. Види господарського обліку та їх характеристика

#### ***1. Характеристика бухгалтерського обліку в історичній ретроспективі.***

Знання історії обліку важливе для розуміння його сучасного стану і оцінки можливих напрямків розвитку.

Важко назвати точну дату виникнення господарського обліку. Зрозуміло, що людство вже з давніх-давен користувалося певними методами обліку та контролю. Страх людей перед стихіями природи змушував їх уже тоді створювати необхідні запаси їжі, знаряддя для полювання та обробки добутих продуктів, а отже, якось обліковувати це все. Ясна річ, що облік за первіснообщинного ладу був дуже примітивним: якісь зарубки на паличках, вузлики, схематичні позначки на дощечках, пергаменті, папірусі тощо. До того ж, користуючись сучасною термінологією, можна сказати, що ці дані мали суто оперативний, а часто і випадковий характер. Тільки з появою держави, розвитком писемності, відкриттям перших правил арифметики облік стає системою.

В літературі виділяють наступні основні періоди становлення та розвитку господарського обліку (рис. 1.1).

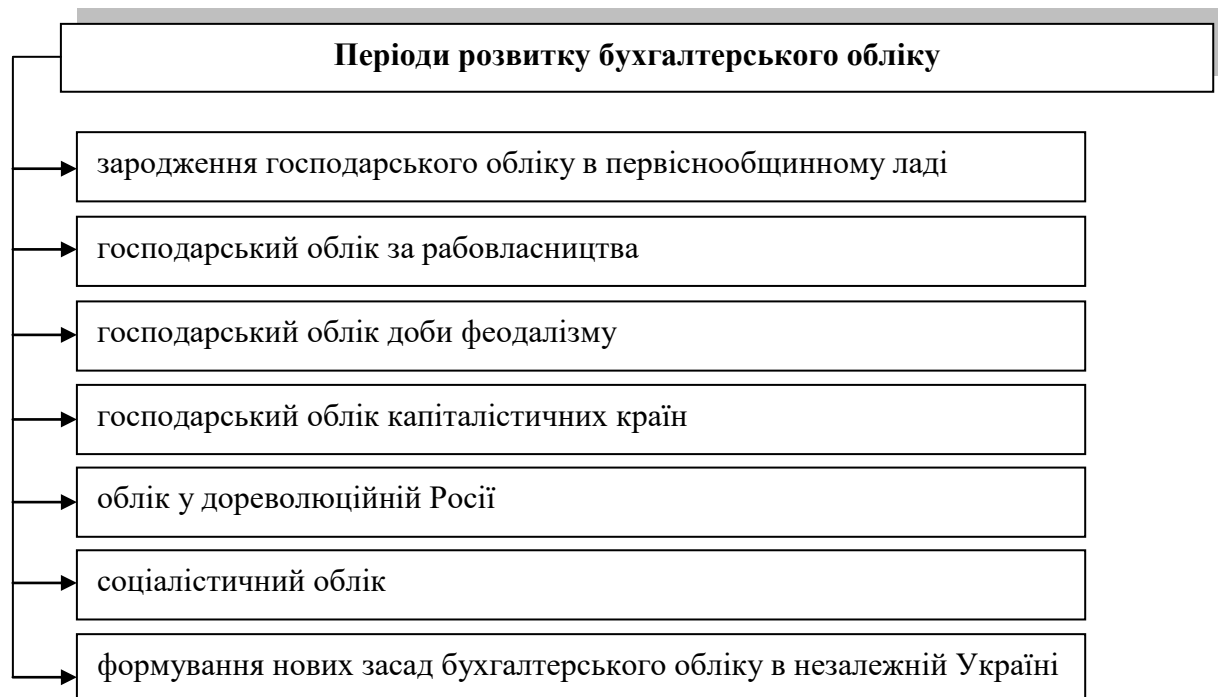


Рис. 1.1 - Періоди розвитку господарського обліку

Історичні пам'ятки залишили нам відомості, які дозволяють говорити про наявність та характер господарського обліку в різних країнах Стародавнього світу (табл. 1.1).

Таблиця 1.1.

| <i>Період</i>            | <i>Країна</i>      | <i>Характеристика</i>  |
|--------------------------|--------------------|--|
| 3400-2980 рр.<br>до н.е. | Стародавній Єгипет | Облік рухомого і нерухомого майна та видачі срібла, хліба. Вівся щодня на звітках папірусу   |
|                          | Вавілонія          | Факти господарської діяльності оформлялися виправдувальними документами (глиняні цеглинки-таблички), які були підставою для обліку не тільки майна, а й виконаних робіт, розрахунків за них  |
| 522-486 рр.<br>до н.е.   | Персія             | Облік вели писарі, а достовірність записів перевіряли незалежні контролери. Оплата виконаних робіт здійснювалася частково грішми, частково натурою. Працівник одержував вимогу-наряд у конторі й подавав його казначею, який записував документ у платіжну відомість і робив позначку про видачу грошей. За вимогою-нарядом видавали також продукти.   |
|                          | Стародавня Греція  | Облік набуває правового характеру: було закріплено матеріальну відповідальність конкретних осіб за одержані цінності; підзвітних осіб вибирали тільки із заможних людей, які могли внести велику заставу. Нестачу покривали із застави або майна матеріально відповідальної особи, а якщо її було кваліфіковано як розтрату, то стягували в десятикратному розмірі.<br>Облік вівся на вибілених гіпсом дощечках, глиняних черепках, інколи на папірусі. Греція – держава першого рахункового прибору – аббака. В Афінах існувала палата мір і ваг. |
|                          | Середньовіччя      | Формується <i>дві основні парадигми обліку</i> — <i>камеральна і проста бухгалтерія</i> . Перша виходила з того, що основним об'єктом обліку є каса й очікувані надходження, а також виплати з неї. Таким чином, тут доходи і витрати були відомі. Друга пропонувала облік майна, включаючи касу, а доходи і витрати визначав обліковець. Удосконалюється форма обліку — виникає подвійна бухгалтерія  |
| XIII ст                  | Іспанія            | Перша країна, яка стала на шлях державної регламентації обліку (закон про введення облікових реєстрів (книг)).   |
|                          | Німеччина          | Ідея обліку зводилась не до виявлення фінансових результатів, а до розкриття внутрішніх розрахунків з матеріально відповідальними особами-факторами  |

**Цікаво!**

Лука Пачолі (1445-1515) — трактат "Про рахунки і записи" (1494 р.) - перша публікація на облікову тему, яка розкриває зміст бухгалтерських записів, а їх пояснення є доцільними та актуальними і для наших днів, хоча й були викладені більше 500 років тому. Складався з 36 невеликих за обсягом розділів і поділявся на дві частини. Першу з них автор назвав "інвентарем", а другу — "диспозицією". В останній докладно описуються три найголовніші купецькі книги, які є основними регістрами "венеціанського" способу рахівництва. "Безпосередньо після інвентарю пояснюю, — зазначається у трактаті, — що для легкості та зручності потрібні три книги: одна називається Меморіалом, друга — Журналом, а третя — Зошитом". (Зошит з другої половини XVI ст. стали називати Головною книгою.)

**2. Сутність господарського обліку. Поняття, мета та значення господарського обліку.**

Господарська діяльність підприємства охоплена господарським обліком.

Підкреслюючи значення обліку в управлінні господарською діяльністю, німецький вчений-економіст І.Ф. Шерр ще наприкінці XIX сторіччя визначав, що облік є непогрішним суддею минулого, необхідним керівником сучасного і надійним консультантом майбутнього кожного підприємства.

*Господарський облік* — це кількісне відображення і якісна характеристика господарської діяльності з метою виявлення відхилень у реалізації планів виробничо-господарської діяльності підприємства та їхнього усунення.

Господарський облік здійснюють як фізичні, так і юридичні особи.

*Метою* господарського обліку є адекватне відображення фактів господарської діяльності, надання повної і правдивої інформації для прийняття рішень.

Зміст господарського обліку пізнають через його *стадії (етапи)* (рис. 1.2):

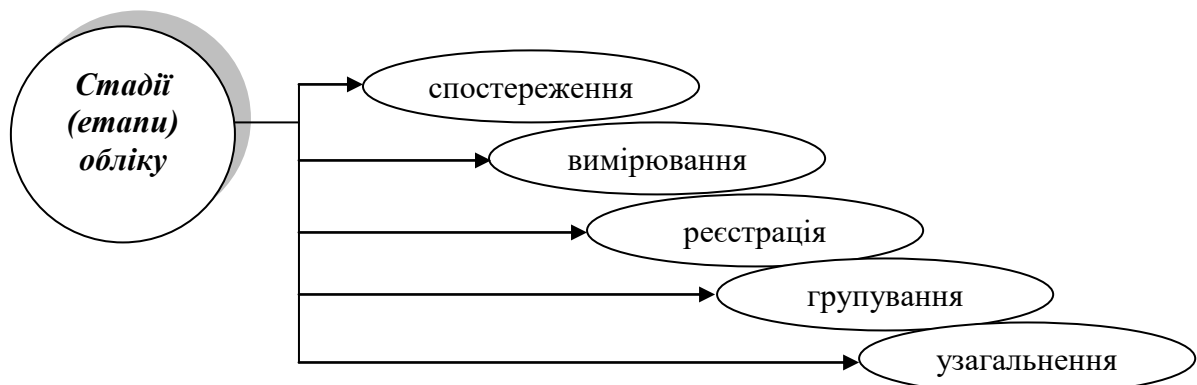


Рис. 1.2 - Стадії (етапи) бухгалтерського обліку



### 3. Види господарського обліку та їх характеристика

Господарський облік являє собою комплекс даних (інформації) про здійснення певної діяльності, тобто є інформаційною системою, повнота якої забезпечується трьома нерозривно пов'язаними видами обліку: оперативним, статистичним, бухгалтерським (рис. 1.3).

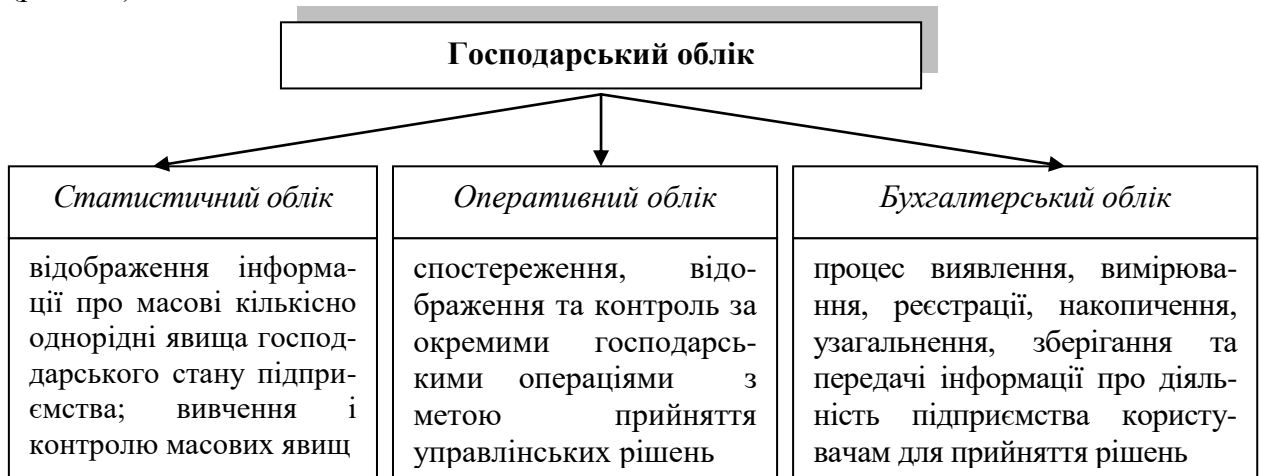


Рис. 1.3 - Види господарського обліку

Так, *оперативний облік* передбачає можливість швидко зібрати та передати необхідну на даний час інформацію керівництву, за допомогою телефона, у письмовій або усній формі, у зв'язку з чим абсолютної точності не передбачає.

*Статистичний облік* використовується для вивчення державними органами як законодавчої, так і виконавчої влади: динаміки заробітної плати, продуктивності праці, рентабельності виробництва тощо як в окремих галузях економіки, так і в країні в цілому.

*Бухгалтерський облік* є основним видом обліку, який застосовує особливі, тільки йому властиві способи опрацювання облікової інформації – рахунки, подвійний запис операцій на рахунках, балансові узагальнення тощо.

#### **Питання для самоконтролю:**

1. Що таке господарський облік? Для чого він призначений.
2. Кого вважають основоположником бухгалтерського обліку?
3. Етапи становлення бухгалтерського обліку.
4. Якими роками датується зародження бухгалтерського обліку в Україні?
5. Які існують види господарського обліку?

## **ТЕМА 2: БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В СУЧАСНІЙ СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ СУБ'ЄКТОМ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

*Цільова спрямованість:* засвоїти види бухгалтерського обліку; усвідомити зміст і значення вимірників в обліку; вивчити принципи бухгалтерського обліку.

### **Питання для розгляду:**

1. Види бухгалтерського обліку та їх характеристика.
2. Мета, завдання та функції бухгалтерського обліку. Вимірники в обліку.
3. Принципи бухгалтерського обліку та вимоги до його ведення.

### **1. Види бухгалтерського обліку та їх характеристика**

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» бухгалтерський облік поділяється на: фінансовий та управлінський (рис. 2.1)

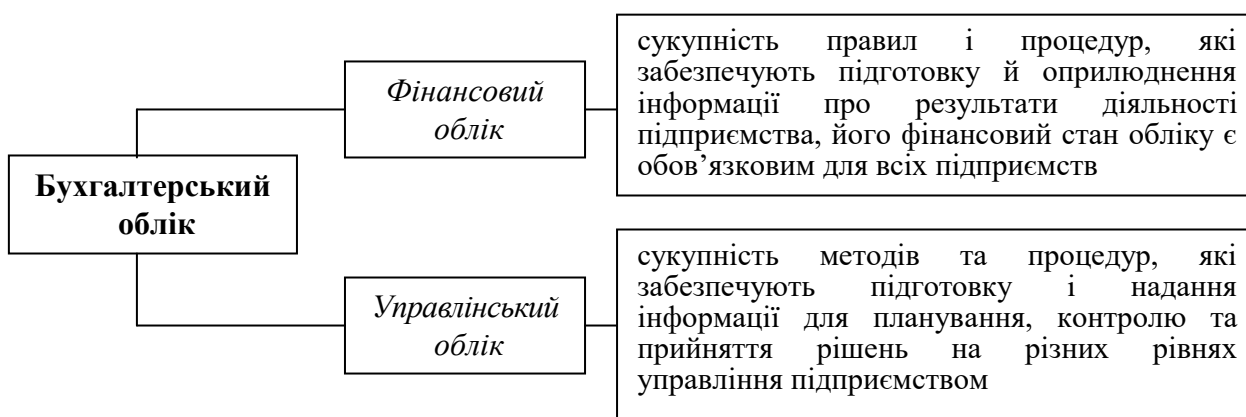


Рис. 2.1 - Види бухгалтерського обліку

*Фінансовий облік* є обов'язковим та однаковим для всіх суб'єктів господарювання, носить відкритий характер, чітко регламентується державою.

*Управлінський облік* не є обов'язковим для ведення. Рішення про його організацію, правила ведення – приймає керівництво. Інформація становить комерційну таємницю. В Україні цей вид обліку ведеться переважно великими виробничими підприємствами.

Порівняння фінансового й управлінського обліку, у розрізі притаманних їм ознак, наведено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

### **Порівняльна характеристика фінансового і управлінського обліку**

| <i>Ознака</i>                  | <i>Фінансовий облік</i>                      | <i>Управлінський облік</i>               |
|--------------------------------|--|--|
| Головні користувачі інформації | Менеджери підприємств і зовнішні користувачі | Менеджери різних рівнів підприємства     |
| Регламентация                  | Нормативні акти                              | Жодної регламентації                     |
| Використання вимірників        | Єдиний грошовий вимірник                     | Різні вимірники, в т.ч. якісні показники |
| Об'єкт аналізу                 | Підприємство в цілому                        | Структурні підрозділи                    |
| Періодичність складання        | Регулярно (квартал, рік)                     | Звітний інтервал (оперативна інформація) |
| Ціль                           | Оцінка минулого                              | Прогноз на майбутнє                      |
| Групування затрат              | За елементами затрат                         | За статтями калькуляції                  |
| Відкритість даних              | Більшість даних доступні всім                | Комерційна таємниця                      |
| Обов'язковість ведення         | Обов'язково                                  | Необов'язково                            |

Фінансовий та управлінський облік виконують наступні функції (рис.2.2, рис. 2.3.)

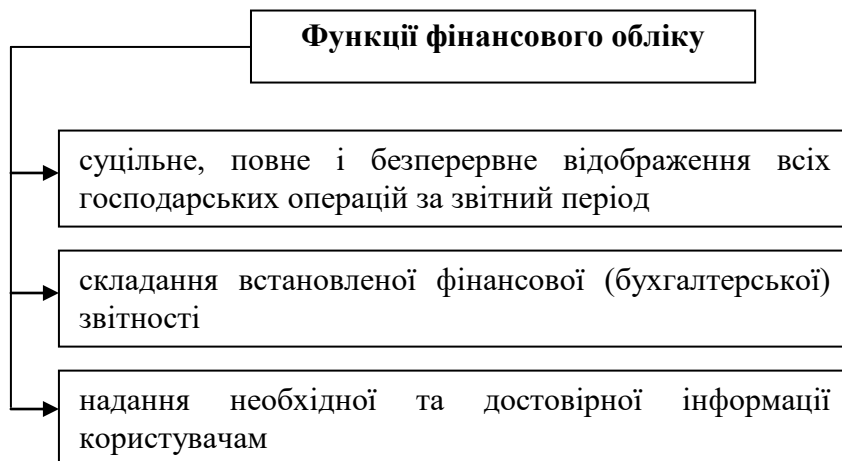


Рис. 2.2 - Функції фінансового обліку



Рис. 2.3 - Функції управлінського обліку

## 2. Мета, завдання та функції бухгалтерського обліку. Вимірники в обліку

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

З розвитком економіки, в умовах ринкових відносин значно розширилась кількість користувачів бухгалтерської інформації. Ними є не тільки працівники управління, безпосередньо пов'язані з підприємництвом, а й зовнішні користувачі (банки – при вирішенні надання кредитів; постачальники – при укладанні договорів на поставку товарів, інвестори, акціонери – яких цікавить рентабельність підприємства й можливість одержання доходу) (рис. 2.4).



Рис. 2.4 - Користувачі бухгалтерської інформації

Інформація бухгалтерського обліку використовується як зовнішніми так і внутрішніми користувачами (табл. 2.2):

Таблиця 2.2

**Інтереси різних користувачів**

| <i>Користувачі</i>         | <i>Інтереси користувачів</i>   |
|----------------------------|--|
| 1                          | 2  |
| Власники                   | Окупність вкладень, зростання прибутку підприємства  |
| Працівники                 | Зацікавлені в інформації щодо стабільності та прибутковості роботодавців, здатності підприємства забезпечувати оплату праці, охорона праці                                 |
| Позикодавці (кредитори)    | Зацікавлені в інформації, яка дає змогу вивчати, чи будуть їхні позики та проценти з суми позик сплачені своєчасно (упевненість у погашенні, захист на випадок неплатежів) |
| Постачальники і підрядники | Зацікавлені в інформації, яка дає змогу визначити, чи будуть вчасно сплачені заборговані їм суми   |
| Покупці                    | Інтерес до інформації щодо безперервності діяльності підприємства, особливо у випадках, коли вони мають дострокові угоди або залежать від підприємства                     |
| Держава                    | Своєчасність і повнота сплати податків; статистичні показники  |

Відіграючи важливу роль у забезпеченні інтересів різних суб'єктів бізнесу бухгалтерський облік виконує функції (табл. 2.3):

## Функції бухгалтерського обліку

| Функція        | Характеристика   |
|----------------|--|
| Інформаційна   | полягає в забезпеченні інформації про фінансовий стан і діяльність підприємства для потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів   |
| Контрольна     | полягає в необхідності здійснення методами бухгалтерського обліку контролю збереження та ефективного використання ресурсів, виконання планових завдань, дотримання чинного законодавства й умов угод і контрактів                  |
| Аналітична     | полягає в здійсненні на основі первинних та зведених даних економічного аналізу наявності, стану і руху ресурсів та результатів діяльності підприємства із широким застосуванням економіко-статистичних методів і моделювання      |
| Оціночна       | полягає у вимірі та оцінці ресурсів, визначенні вартості й собівартості виробленої продукції, розрахунку результату діяльності підприємства, його рентабельності. Оцінка є результатом вимірювання й ідентифікації об'єктів обліку |
| Слідоутворююча | Надає можливість через документи, в ретроспективному порядку, виявляти сліди правопорушень через декілька років, встановлювати зловживання та винних осіб в розкраданні чи втраті майна власників                                  |

Бухгалтерський облік має на меті забезпечити управлінський апарат, відповідні служби і фахівців необхідними достовірними даними про господарські процеси та фінансовий стан підприємства, тим самим виконуючі свої основні завдання (рис. 2.5).

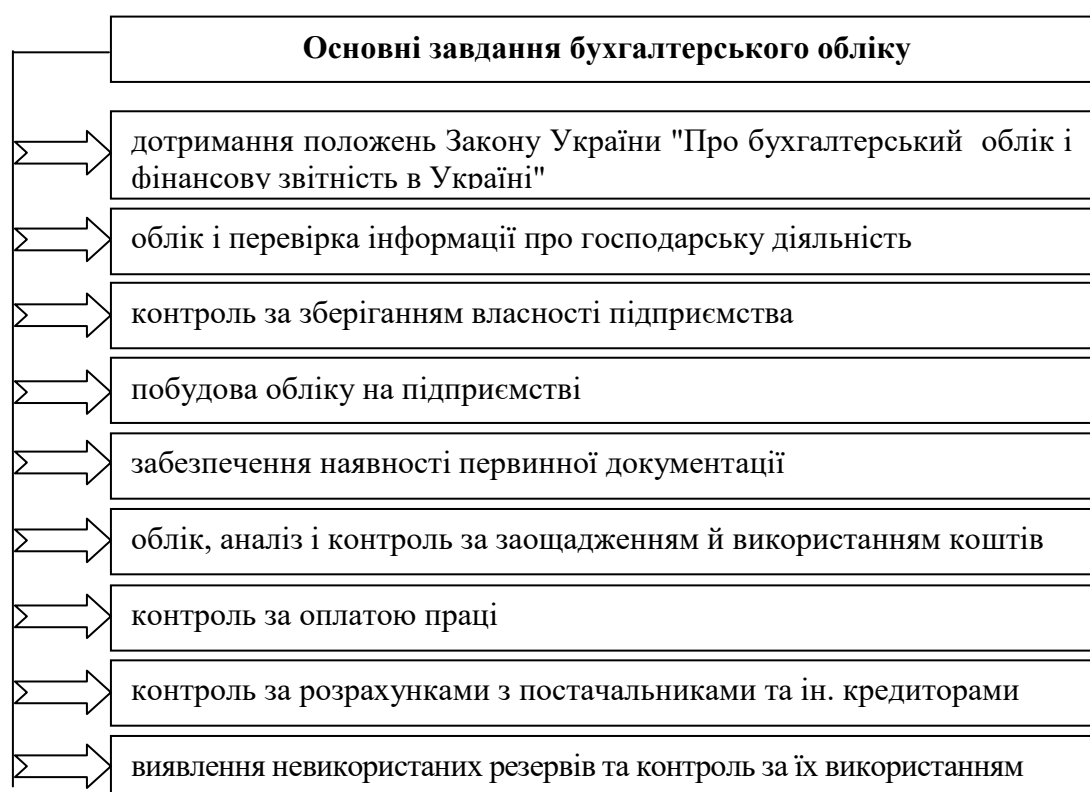


Рис.2.5 - Завдання бухгалтерського обліку

Для виконання поставлених перед обліком завдань він повинен відповідати низці вимог (рис. 2.6).

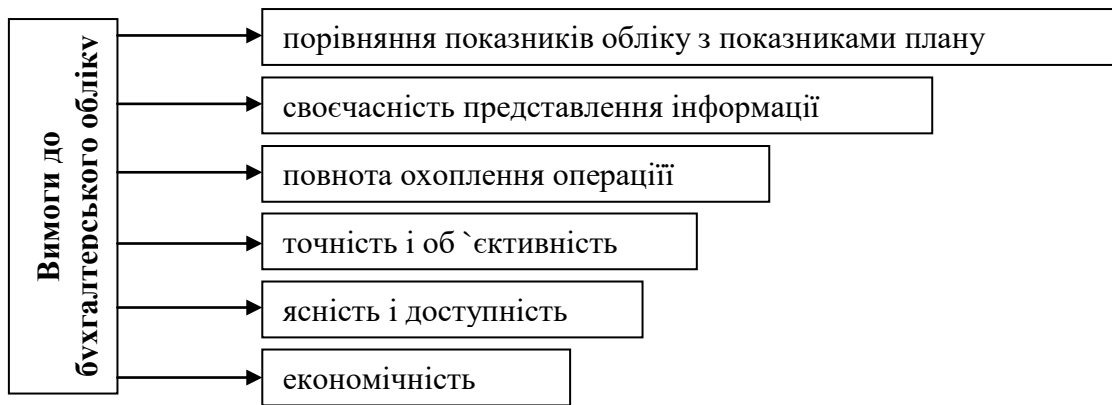


Рис. 2.6 – Вимоги до бухгалтерського обліку

*Порівняння показників обліку з показниками плану* необхідне для порівняння результатів діяльності з витраченими ресурсами. Така порівняльність ґрунтується на єдиних методологічних засадах побудови планових і фактичних показників.

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

*Вимога повноти* означає, що облік має охоплювати всі сторони господарської діяльності, забезпечуючи необхідну інформацію для контролю й оперативного управління, але без надмірної деталізації показників.

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

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

*Економічність* обліку означає, що облік має здійснюватися при мінімальних витратах. Його досягають раціональною організацією обліку, використанням сучасної обчислювальної техніки, яка приводить до економії матеріальних і трудових ресурсів.

Розвиток бухгалтерського фінансового обліку в державі значною мірою обумовлений його нормативно-правовим забезпеченням (рис. 2.7).

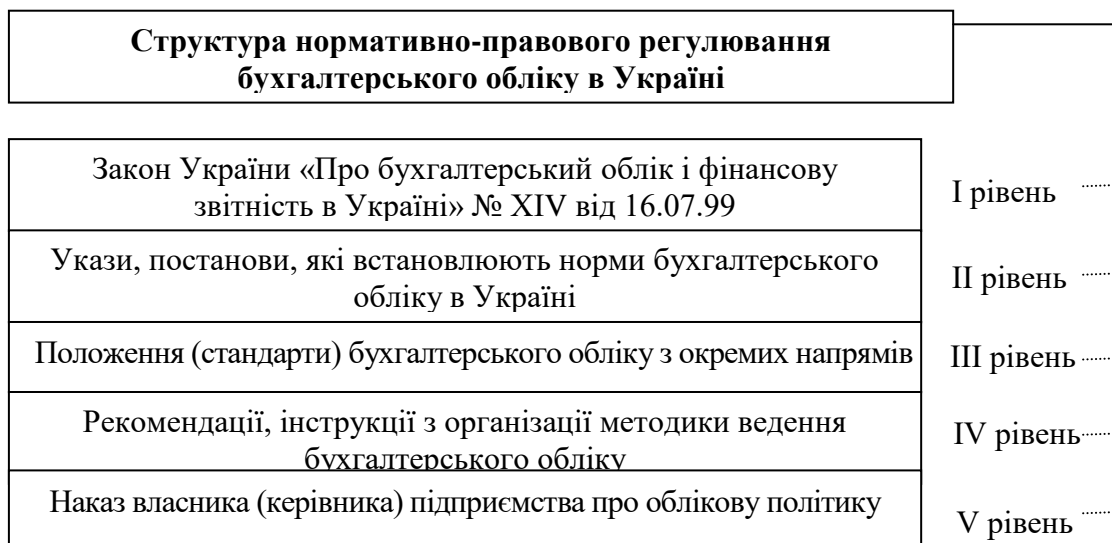


Рис. 2.7 – Законодавче і нормативне забезпечення бухгалтерського обліку в Україні

Термін «облікова політика» підприємства вперше з'явився і був офіційно закріплений в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV.

*Облікова політика* - сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності

Для відображення господарських засобів і процесів, їх кількісних і якісних характеристик в обліку застосовують вимірники.

*Вимірники у бухгалтерському обліку* – це одиниця виміру об'єктів обліку, яка використовується для їх загальної ідентифікації

У бухгалтерському обліку використовують натуральні, трудові і грошові вимірники (рис. 2.8).



Рис. 2.8 – Вимірники в обліку

Слід зазначити, що різні вимірники, які використовуються в обліку, тісно пов'язані одним з одним і в окремих випадках застосовуються разом, що забезпечує правильну характеристику облікових об'єктів.

### 3. Принципи бухгалтерського обліку та вимоги до його ведення

*Принцип бухгалтерському обліку* – це правило, яким слід керуватися при веденні бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності

Відповідно до ст. 4 Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” бухгалтерський облік та фінансова звітність базуються на таких основних принципах (табл. 2.4):

- обачність;
- повне висвітлення;
- автономність;
- послідовність;
- безперервність;
- нарахування і відповідність доходів і витрат;
- превалювання сутності над формою;

- історична (фактична) собівартість;
- єдиний грошовий вимірник;
- періодичність.

Функціонування облікової системи за такими принципами дає можливість забезпечити кінцеву мету бухгалтерського обліку – надання повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан і діяльність підприємства користувачам для прийняття рішень.

Таблиця 2.4

### Принципи бухгалтерського обліку

| <i>№п/п</i> | <i>Принципи</i>                                     | <i>Характеристика</i>   |
|-------------|---|---|
| 1           | <i>обачність</i>                                    | застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства   |
| 2           | <i>повне висвітлення</i>                            | фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі  |
| 3           | <i>автономність</i>                                 | кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства  |
| 4           | <i>послідовність</i>                                | 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   |
| 5           | <i>безперервність</i>                               | оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі   |
| 6           | <i>нарахування і відповідність доходів і витрат</i> | 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 та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів |
| 7           | <i>превалювання над формою</i>                      | операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми  |
| 8           | <i>історична (фактична) собівартість</i>            | пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання  |
| 9           | <i>єдиний грошовий вимірник</i>                     | вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці   |
| 10          | <i>періодичність</i>                                | можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності   |

*Принцип автономності* підприємства означає, що суб'єкт господарювання:

- веде облік власної діяльності автономно, незалежно від засновників (власників капіталу);
- відповідно до національного законодавства складає бухгалтерську (фінансову) звітність;
- визначає результати господарювання;
- несе майнову та правову відповідальність перед контрагентами;
- сплачує податки;
- здійснює розрахунки з працівниками за виконані роботи;
- здійснює розрахунки з дебіторами, кредиторами, банками, інвесторами.



*Принцип безперервності діяльності* означає, що підприємство відповідно до його установчих документів має намір здійснювати господарську діяльність безперервно й постійно, відображаючи її в системі бухгалтерського обліку.

Згідно з цим принципом господарські засоби відображаються в обліку й балансі за ціною їх фактичного придбання чи власного виробництва, а не за ринковою ціною на момент.

*Принцип періодичності* означає поділ безперервної господарської діяльності підприємства на звітні періоди (наприклад: місяць, квартал). Для виявлення результатів цієї діяльності за певні проміжки (періоди) часу.

*Принцип історичної (фактичної) собівартості* означає що сировина, матеріали, засоби праці, вироблена продукція відображаються у бухгалтерському обліку за вартістю їх придбання або виробництва, тобто за фактичними витратами.

*Принцип нарахування і відповідності доходів і витрат* означає що витрати і доходи відображаються в обліку є тому періоді, у якому вони були нараховані (тобто відбулися), незалежно від того, коли фактично отримано кошти від покупця.

*Принцип повного висвітлення (доказовості)* означає що результати господарювання та використання власного і залученого капіталу ґрунтуються на застосуванні суцільного документування всіх господарських операцій на підприємстві. При цьому первинні документи, в яких зафіксовано факт здійснення господарської операції відповідно до нормативно-правових актів, повинні мати обов'язкові реквізити, які підтверджують їх юридичну доказовість.

*Принцип послідовності* означає застосування в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності протягом тривалого часу (як правило, звітного року) обраних методів визначення доходів:

- нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів;
- зношування МШП;
- створення резервів;
- обліку та калькуляції собівартості продукції {робіт, послуг, тощо)

*Принцип обачності (обережності, консерватизму)* означає, що витрати й доходи повинні відображатись у бухгалтерському обліку на основі достовірно обґрунтованих первинною документацією господарських операцій. Обачність і обережність мають на меті запобігання збільшенню витрат виробництва:

- від можливих втрат у господарюванні від стихійного лиха;
- від виробничих аварій та інших негативних явищ;
- завдяки створенню страхових резервних фондів

*Принцип превалювання змісту над формою* - операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми

*Принцип єдиного грошового вимірника* полягає у відображенні господарських операцій в єдиному грошовому вираженні (гривні) з метою їх: узагальнення; групування; порівняння з нормативними показниками за суміжні звітні періоди.

### ***Питання для самоконтролю:***

1. Що таке бухгалтерський облік ? Для чого він призначений.
2. Які існують види бухгалтерського обліку ?
3. Для чого організують управлінський облік?
4. Хто є користувачем облікової інформації?
5. Які кількісні вимірники застосовують у бухгалтерському обліку?
6. Нормативно-правовий документ, який регламентує ведення в Україні бухгалтерського обліку та його характеристика.
7. Що є метою та основним завданням бухгалтерського обліку?
8. Які функції виконує бухгалтерський облік ?
9. Які існують основні принципи бухгалтерського обліку?

### Тема 3. ПРЕДМЕТ І МЕТОДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

*Цільова спрямованість:* усвідомити, що варто розуміти під об'єктом обліку, засвоїти класифікацію об'єктів бухгалтерського обліку; вивчити предмет і метод бухгалтерського обліку.

#### Питання для розгляду

1. Предмет, об'єкти та суб'єкти бухгалтерського обліку
2. Класифікація об'єктів бухгалтерського обліку за складом та розміщенням.
3. Класифікація об'єктів бухгалтерського обліку за джерелами утворення.
4. Елементи методу бухгалтерського обліку.

#### 1. Предмет, об'єкти та суб'єкти бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік, як і будь-яка інша економічна наука, має свої предмет, об'єкти та суб'єкти (рис.3.1).



Рис. 3.1. Предмет та об'єкт бухгалтерського обліку

Об'єкти предмета бухгалтерського обліку зображено на рис. 3.2.

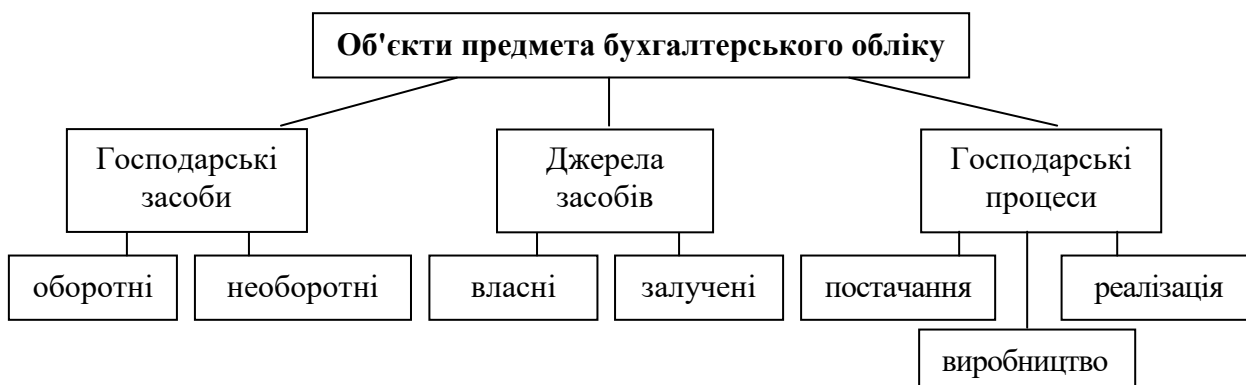


Рис. 3.2. Об'єкти бухгалтерського обліку

## 2. Класифікація об'єктів бухгалтерського обліку за складом та розміщенням

Для виконання поставлених завдань підприємство повинно мати необхідне майно, тобто господарські засоби, які надходять за рахунок певних джерел, яке у вартісному вираженні прийнято називати активами.

*Активи* (від лат. *activus* — діяльний, активний) — це ресурси, отримані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до збільшення економічних вигід у майбутньому.

Активи (господарські засоби) підприємства класифікуються за наступними ознаками (рис. 3.3, рис. 3.4).

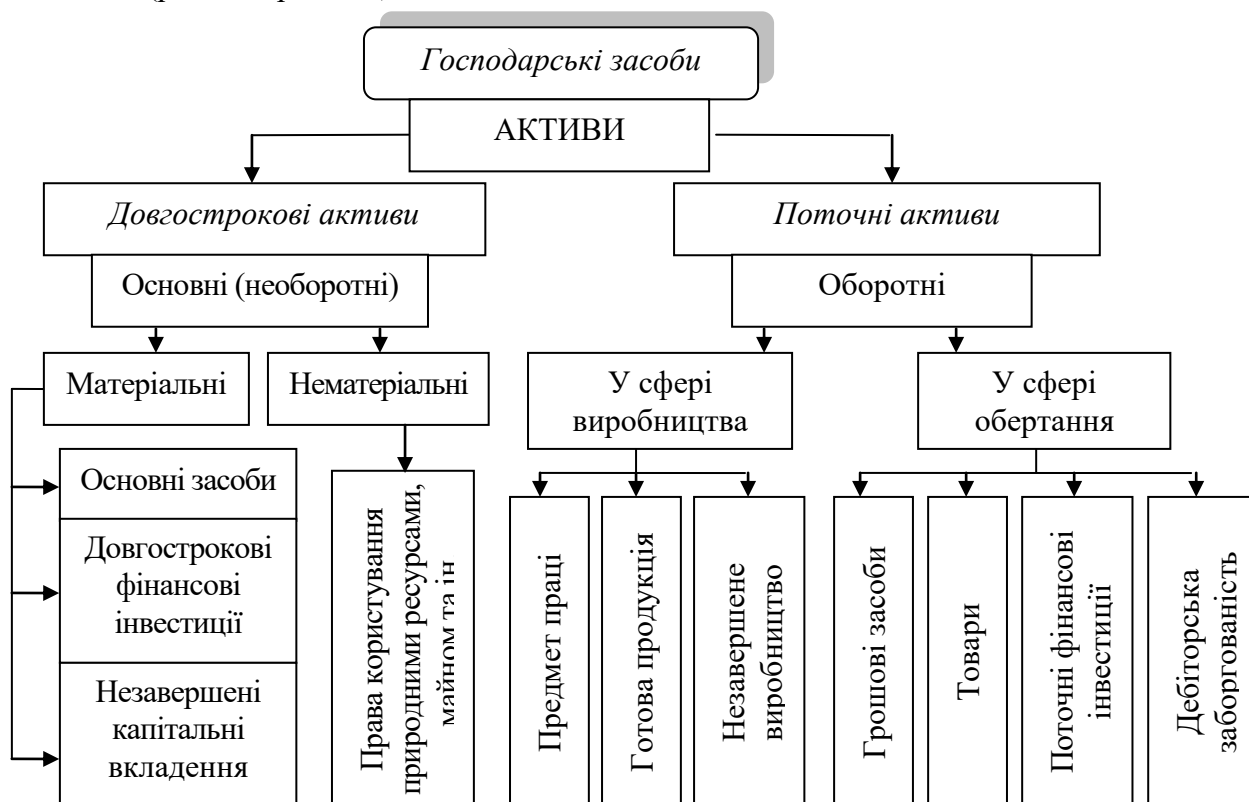


Рис. 3.3. – Класифікація господарських засобів за їх видами та розміщенням

*Необоротні активи* — це сукупність майнових цінностей, які багаторазово беруть участь у процесі господарської діяльності підприємства. Як правило, до них належать засоби тривалістю використання більше одного року.

Необоротні активи включають: матеріальні та нематеріальні активи.

*Матеріальні активи* — це засоби підприємства, які мають матеріально-речову форму. До групи матеріальних активів підприємства включають: основні засоби, незавершені капітальні вкладення, довгострокові фінансові інвестиції.

*Основні засоби* — це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва чи поставки товарів, надання послуг, здачі в оренду іншим особам чи для виконання адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких більше одного року.

*Довгострокові фінансові інвестиції* — це інвестиції, які здійснюються на період більше одного року, а також усі інвестиції, які можуть бути реалізовані у будь-який момент.

*Нематеріальні активи* — це об'єкти довгострокового вкладення (більше року), що мають вартісну оцінку, але не є речовими цінностями (права користування природними ресурсами, майном, права на знаки для товарів, об'єкти промислової власності, авторські права, гудвіл).

*Оборотні активи* — це сукупність майнових цінностей, які обслуговують поточну господарську діяльність підприємства і повністю споживаються протягом одного

операційного циклу (готова продукція, незавершене виробництво, грошові засоби, товари, поточні фінансові інвестиції, дебіторська заборгованість тощо).

*Грошові засоби* – кошти на рахунках в банку та в касі підприємства.

*Товари* - це будь-які об'єкти, призначені не для власного споживання, а для продажу.

*Дебіторська заборгованість* – це сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату.

*Поточні фінансові інвестиції* – це інвестиції на строк, який не перевищує один рік, і можуть бути реалізовані у будь-який момент (крім інвестицій, які є еквівалентом грошових засобів).

*Незавершене виробництво* – це продукція (роботи, послуги), що не пройшла всіх стадій (фаз, переділів) виробництва, передбачених технологічним процесом, а також виробу, які не укомплектовані та не пройшли випробувань і технічного приймання.

*Готова продукція* – це продукція обробка якої завершена, вона укомплектована, відповідає встановленим стандартам, прийнята ВТК і здана на склад чи передана замовнику.

Таким чином, всебічна інформація про активи, представлені в класифікації, є важливим об'єктом бухгалтерського обліку й економічного аналізу, оскільки показує, куди і в що було вкладено кошти підприємства.

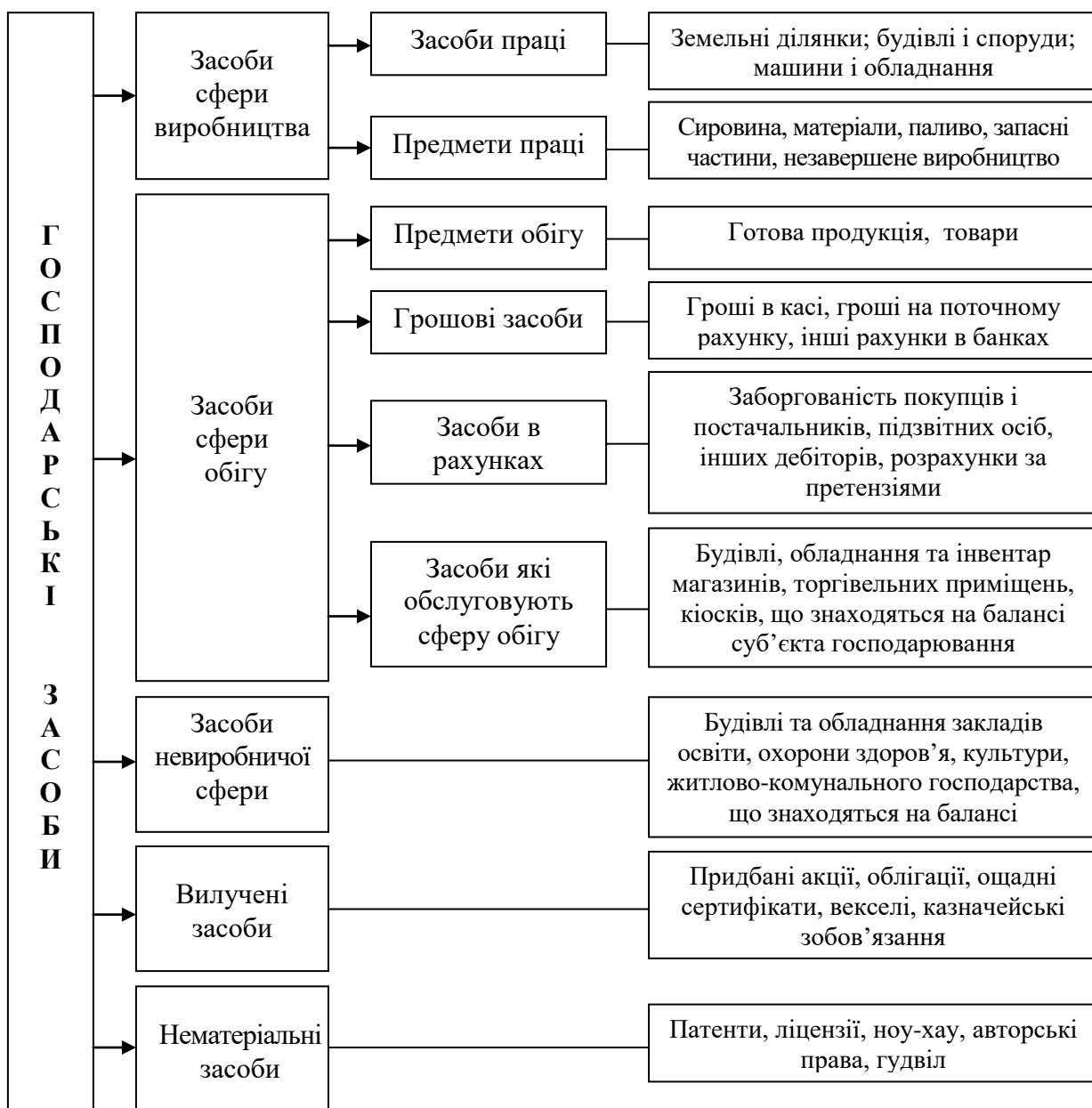


Рис. 3.4. – Класифікація господарських засобів за їх видами та розміщенням згідно з поглядами Ю.А. Вериги [1, с. 24]

### 3. Класифікація об'єктів бухгалтерського обліку за джерелами утворення

Джерела утворення господарських засобів підприємства дають відповідь на запитання, за рахунок чого були сформовані господарські засоби.

Класифікація джерел утворення господарських засобів представлена на рис. 3.5.

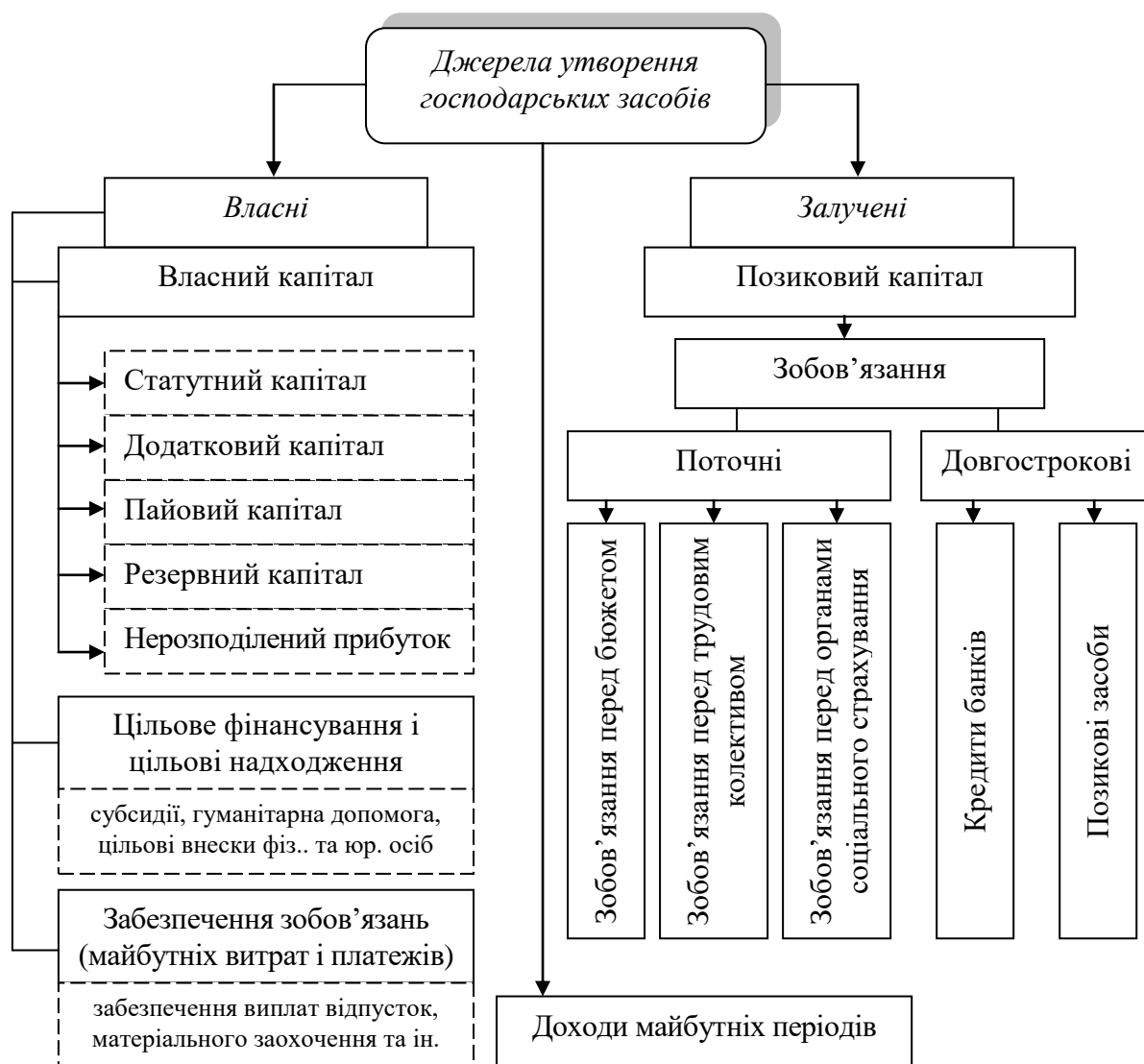


Рис. 3.5. – Структура засобів господарювання за джерелами їх утворення

*Власні джерела* підприємства визначається вартістю його майна (власний капітал) — тобто чистими активами, що обчислюються як різниця між вартістю майна (активів) і залучених коштів.

До власних джерел підприємства належать: статутний капітал, пайовий та додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток підприємства, забезпечення та цільове фінансування.

*Статутний капітал* формується за рахунок сукупності вкладів засновників (власників) у майно підприємства для забезпечення його діяльності в розмірах, визначених установчими документами (статутом). Розмір статутного капіталу може змінюватися лише за рішенням засновників (акціонерів) за рахунок додаткових вкладень засновників або за рахунок частини прибутку підприємства.

*Резервний капітал* є джерелом коштів, призначених для покриття передбачуваних у майбутньому можливих видатків, резервів на списання прострочених боргів, гарантійних зобов'язань, збитків тощо.

*Пайовий капітал* утворюється за рахунок пайових внесків членів спілок та інших підприємств (колективного сільськогосподарського підприємства, споживчого товариства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки тощо), що передбачені установчими документами, для здійснення фінансово-господарської діяльності.

*Додатковий капітал* формується за рахунок емісійного доходу, дооцінки активів, безоплатно одержаного майна тощо.

*Нерозподілений прибуток* – сума чистого прибутку, яка залишилася в обороті підприємства після сплати податків до бюджету та інших обов'язкових платежів і розподілу прибутку між власниками (учасниками) підприємства. Прибуток підприємства є безпосереднім джерелом поповнення господарських засобів і відповідних резервів. У бухгалтерському обліку відображають не тільки формування прибутку, а й розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів), виплати за облігаціями, відрахування в резервний капітал.

*Фінансування* є джерелом коштів за рахунок державного бюджету та інших фізичних і юридичних осіб. Фінансування діяльності підприємства з державного бюджету називають бюджетним фінансуванням. Якщо кошти підприємству з тією чи іншою спеціальною метою (науково-дослідні роботи, підготовка кадрів, соціальні потреби) надає організація, установа чи спонсор, то таке фінансування називають цільовим.

*Забезпечення* – це так звані резерви для відшкодування майбутніх витрат, збитків, зобов'язань, величина яких є невизначеною.

До *залучених* джерел формування господарських засобів належать ті, що тимчасово надаються в користування підприємству, а потім повертаються їх власникам на узгоджених між ними і підприємством умовах. Позикові кошти є зобов'язаннями підприємства, які мають короткостроковий або довгостроковий характер.

*Зобов'язання* — це заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій, погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

*Поточні зобов'язання* - зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом 12 місяців, починаючи з дати балансу.

*Довгострокові зобов'язання* - всі зобов'язання, які не є поточними зобов'язаннями.

*Доходи майбутніх періодів* – джерело коштів, одержаних підприємством в поточному або попередніх звітних періодах, але належить до доходів наступних звітних періодів (одержана в рахунок майбутніх періодів орендна плата від орендарів тощо). Вони підлягають зарахуванню до доходів того звітного періоду, до якого належать.

#### 4. Елементи методу бухгалтерського обліку

*Метод бухгалтерського обліку* – сукупність способів і прийомів, що забезпечують суцільне взаємопов'язане та об'єктивне відображення й економічне узагальнення в грошовій оцінці об'єктів бухгалтерського обліку для керівництва господарською діяльністю

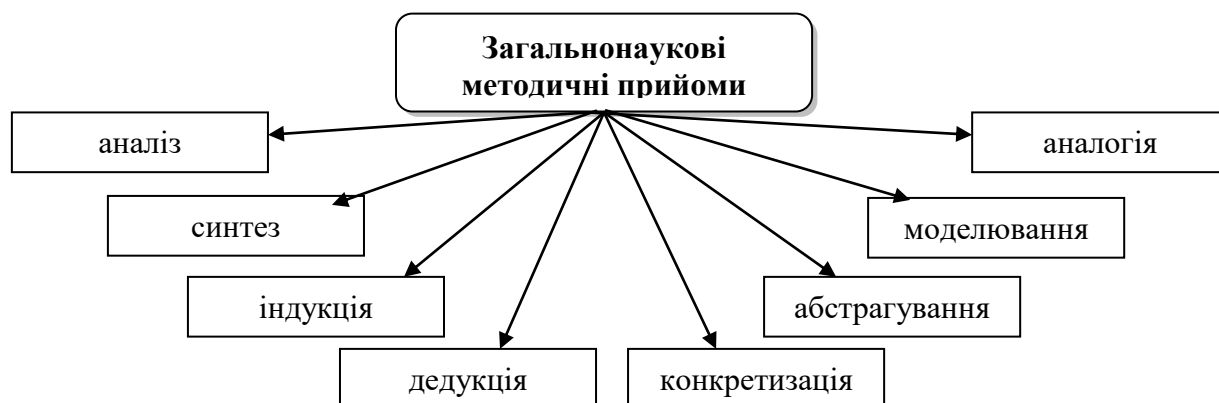


Рис. 3.6 – Прийоми бухгалтерського обліку

Кожен спосіб чи прийом бухгалтерського обліку називається елементом його методу (рис. 3.7).

Необхідно зазначити, що окремі елементи методу не виступають самостійно та ізольовано від інших, а навпаки, тісно взаємопов'язані між собою, що забезпечує суцільне, безперервне і взаємопов'язане відображення господарських операцій, а також одержання узагальненої інформації, необхідної для управління.



Рис. 3.7 – Класифікація елементів методу бухгалтерського обліку

***Питання для самоконтролю:***

1. Що таке об'єкт бухгалтерського обліку?
2. Що таке предмет бухгалтерського обліку?
3. За якими двома ознаками характеризують у бухгалтерському обліку господарські засоби підприємства ?
4. Як групують господарські засоби підприємства за їх складом і розміщенням ?
5. Що таке власні джерела та який їхній склад?
6. Що належить до оборотних активів підприємства?
7. Що належить до залучених джерел формування господарських засобів підприємства?
8. Яка відмінність між дебіторською та кредиторською заборгованістю підприємства?
9. Що таке метод бухгалтерського обліку?
10. Які існують елементи методу бухгалтерського обліку?
11. Дайте визначення складових методу бухгалтерського обліку.



## Тема 4. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС

*Цільова спрямованість:* усвідомити економічну сутність балансу підприємства та його структуру, зміст окремих розділів і статей; засвоїти чотири типи балансових змін, які виникають під впливом господарських операцій

### Питання для розгляду

1. Сутність та призначення бухгалтерського балансу.
2. Структура бухгалтерського балансу.
3. Види балансових змін, зумовлені господарськими операціями.

### 1. Сутність та призначення бухгалтерського балансу

Термін «баланс» походить від латинських слів *bis* - двічі і *lanx* - чаша терезів, буквально означає ваги з двома чашами і вживається як символ рівноваги, рівності.

Визначення балансу наведено на рис. 4.1.

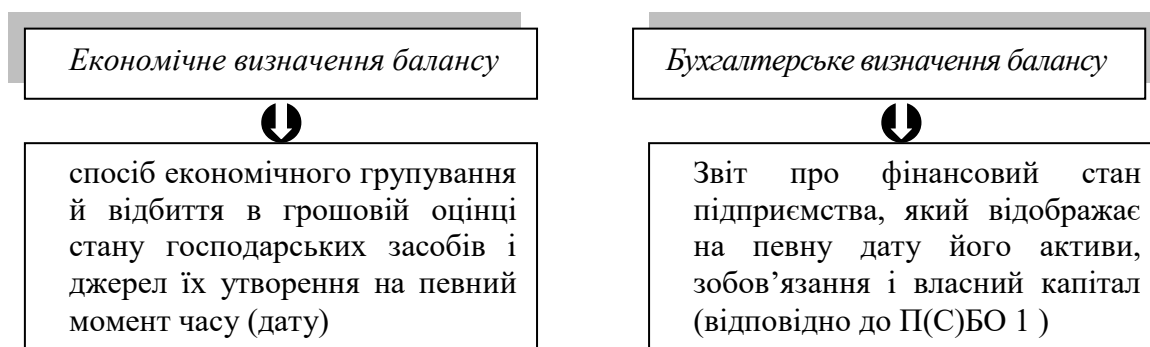


Рис. 4.1 – Визначення балансу

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

Таким чином, баланс має велике значення для підприємства (рис. 4.2).

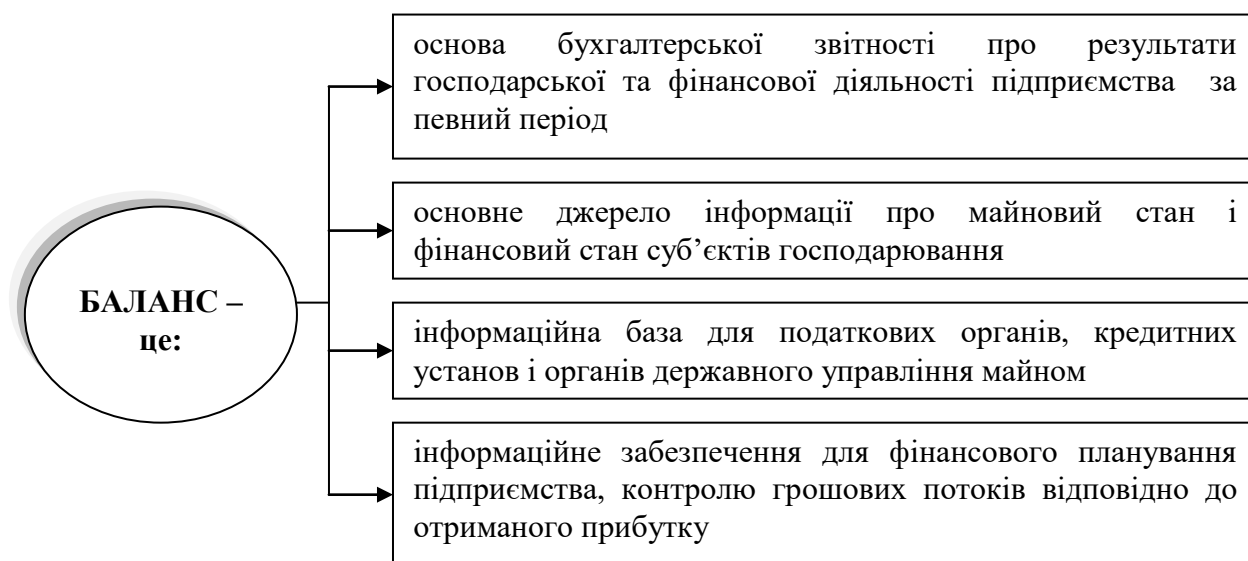


Рис. 4.2 – Значення балансу

За формою баланс — таблиця.

Праву частину таблиці балансу називають активом, ліву – пасивом (рис. 4.3).

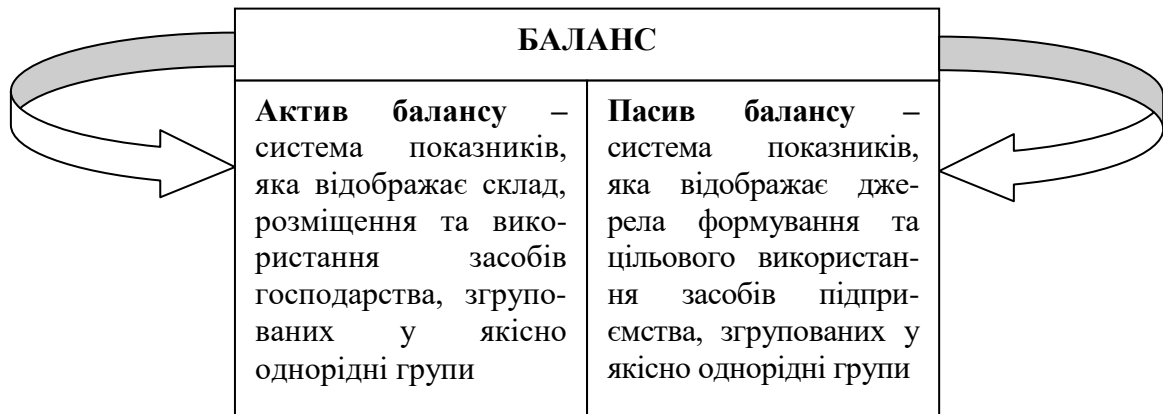


Рис. 4.3 – Поділ балансу

**Актив і пасив балансу** складаються з окремих статей.

**Стаття балансу** — це показник, який відображає величину певного економічно однорідного виду засобів, джерел їх утворення та коштів у грошовому вираженні на певну дату.

Грошове вираження називають оцінкою статті.

Вимоги до розкриття статей балансу визначені П(С)БО 2 «Баланс» та П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»

## 2. Структура бухгалтерського балансу

Як зазначалося вище, баланс є двосторонньою таблицею, ліва частина якої називається Активом, а права – Пасивом.

Причому Актив складається з чотирьох розділів, а Пасив – з п'яти (табл. 4.1).

Таблиця 4.1.

### Структура балансу

| <b>БАЛАНС</b>                             |  |
|---|--|
| <b>АКТИВ</b>                              | <b>ПАСИВ</b>                                 |
| I. Необоротні активи                      | I. Власний капітал                           |
| II. Оборотні активи                       | II. Забезпечення наступних витрат і платежів |
| III. Витрати майбутніх періодів           | III. Довгострокові зобов'язання              |
| IV. Необоротні засоби та групи їх вибуття | IV. Поточні зобов'язання                     |
|   | V. Доходи майбутніх періодів                 |

Загальна сума активу і пасиву називається «валютою балансу».

У бухгалтерському балансі постійно підтримується рівність загального розміру засобів господарювання та їхніх джерел у показниках активу і пасиву.

|        |   |                 |   |              |
|--------|---|-----------------|---|--------------|
| АКТИВИ | = | ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ | + | ЗОБОВ'ЯЗАННЯ |
|--------|---|-----------------|---|--------------|

Баланси класифікують (рис. 4.4):

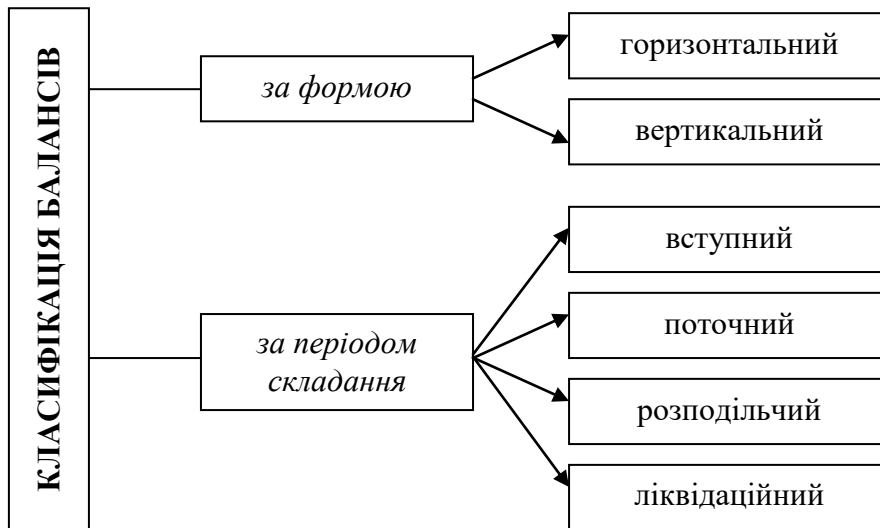


Рис. 4.4 – Класифікація балансів

Крім вищезазначених критеріїв Баланс можна класифікувати за наступними ознаками (рис. 4.5).



Рис. 4.5 – Класифікаційні ознаки балансів

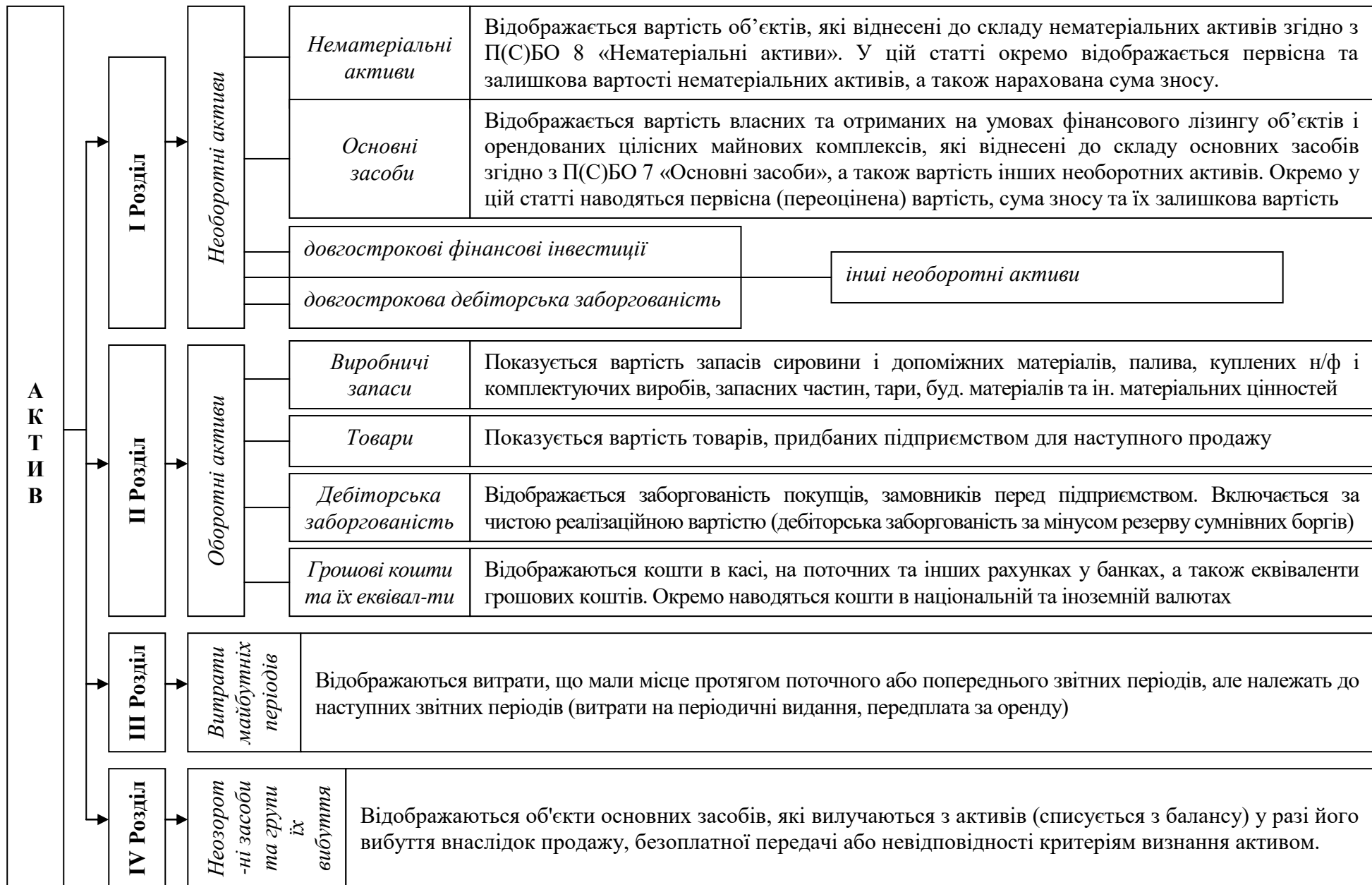
Форма бухгалтерського балансу в Україні розроблена і затверджена Міністерством фінансів України за погодженням із Державним комітетом статистики України (Додаток А). Встановлена форма балансу є обов'язковою і незмінною для всіх підприємств, які діють на території України, незалежно від форм власності (крім банків і бюджетних установ).

Зміст і форма балансу та загальні вимоги до розкриття його статей затверджені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», й представлені на рис. 4.6 та 4.7.

Розглянемо структуру балансу на прикладі умовного підприємства ТОВ «Алібі» (табл. 4.2).

**БАЛАНС**  
(принципова побудова діючої системи)

| Актив  | Сума, грн    | Пасив  | Сума, грн    |
|--|--------------|--|--------------|
| <b>1. Необоротні активи</b>                      |              | <b>1. Власний капітал</b>                                |              |
| - Нематеріальні активи                           |              | - Статутний капітал                                      | 40000        |
| - Незавершене будівництво                        |              | - Додатковий вкладений капітал                           | 1000         |
| - Основні засоби :                               |              | - Резервний капітал                                      | 3000         |
| Залишкова вартість                               | 10000        | - Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)            | 16000        |
| Первісна вартість*                               | 12000        |  |              |
| Знос*  | (2000)       |  |              |
| - Довгострокові фінансові інвестиції             |              | Усього за розділом I                                     | 60000        |
| Усього за розділом I                             | 10000        | <b>II. Забезпечення наступних витрат і платежів</b>      |              |
| <b>II. Оборотні активи</b>                       |              | - Забезпечення виплат персоналу                          |              |
| - Запаси   | 1500         | - Цільове фінансування                                   |              |
| - Векселі одержані                               |              | Усього за розділом II                                    |              |
| - Дебіторська заборгованість за товари           | 5000         | <b>III. Довгострокові зобов'язання</b>                   |              |
|  |              | - Довгострокові кредити банків                           |              |
| - Дебіторська заборгованість за розрахунками     | 700          | Усього за розділом III                                   |              |
|  |              | <b>IV. Поточні зобов'язання</b>                          |              |
| - Грошові кошти та їх еквівалент                 | 53200        | - Короткострокові кредити банків                         | 7300         |
|  |              | - Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги | 3000         |
| Усього за розділом II                            | 60400        | - Поточні зобов'язання за розрахунками                   |              |
| <b>III. Витрати майбутніх періодів</b>           | 300          | Усього за розділом IV                                    | 10300        |
| <b>IV. Необоротні засоби та групи їх вибуття</b> |              | <b>V. Доходи майбутніх періодів</b>                      | 400          |
| <b>Баланс</b>                                    | <b>70700</b> | <b>Баланс</b>  | <b>70700</b> |



|                                  |                                  |   |  |  |
|----------------------------------|----------------------------------|---|--|--|
| <b>П<br/>А<br/>С<br/>И<br/>В</b> | <b>I Розділ</b>                  | <i>Власний капітал</i>  | <i>Статутний капітал</i>   | Наводиться зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства. Заборгованість за внесками відображається в статті «Неоплачений капітал» та вираховується при підсумовуванні балансу |
|                                  |                                  |   | <i>Резервний капітал</i>   | Наводиться сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства або установчих документів, за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства  |
|                                  |                                  |   | <i>Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)</i>   | Відображається або сума прибутку, реінвестована у підприємство, або сума непокритого збитку. Сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується під час визначення підсумку власного капіталу  |
|                                  | <b>II Розділ</b>                 | <i>Забезпечення наступних витрат і платежів</i>   | Відображаються нараховані в звітному періоді майбутні витрати і платежі (витрати на оплату майбутніх відпусток, гарантійні зобов'язання тощо), залишки засобів цільового фінансування та цільових надходжень, отриманих з бюджету та з інших джерел. Їх величина на дату складання Балансу може бути визначена тільки шляхом попередніх (прогнозованих) оцінок |  |
|                                  | <b>III Розділ</b>                | <i>Довгострокові зобов'язання</i>   | Сума заборгованості підприємства банкам за отриманими від них позиками, яка не є поточним зобов'язанням; заборгованість по фінансовій оренді, векселях виданих   |  |
| <b>IV Розділ</b>                 | <i>Поточні зобов'язання</i>      | Сума заборгованості підприємства перед банками за отримані від них позики короткострокового характеру; постачальниками та підрядниками за отримані товари, виконані роботи, одержані послуги; перед працівниками підприємства; перед бюджетом |  |  |
| <b>V Розділ</b>                  | <i>Доходи майбутніх періодів</i> | Включаються доходи, отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до наступних  |  |  |

### 3. Види балансових змін, зумовлені господарськими операціями

Процеси здійснення господарської діяльності складаються з окремих господарських операцій. Під їх впливом відбуваються різноманітні зміни у активах, зобов'язаннях та власному капіталі підприємства та їхніх структурах.

*Господарська операція* – це діяльність, яка зумовлює зміни у фінансовому стані, активах та пасивах підприємства, установи, організації.

Залежно від характеру цього впливу господарські операції поділяються на 4 типи, які призводять до змін або тільки в господарських засобах, або тільки в джерелах утворення господарських засобів, або в засобах і джерелах одночасно (рис. 4.8).

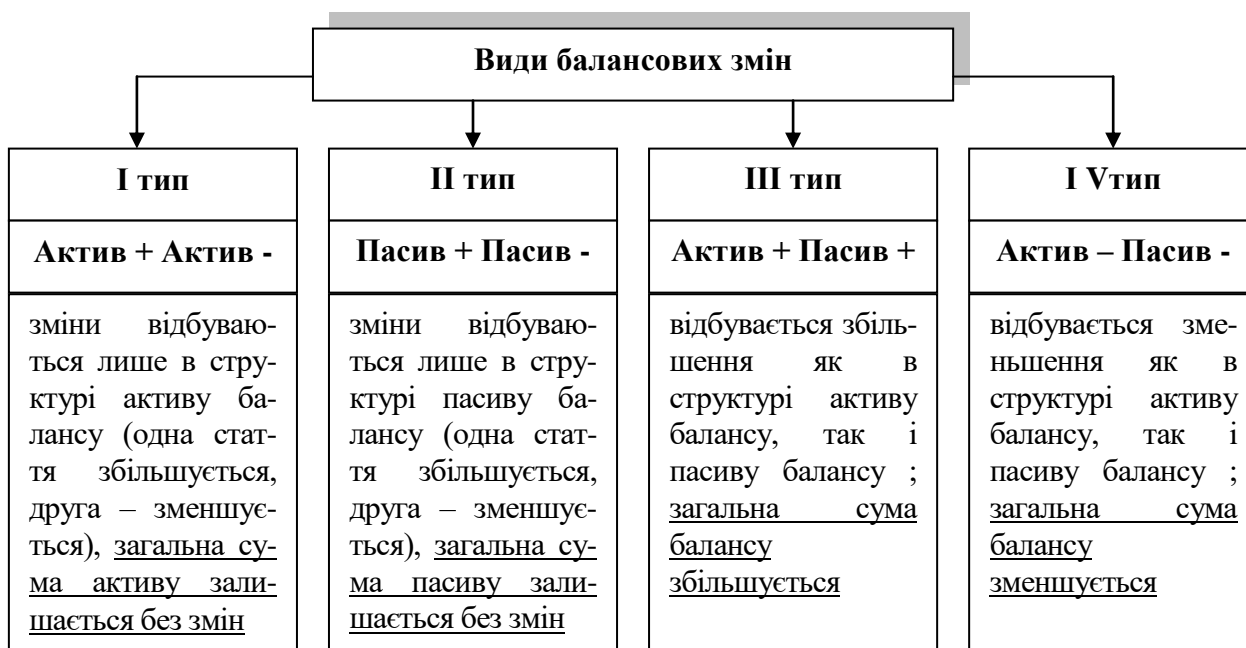


Рис. 4.8. Типи балансових змін

Схематично зміни в балансі під впливом чотирьох типів операцій можна зобразити так (рис. 4.9).

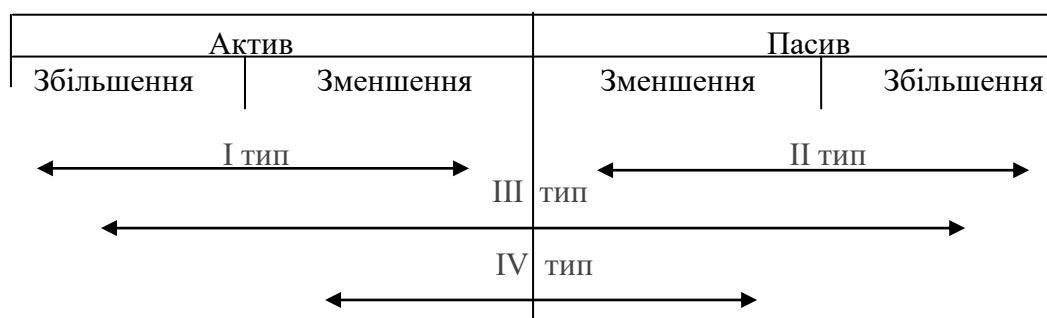


Рис. 4.9. Схеми чотирьох типів операцій та їх вплив на зміни в балансі

*Висновок:*

- **кожна операція змінює не менше ніж дві статті балансу;**
- **при будь-якому типі операцій рівність загального підсумку активу та пасиву не порушується.**

Для вивчення характеру цих змін, розуміння їхнього змісту розглянемо баланс з невеликою кількістю статей і розглянемо кілька господарських операцій (табл. 4.2).

Таблиця 4.2.

Баланс ТОВ «Алібі» станом на 01.01.20\_\_ р. (початковий баланс)

| <i>Актив</i>   |                             |                            | <i>Пасив</i>                 |                             |                            |
|--|-----------------------------|----------------------------|------------------------------|-----------------------------|----------------------------|
|  | На початок звітного періоду | На кінець звітного періоду |                              | На початок звітного періоду | На кінець звітного періоду |
| I. Необоротні активи   |                             |                            | I. Власний капітал           |                             |                            |
| Основні засоби   | 100 000                     |                            | Статутний капітал            | 120 000                     |                            |
| Усього за розділом I   | 100 000                     |                            | Нерозподілений прибуток      | 42 000                      |                            |
| II. Оборотні активи  |                             |                            | Резервний капітал            | 27 000                      |                            |
| Виробничі запаси   | 59 000                      |                            | Усього за розділом I         | 189 000                     |                            |
| Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги        | 12 000                      |                            | IV. Поточні зобов'язання     |                             |                            |
| Грошові кошти та їх еквіваленти :<br>- в національній валюті | 51 000                      |                            | Кредити банків               | 22 000                      |                            |
|  |                             |                            | Розрахунки з постачальниками | 11 000                      |                            |
| Усього за розділом II  | 72000                       |                            | Усього за розділом IV        | 33 000                      |                            |
| <i>Баланс</i>  | <i>222 000</i>              |                            | <i>Баланс</i>                | <i>222 000</i>              |                            |

Протягом місяця на підприємстві було здійснено такі господарські операції.

*Операція 1.* На поточний рахунок надійшла заборгованість від дебіторів – 3 000 грн.

Внаслідок цієї операції відбувається збільшення в Активі (залишок грошових коштів на поточному рахунку збільшиться на 3 000 грн і сума за статтею "Грошові кошти та їх еквіваленти в національній валюті" становитиме 54 000 грн (51000 + 3 000)). Водночас відбувається й зменшення в Активі (дебіторська заборгованість зменшиться на 3 000 грн і за статтею " Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги" залишок становитиме 9 000 грн (12 000 - 3 000)).

Відобразимо цю операцію в балансі, який після першої операції матиме такий вигляд (табл. 4.3):

Таблиця 4.3

Баланс (після першої операції)

| <i>Актив</i>   | <i>Сума, грн.</i>            | <i>Пасив</i>                       | <i>Сума, грн.</i> |
|--|------------------------------|------------------------------------|-------------------|
| Баланс на початок звітного періоду                           | 222 000                      | Баланс на початок звітного періоду | 222 000           |
| Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги        | -3 000<br>(12000-3000=9000)  |                                    |                   |
| Грошові кошти та їх еквіваленти :<br>- в національній валюті | +3 000<br>(51000+3000=54000) |                                    |                   |
| Баланс на кінець звітного періоду                            | 222 000                      | Баланс на кінець звітного періоду  | 222 000           |

Як бачимо, рівність підсумків активу і пасиву балансу не порушилася.



*Операція 2.* Частину прибутку спрямовано на поповнення резервного капіталу – 7000 грн.

Внаслідок цієї операції відбулися наступні зміни: зменшення в Пасиві (сума нерозподіленого прибутку зменшилася на 7 000 грн., що відобразиться за статтею «Нерозподілений прибуток» і становитиме 35 000 (42000-7000), та одночасне збільшення в Пасиві (резервний капітал збільшився на 7000 і становитиме 34 000 грн. (27 000 + 7 000).

Відобразимо цю операцію в балансі, який після другої операції матиме такий вигляд (табл. 4.4):

Таблиця 4.4

Баланс (після другої операції)

| <i>Актив</i>                       | <i>Сума, грн.</i> | <i>Пасив</i>                       | <i>Сума, грн.</i>                |
|------------------------------------|-------------------|------------------------------------|----------------------------------|
| Баланс на початок звітного періоду | 222 000           | Баланс на початок звітного періоду | 222 000                          |
|                                    |                   | Нерозподілений прибуток            | - 7000<br>(42000-7000=<br>35000) |
|                                    |                   | Резервний капітал                  | +7 000<br>(27000+7000=<br>34000) |
| Баланс на кінець звітного періоду  | 222 000           | Баланс на кінець звітного періоду  | 222 000                          |

Загальний підсумок балансу не змінюється.

*Операція 3.* Від постачальників надійшли й були оприбутковані виробничі запаси на суму 7 000 грн.

Внаслідок третьої операції відбулося одночасне збільшення як у Активі (збільшення запасів на складі підприємства на 7 000 грн. за статтею «Виробничі запаси») так і у Пасиві (збільшення заборгованості постачальникам за одержані запаси на цю ж суму за статтею «Розрахунки з постачальниками»).

Після третьої операції баланс матиме такий вигляд(табл. 4.5):

Таблиця 4.5

Баланс (після третьої операції)

| <i>Актив</i>                       | <i>Сума, грн</i>                 | <i>Пасив</i>                       | <i>Сума, грн</i>                 |
|------------------------------------|----------------------------------|------------------------------------|----------------------------------|
| Баланс на початок звітного періоду | 222 000                          | Баланс на початок звітного періоду | 222 000                          |
| Виробничі запаси                   | +7000<br>(59000+7000<br>= 66000) | Розрахунки з постачальниками       | + 7000<br>(11000+7000=<br>18000) |
| Баланс на кінець звітного періоду  | 229 000                          | Баланс на кінець звітного періоду  | 229 000                          |

Загальний підсумок балансу збільшився, але рівність не порушилася.

*Операція 4.* Перераховано з поточного рахунку заборгованість перед банком за раніше отриманий кредит в сумі 10 000.

Ця операція викликала одночасне зменшення як у Активі (зменшення грошових коштів на поточному рахунку в банку на суму 10 000 грн. за статтею «Грошові кошти та їх еквіваленти в національній валюті»), так і у Пасиві (зменшення заборгованості банку за кредитом на цю ж суму за статтею Кредити банку. В результаті операції, як бачимо, залишку за статтею "Кредити банків").

Після четвертої операції баланс матиме такий вигляд (табл. 4.6):

Таблиця 4.6

| Баланс (після четвертої операції)                            |                                    |                                    |                                    |
|--|------------------------------------|------------------------------------|------------------------------------|
| <i>Актив</i>   | <i>Сума, грн.</i>                  | <i>Пасив</i>                       | <i>Сума, грн.</i>                  |
| Баланс на початок звітного періоду                           | 229 000                            | Баланс на початок звітного періоду | 229 000                            |
| Грошові кошти та їх еквіваленти :<br>- в національній валюті | -10000<br>(54000-10000<br>= 44000) | Кредити банків                     | - 10000<br>(22000-10000=<br>12000) |
| Баланс на кінець звітного періоду                            | 219 000                            | Баланс на кінець звітного періоду  | 219 000                            |

Загальний підсумок балансу зменшився, але рівність не порушилася.

Баланс після розглянутих типів операцій, які охоплюють всі варіанти змін, буде мати наступний вигляд (табл. 4.7).

Таблиця 4.2.

Баланс ТОВ «Алібі» станом на 01.04.20\_\_ р. (на кінець періоду)

| <i>Актив</i>   |                             |                            | <i>Пасив</i>                 |                             |                            |
|--|-----------------------------|----------------------------|------------------------------|-----------------------------|----------------------------|
|  | На початок звітного періоду | На кінець звітного періоду |                              | На початок звітного періоду | На кінець звітного періоду |
| I. Необоротні активи   |                             |                            | I. Власний капітал           |                             |                            |
| Основні засоби   | 100 000                     | 100 000                    | Статутний капітал            | 120 000                     | 120 000                    |
| Усього за розділом I   | 100 000                     | 100 000                    | Нерозподілений прибуток      | 42 000                      | 35 000                     |
| II. Оборотні активи  |                             |                            | Резервний капітал            | 27 000                      | 34 000                     |
| Виробничі запаси   | 59 000                      | 66 000                     | Усього за розділом I         | 189 000                     | 189 000                    |
| Дебіторська за боргованість за товари, роботи, послуги       | 12 000                      | 9 000                      | IV. Поточні зобов'язання     |                             |                            |
| Грошові кошти та їх еквіваленти :<br>- в національній валюті | 51 000                      | 44 000                     | Кредити банків               | 22 000                      | 12 000                     |
| Усього за розділом II  | 72000                       | 119 000                    | Розрахунки з постачальниками | 11 000                      | 18 000                     |
| <i>Баланс</i>  | <i>222 000</i>              | <i>219 000</i>             | Усього за розділом IV        | 33 000                      | 30 000                     |
|  |                             |                            | <i>Баланс</i>                | <i>222 000</i>              | <i>219 000</i>             |

Таким чином, розуміння сутності господарських операцій мають велике значення для їх відображення в системі бухгалтерського обліку.

### **Питання для самоконтролю**

1. Що являє собою бухгалтерський баланс – як елемент методу бухгалтерського обліку?
2. Як побудований бухгалтерський баланс?
3. Що відображається в активі та пасиві балансу?
4. Що означає термін «стаття балансу»?
5. З яких розділів складається актив балансу, розкрийте їх зміст ?
6. З яких розділів складається пасив балансу, розкрийте їх зміст ?
7. У чому полягає зміст розділів "Необоротні активи" та "Ви трати майбутніх періодів"?
8. У чому полягає зміст розділу "Власний капітал"?
9. Яку інформацію відображають розділи "Забезпечення наступних витрат і платежів" та "Доходи майбутніх періодів"?
10. У чому полягає взаємозв'язок статей балансу та рахунків бухгалтерського обліку?
11. Чим пояснити рівняння стогів активу та пасиву бухгалтерського балансу?
12. Як впливають господарські операції на баланс?

## ТЕМА 5: РАХУНКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ПОДВІЙНИЙ ЗАПИС

*Цільова спрямованість:* засвоїти структуру рахунків бухгалтерського обліку, їх взаємозв'язок з балансом; усвідомити сутність і значення подвійного запису; сутність синтетичного та аналітичного обліку, їх взаємозв'язок; зрозуміти мету і порядок складання оборотних відомостей, їх види.

### Питання для розгляду

1. Поняття бухгалтерських рахунків, їх призначення та структура.
2. Сутність подвійного запису та його значення в бухгалтерському обліку.
3. Синтетичні й аналітичні рахунки, їх взаємозв'язок.
4. Узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку.

### 1. Поняття бухгалтерських рахунків, їх призначення та структура

Для спостереження за господарськими процесами необхідні дані про рух засобів та їх джерел. Тому в бухгалтерському обліку застосовують систему рахунків.

*Рахунки бухгалтерського обліку – це спосіб поточного обліку, контролю та групування за економічно однорідними видами господарських засобів, їх джерел та операцій*

Для кожного виду господарських засобів, їх джерел, господарських процесів і результатів відкривають окремий рахунок.

Всі рахунки бухгалтерського обліку мають вигляд двосторонніх таблиць: ліву частину рахунка називають *дебетом* (від латинського *debet*, що означає винен), праву – *кредитом* (від латинського *credit*, що означає вірити) (рис. 5.1).

|                    |        |
|--------------------|--------|
| Рахунок .....назва |        |
| Дебет              | Кредит |
|                    |        |

Рис. 5.1 – Схематична модель побудови рахунка бухгалтерського обліку

Умовно всі рахунки бухгалтерського обліку поділяються на активні, пасивні та активно-пасивні.

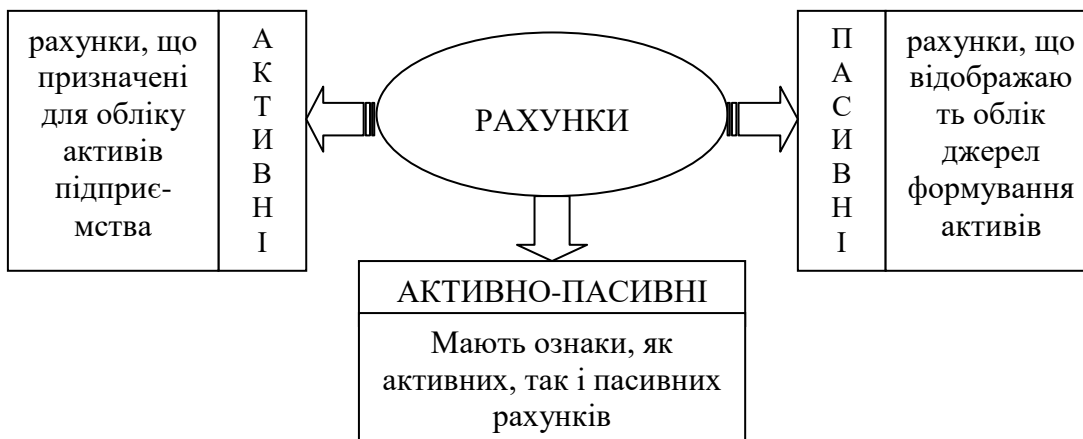


Рис. 5.2 – Види рахунків бухгалтерського обліку

Кожний бухгалтерський рахунок має свою структуру (рис. 5.3):

| Структура активного рахунка |         | Структура пасивного рахунка |                   |
|-----------------------------|---------|-----------------------------|-------------------|
| Дебет                       | рахунок | Дебет                       | Кредит            |
| Сальдо на початок           |         |                             | Сальдо на початок |
| Збільшення «+»              |         | Зменшення «-»               | Збільшення «+»    |
| Сальдо на кінець            |         |                             | Сальдо на кінець  |
| ⇓                           |         | ⇓                           |                   |
| Дебетовий оборот            |         | Кредитовий оборот           |                   |

Рис. 5.3 – Загальна система активного та пасивного рахунку

Таку форму застосовують і розуміють однаково бухгалтерами усього світу.

Слово "сальдо" походить від італ. *saldo*, що означає "розрахунок".

В активних рахунках сальдо на початок і всі збільшення реєструють за дебетом рахунка, а всі зменшення – за кредитом.

В пасивних рахунках сальдо на початок і всі збільшення показуються за кредитом рахунка, а всі зменшення за дебетом.

Накопичена інформація про рух об'єкта обліку, відображеного за дебетом і кредитом, називається *оборотом*.

Сальдо на кінець є узагальнення даних, відповідно за дебетом і кредитом рахунків, і визначається за таким алгоритмом:

В активних рахунках

$$C_{\text{на кінець}} = C_{\text{на початок}} + \text{оборот за дебетом} - \text{оборот за кредитом}$$

У пасивних рахунках

$$C_{\text{на кінець}} = C_{\text{на початок}} + \text{оборот за кредитом} - \text{оборот за дебетом}$$

Сальдо може бути дебетовим, коли сума дебету перевищує суму кредиту, або кредитовим, якщо сума кредиту перевищує суму дебету.

**Приклад 1.** Залишок грошей на поточному рахунку підприємства становить 215000 грн. Надійшло коштів на рахунок 8000 грн., витрачено з поточного рахунку 5600 грн.

Рішення: оскільки рахунок «Поточний рахунок в національній валюті» активний, то остачу грошей і їх надходження (збільшення) потрібно записати за дебетом, а витрачання грошей (зменшення) – за кредитом. Сальдо (залишок) на рахунку «Поточний рахунок в національній валюті» становитиме 217400 грн (215000+8000-5600) (табл. 5.1)

Таблиця 5.1

Загальна схема активного рахунку

| Дебет                     | Кредит                 |
|---------------------------|------------------------|
| Сальдо на початок: 215000 |                        |
| Надходження грошей: 8000  | Витрачено грошей: 5600 |
| Всього надійшло: 220600   | Всього витрачено: 5600 |
| Сальдо на кінець: 217400  |                        |

**Приклад 2.** Сума заборгованості підприємства постачальникам за отриманий товар становить 15000 грн. Надано послуги постачальниками на 7000 грн. Погашено заборгованість постачальникам на суму 5000 грн.

Рішення: оскільки рахунок «Розрахунки з постачальниками» пасивний, то остачу заборгованості підприємства постачальникам і її збільшення потрібно записати по кредиту, а зменшення заборгованості – за дебетом. Сальдо (залишок) на рахунок «Розрахунки з постачальниками» становитиме 17000 грн (15000+7000-5000) (табл. 5.2)

Таблиця 5.2

Загальна схема пасивного рахунку

| Дебет                         | Кредит                          |
|-------------------------------|---------------------------------|
|                               | Сальдо на початок: 15000        |
| Погашено заборгованість: 5000 | Нараховано постачальникам: 7000 |
| Всього погашено: 5000         | Всього нараховано: 7000         |
|                               | Сальдо на кінець: 17000         |

## 2. Сутність подвійного запису та його значення в бухгалтерському обліку

Записи господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку проводяться методом подвійного запису.

*Подвійний запис* – відображення кожної господарської операції одночасно у дебеті і кредиті відповідних рахунків в однакових сумах, що зумовлює рівність оборотів.

Метод подвійного запису в бухгалтерському обліку використовується для контролю за правильністю відображення господарських операцій на рахунках. Оскільки кожна операція, згідно з методом подвійного запису, відображається в однаковій сумі за дебетом одного рахунку і кредитом іншого, то підсумок оборотів за дебетом усіх рахунків повинен дорівнювати підсумку оборотів за кредитом усіх рахунків.

Взаємозв'язок між рахунками бухгалтерського обліку, що встановлюється подвійним записом кожної господарської операції, називається *кореспонденцією рахунків*.

Кожна господарська операція відображена методом подвійного запису називається *бухгалтерською проводкою*, і складається за певними правилами (рис. 5.4).

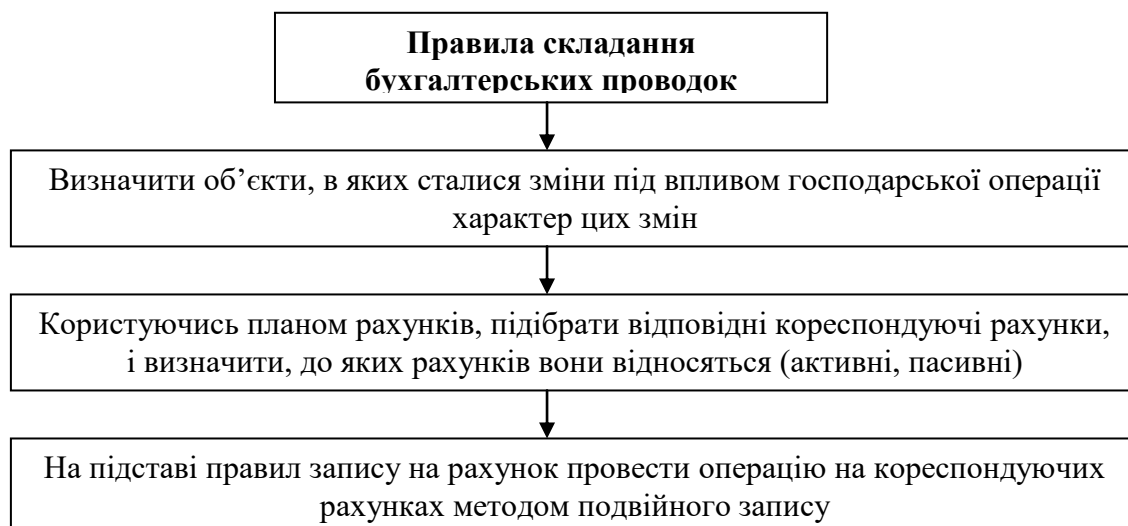


Рис. 5.4 – Правила складання бухгалтерських проводок

Розрізняють два види бухгалтерських проводок: прості й складні (рис. 5.5).

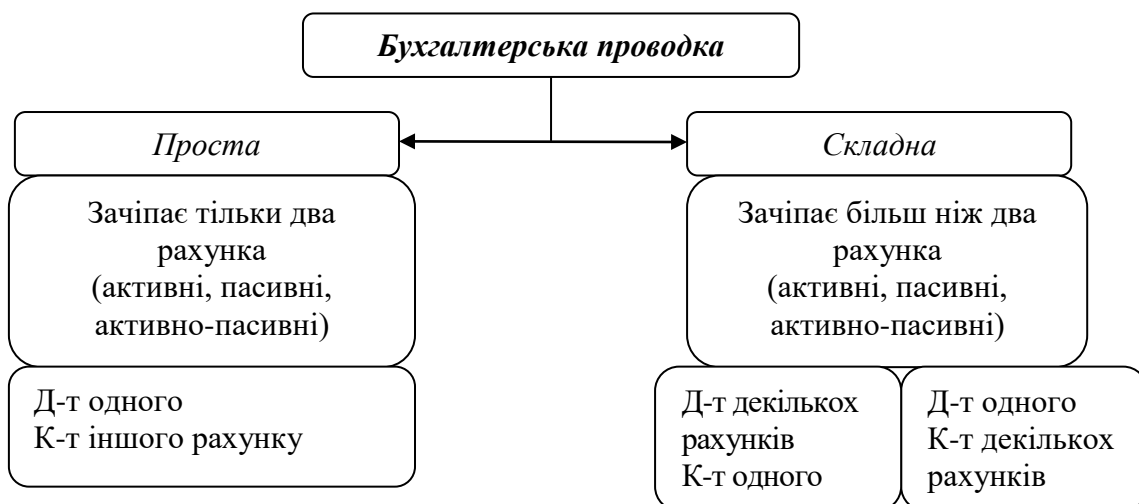


Рис. 5.5 – Види бухгалтерських проводок

**Приклад 3** (проста проводка). Надійшли грошові кошти з розрахункового рахунку для виплати заробітної плати – 50 000.

Рішення: у результаті цієї операції збільшуються кошти в касі підприємства та зменшуються кошти на розрахунковому рахунку. Рахунок «Каса» - активний, тому суму надходження (50 000) записують у дебет рахунку «Каса»; а виплату заробітної плати записують у кредит рахунку «Розрахунковий рахунок».

**Приклад 4** (складна проводка). Від постачальників надійшли матеріали на суму 50 000 та палива на 15 000, а всього 65 000 грн.

Рішення: у результаті цієї операції збільшуються запаси матеріалів і палива на складі підприємства і водночас заборгованість постачальникам.

**Цікаво!**

У бухгалтерському обліку застосовується також відображення операцій на рахунках способом від'ємних чисел (*червоного сторно*) за допомогою якого виправляють помилкові записи в системі рахунків шляхом відрахування.

**3. Синтетичні та аналітичні рахунки, їх взаємозв'язок**

Для отримання різних за ступенем деталізації показників у бухгалтерському обліку є два види рахунків: *синтетичні й аналітичні* (рис. 5.9).



Рис. 5.6 – Види бухгалтерських проводок

Організацію синтетичного й аналітичного обліку можна представити у вигляді вертикальної структури бухгалтерського обліку (рис. 5.7):

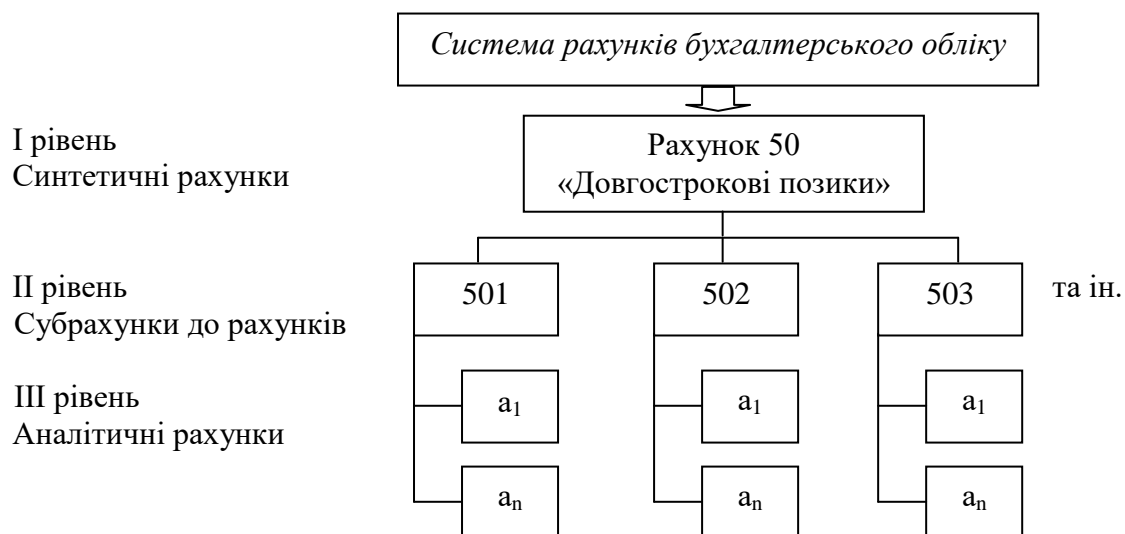


Рис. 5.7 – Вертикальна структура обліку

Приклад 5. На початок місяця на підприємстві «Ласка» була заборгованість підзвітних осіб на суму 800,00 грн.

На синтетичному рахунку «Розрахунки з підзвітними особами» заборгованість буде показана загальною сумою (табл. 5.4):

Таблиця 5.4

| Синтетичний облік               |                           |
|---------------------------------|---------------------------|
| Дебет                           | Кредит                    |
| Сальдо на початок 01.07: 800,00 |                           |
| 1. 12.07: 1000,00               | 3. 12.07: 800,00          |
| 2. 20.07: 300,00                | 4. 15.07: 150,00          |
| Всього : 1300,00                | Всього нараховано: 950,00 |
| Сальдо на кінець: 1150,00       |                           |

На аналітичних рахунках відкритих до синтетичного «Розрахунки з підзвітними особами» заборгованість буде показана з кожною підзвітною особою (табл. 5.5):

Таблиця 5.5

Аналітичний облік

| Дт                        | Болишев О.О. | Кт             |
|---------------------------|--------------|----------------|
| Сальдо на початок: 600,00 |              |                |
| 12.07: 850,00             |              | 12.07: 600,00  |
| Всього: 850,00            |              | Всього: 600,00 |
| Сальдо на кінець: 850,00  |              |                |

| Дт                        | Алексенко Л.Б. | Кт             |
|---------------------------|----------------|----------------|
| Сальдо на початок: 200,00 |                |                |
| 12.07: 150,00             |                | 12.07: 200,00  |
| 20.07: 300,00             |                | 15.07: 150,00  |
| Всього: 450,00            |                | Всього: 350,00 |
| Сальдо на кінець: 300,00  |                |                |

Приклад 6. На початок місяця на підприємстві ТОВ «Ромашка» була заборгованість перед постачальниками за надані товари, послуги на суму 8000 грн.

На синтетичному рахунку «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» заборгованість буде показана загальною сумою (табл. 5.6):

Таблиця 5.6

Аналітичний облік

| Дт              | ТДВ «Непал» | Кт                         |
|-----------------|-------------|----------------------------|
|                 |             | Сальдо на початок: 2800,00 |
| 12.03: 2000,00  |             | 10.03: 2600,00             |
| Всього: 2000,00 |             | Всього: 2600,00            |
|                 |             | Сальдо на кінець: 3400,00  |

| Дт              | ТОВ «Лілея» | Кт                         |
|-----------------|-------------|----------------------------|
|                 |             | Сальдо на початок: 4200,00 |
| 07.03: 1500,00  |             | 01.03: 1500,00             |
| Всього: 1500,00 |             | Всього: 1500,00            |
|                 |             | Сальдо на кінець: 4200,00  |

| Дт              | АТ «Ромашка» | Кт                         |
|-----------------|--------------|----------------------------|
|                 |              | Сальдо на початок: 1000,00 |
| 10.03: 1500,00  |              | 03.03: 2500,00             |
| Всього: 1500,00 |              | Всього: 2500,00            |
|                 |              | Сальдо на кінець: 2000,00  |

Облік, що здійснюється за синтетичними рахунками, називається синтетичним обліком, за аналітичними рахунками – аналітичним.

Як видно, аналітичні рахунки мають докладнішу інформацію, ніж синтетичні. Так, якщо дані синтетичного рахунка містять суму кредиторської заборгованості, їхнє виникнення та погашення, то аналітичний облік дає інформацію щодо конкретних постачальників і стан розрахунків з кожним із них.

Крім синтетичних та аналітичних рахунків на практиці застосовують також субрахунки.

*Субрахунки* – рахунки другого порядку, призначені для додаткового групування в середині синтетичного рахунку та є доповнюючим групуванням показників окремих аналітичних рахунків у межах відповідного синтетичного рахунку

Наприклад субрахунки до рахунку 28 «Товари»:

281 «Товари на складі»

282 «Товари в торгівлі»

283 «Товари на комісії»

284 «Тара під товарами»

285 «Торгова націнка»

286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»

Інформація на синтетичних рахунках відображається в грошовому вимірі, а на аналітичних можливе застосування, як у грошовому так і натуральних вимірниках.

Аналітичний облік товарно-матеріальних цінностей здійснюється на картках складського обліку товарів і матеріалів; аналітичний облік розрахункових операцій – на контокорентних картках (рис. 5.8).



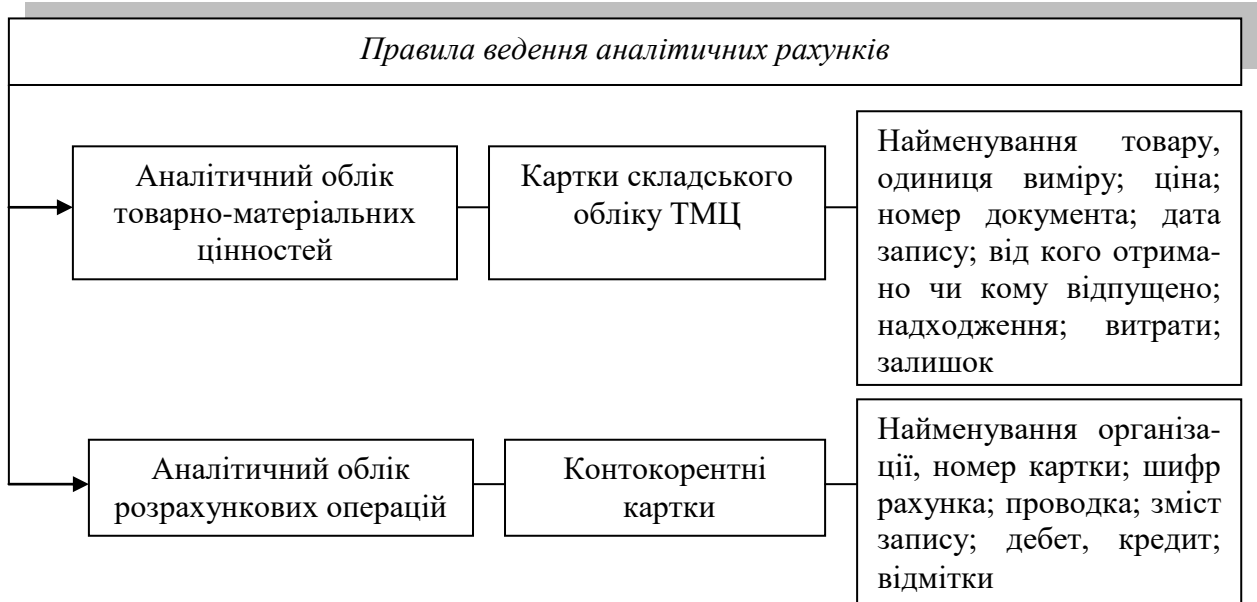


Рис. 5.8 – Порядок здійснення записів на аналітичних рахунках

Аналітичні рахунки окремо в балансі не відображаються, тому що є частинами синтетичних рахунків.

Існуючий взаємозв'язок між рахунками аналітичного та синтетичного обліку дозволяє здійснювати контроль за правильністю записів в системі бухгалтерського обліку (рис. 5.9).

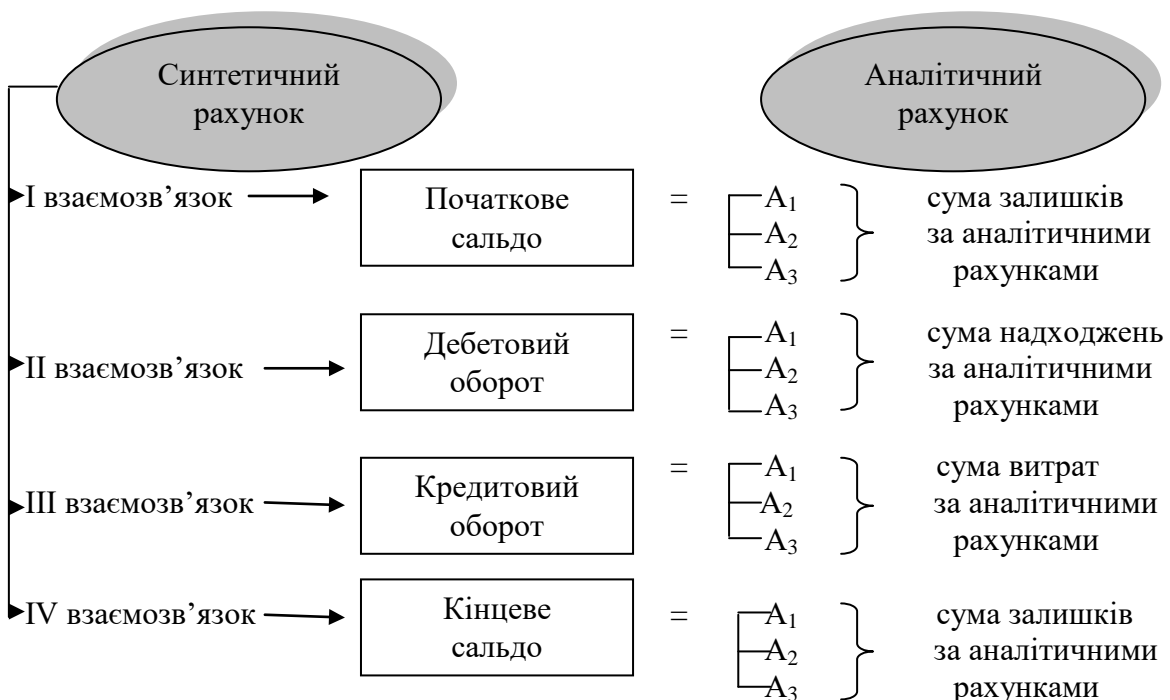


Рис. 5.9 – Взаємозв'язок аналітичного та синтетичного обліку

Крім вище перерахованих рахунків існують ще й *позабалансові*.

До позабалансових рахунків належать рахунки, на яких обліковуються цінності, що тимчасово знаходяться у підприємстві й не належать йому, наприклад: «Орендовані необоротні активи», «Активи на відповідальному зберіганні» (сировина, матеріали, запасні частини тощо, обладнання прийняте для монтажу, бланки суворої звітності т ін.).

Характерною особливістю позабалансових рахунків, на яких операція відображається методом подвійного запису на дебеті і кредиті кореспондуючих рахунків, на позабалансових рахунках операція відображається тільки на дебеті або тільки на кредиті одного позабалансового рахунку.

#### 4. Узагальнення даних поточного обліку

Інформацію поточного синтетичного і аналітичного обліку періодично узагальнюють по підприємству в цілому. Роблять це за допомогою *оборотних відомостей* які складають окремо за синтетичними й аналітичними рахунками (5.10).

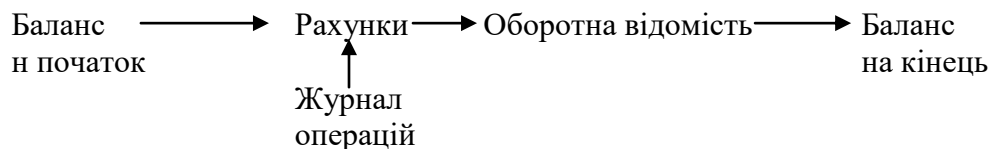


Рис. 5.10 - Бухгалтерське узагальнення поточних облікових даних

*Оборотні відомості* є способом, узагальнення оборотів і залишків за звітний період (місяць), а також засобом взаємозв'язку між балансом, і рахунками, що має важливе значення для контролю правильності облікових записів.

Розрізняють два види оборотних відомостей:

- за синтетичними рахунками;
- за аналітичними рахунками (рис. 5.11).

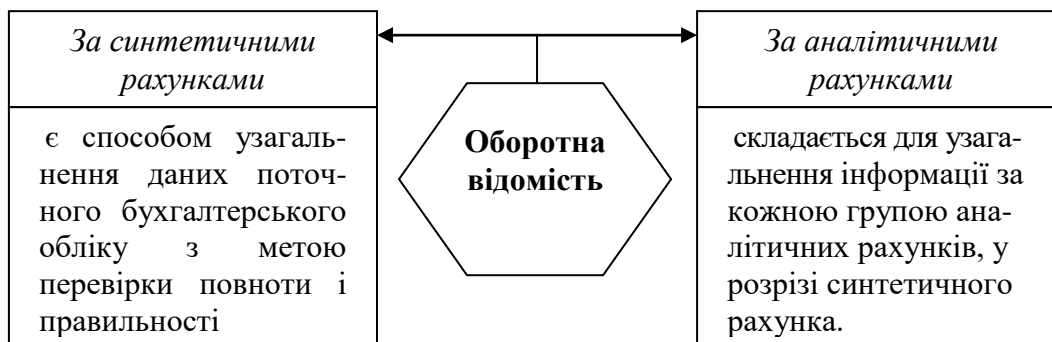


Рис. 5.11 – Види оборотних відомостей

Характерною особливістю оборотної відомості є те, що вона містить три пари однакових підсумків:

- початкових сальдо;
- оборотів;
- кінцевих сальдо (рис. 5.12).

За структурою оборотна відомість – це багатогранна таблиця.

Оборотна відомість за синтетичними рахунками будується за контокорентною формою і має наступний вигляд (табл. 5.5).

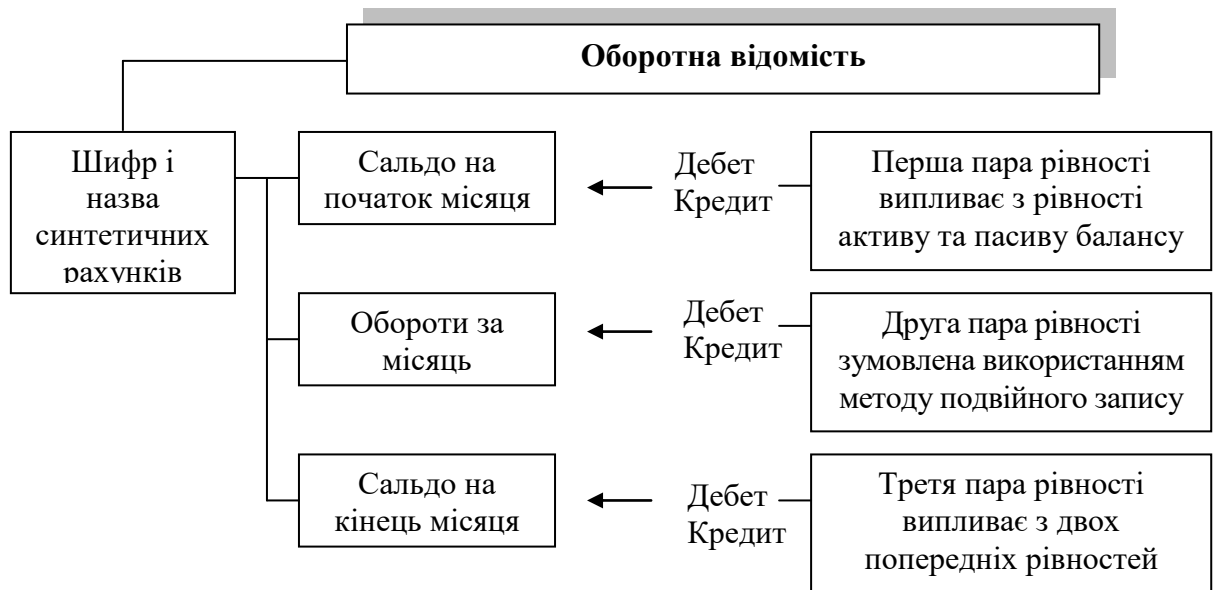


Рис. 5.12 – Три пари рівностей оборотної відомості

Таблиця 5.5.

**Оборотна відомість синтетичного обліку**

| Шифр рахунка | Назва рахунка                | Сальдо на початок звітного періоду |        | Оборот за місяць |        | Сальдо на кінець звітного періоду |        |
|--------------|------------------------------|------------------------------------|--------|------------------|--------|-----------------------------------|--------|
|              |                              | Дебет                              | Кредит | Дебет            | Кредит | Дебет                             | Кредит |
| 28           | Товари                       | 10000                              | -      | 5000             | 4000   | 11000                             | -      |
| 63           | Розрахунки з постачальниками | -                                  | 35000  | 30000            | 5000   | -                                 | 10000  |
| ...          | ...                          |                                    |        |                  |        |                                   |        |
|              | Всього:                      |                                    |        |                  |        |                                   |        |

Як бачимо, оборотна відомість узагальнює дані поточного синтетичного обліку, даючи інформацію про зміни господарських засобів та їх джерел за звітний період, а також їх стан на початок і кінець звітного періоду але недостатньо розкриває економічний зміст оборотів, їх структуру як за активами, так і за джерелами. Більш ефективною в цьому відношенні є *шахова оборотна відомість* (табл. 5.6).

Таблиця 5.6

**Шахова оборотна відомість**

| Дебет            | Кредит |       |       |     |       |     |       |       |      | Сума за дебетом |
|------------------|--------|-------|-------|-----|-------|-----|-------|-------|------|-----------------|
|                  | 10     | 20    | 23    | 30  | 31    | 36  | 40    | 63    | 91   |                 |
| 10               |        |       |       |     |       |     | 21000 |       |      | 21000           |
| 20               |        |       | 15000 |     |       |     |       |       | 4200 | 19200           |
| 31               |        |       |       |     |       | 400 |       | 25000 |      | 25400           |
| 36               |        |       |       | 500 | 80000 |     |       |       |      | 80500           |
| 40               | 2000   |       |       |     |       |     |       |       |      | 2000            |
| 63               |        | 50000 |       |     |       |     |       |       |      | 50000           |
| 91               |        |       | 5500  |     |       |     |       |       |      | 5500            |
| Сума за кредитом | 2000   | 50000 | 20500 | 500 | 80000 | 400 | 21000 | 25000 | 4200 | 203600          |

Оборотна відомість за рахунками аналітичного обліку наведено в таблицях 5.7 та 5.8.

Таблиця 5.7.

### Оборотна відомість за рахунками товарно-матеріальних цінностей

| № з/п | Найменування товару | Од. виміру | Ціна, грн. | Сальдо на початок звітного періоду |      | Оборот за місяць |      |        |      | Сальдо на кінець звітного періоду |      |
|-------|---------------------|------------|------------|------------------------------------|------|------------------|------|--------|------|-----------------------------------|------|
|       |                     |            |            |                                    |      | Надійшло         |      | Вибуло |      |                                   |      |
|       |                     |            |            | К-ть                               | Сума | К-ть             | Сума | К-ть   | Сума | К-ть                              | Сума |
| 1     | Борошно             | кг         | 6,0        | 100                                | 600  | 50               | 300  | 50     | 300  | 100                               | 600  |
| 2     | Цукор               | кг         | 10,0       | 400                                | 4000 | 100              | 1000 | 50     | 500  | 450                               | 4500 |
| 3     | Масло               | кг         | 45,0       | -                                  | -    | 100              | 4500 | 50     | 2250 | 50                                | 2250 |
| ...   | ...                 |            |            |                                    |      |                  |      |        |      |                                   |      |
|       | Всього:             |            |            |                                    | 4600 |                  | 5800 |        | 3050 |                                   | 7350 |

Таблиця 5.8.

### Оборотна відомість за розрахунковими рахунками

| Рахунки        | Сальдо на початок періоду |      | Обороти за місяць |      | Сальдо на кінець періоду |      |
|----------------|---------------------------|------|-------------------|------|--------------------------|------|
|                | Д-т                       | К-т  | Д-т               | К-т  | Д-т                      | К-т  |
| Підприємство А |                           | 2400 | 2000              | 400  |                          | 800  |
| Підприємство Б |                           | 3600 | 3000              | 2000 |                          | 2600 |
| Разом          | —                         | 6000 | 5000              | 2400 | —                        | 3400 |

Оборотну відомість наведеної форми (табл. 5.8.) застосовують для узагальнення даних аналітичного обліку розрахунків з дебіторами, кредиторами, підзвітними особами, робітниками та службовцями підприємства та ін.

Крім того, що оборотна відомість за рахунками аналітичного обліку дозволяє здійснювати контроль за правильністю ведення бухгалтерського обліку, вона має дуже важливе оперативне значення для своєчасного прийняття відповідних управлінських рішень, а також здійснення контролю за діяльністю матеріально-відповідальних осіб підприємства.

В кінці звітного періоду необхідно здійснити розгорнуте зведення інформації з зазначенням не тільки сальдо та оборотів за звітний період, але й кореспонденції рахунків.

Таке узагальнення називається «Головною книгою» (табл. 5.9).

Таблиця 5.9.

### Головна книга Рахунок 28 «Товари»

| Місяця           | Оборот за дебетом рахунку 28 «Товари» з кредитом рахунків |      |  |  |                   | Оборот за кредитом | Дебетове сальдо |
|------------------|---|------|--|--|-------------------|--------------------|-----------------|
|                  | 63  | 30   |  |  | Всього за дебетом |                    |                 |
| Залишок на 01.01 |   |      |  |  |                   |                    | 10 000          |
| Січень           | 3000  | 2000 |  |  | 5000              | 4000               | 11000           |
| Лютий            |   |      |  |  |                   |                    |                 |
| ...              |   |      |  |  |                   |                    |                 |

***Питання для самоконтролю:***

1. Що таке рахунки бухгалтерського обліку ?
2. На які види підрозділяються бухгалтерські рахунки ?
3. Що таке «сальдо рахунків» ?
4. У чому виражається взаємозв'язок рахунків з бухгалтерським балансом ?
5. Яке значення має дебет і кредит в активних і пасивних рахунках ?
6. Як відкрити рахунок, підрахувати обороти, визначити кінцеве сальдо?
7. У чому суть подвійного запису ?
8. Що називається кореспонденцією рахунків ?
9. Сформулюйте визначення категорій «синтетичні і аналітичні рахунки», «синтетичний і аналітичний облік».
10. Які роль і значення субрахунків?
11. Назвіть призначення і побудову позабалансових рахунків.
12. Назвіть види та форми оборотних відомостей, їх призначення й особливості.

## **ТЕМА 6: КЛАСИФІКАЦІЯ РАХУНКІВ**

*Цільова спрямованість:* засвоїти знання та принципи класифікації рахунків бухгалтерського обліку; усвідомити сутність і значення за балансового обліку; зрозуміти мету і порядок складання оборотних відомостей, їх види.

### **Питання для розгляду**

1. Класифікація бухгалтерських рахунків.
2. План рахунків бухгалтерського обліку: принципи його побудови та класифікація.

### ***1. Поняття бухгалтерських рахунків, їх призначення та структура***

Всі рахунки, які використовуються в обліку, за тією чи іншою ознакою можна поєднати в однорідну групу. Тому з метою правильного розуміння й обґрунтованого використання всі рахунки *класифікують за певними ознаками.*

*Під класифікацією рахунків розуміють їх групування за певними однорідними ознаками*

Рахунки бухгалтерського обліку класифікують:

- за економічним змістом;
- за призначенням і структурою.

*Класифікація рахунків за економічним змістом* встановлює, що саме обліковується на даному рахунку, які конкретні об'єкти відображаються на ньому залежно від їхнього економічного змісту; спрямована на встановлення номенклатури бухгалтерських рахунків, необхідної для відображення господарської діяльності економічного суб'єкта

*Класифікація рахунків за призначенням і структурою* показує, для одержання якої інформації призначені ті або інші рахунки та яка їхня структура, тобто зміст дебету і кредиту та характер залишку (сальдо). Однакові за структурою рахунки можуть відображати різні за економічним змістом господарські засоби і процеси

За економічним змістом рахунки поділяють на три групи (рис. 6.1):

- рахунки господарських засобів (активів);
- рахунки джерел господарських засобів (пасивів);
- рахунки господарських процесів.

*Рахунки господарських засобів* призначені для відображення наявності та руху активів підприємства в процесі діяльності й включають в себе:

- рахунки обліку необоротних активів (рахунки № 10-18);
- рахунки обліку оборотних активів (рахунки № 20-39), які в свою чергу поділяються на рахунки обліку коштів, розрахунків та інших активів(рахунки № 30, 31, 33, 36, 37) та рахунки обліку запасів (рахунки №20, 22, 25, 26, 28).

*Рахунки джерел господарських засобів* використовуються для обліку джерел утворення активів підприємства та включають в себе:

- рахунки обліку джерел власних засобів (рахунки №40-47), які поділяються на рахунки обліку власного капіталу (рахунки № 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46) та рахунки обліку забезпечення наступних витрат і платежів (рахунки № 471, 472, 473, 474);

- рахунки обліку джерел залучених засобів (рахунки № 50-68), які поділяються на рахунки обліку довгострокових зобов'язань (рахунки № 50, 51, 52, 53, 55) та рахунки обліку поточних зобов'язань (рахунки № 60, 62, 63, 64, 65, 66, 68).

*Рахунки господарських процесів* призначені для врахування процесів господарської діяльності (заготівлення, придбання матеріальних цінностей, виробництво продукції, її реалізація). Вони включають:

- рахунки витрат діяльності (рахунки №23, 91-93);
- рахунки обліку доходів та результатів діяльності (рахунки № 69, 70, 72-76, 79).

За структурою та призначенням рахунки поділяють на наступні групи (рис. 5.6):

- основні;
- регулюючі;
- операційні;
- результатні;
- позабалансові.

*Основні рахунки включають:*

- матеріальні рахунки (основні засоби, виробничі запаси, готова продукція, товари та ін.);
- грошові рахунки (каса, рахунки в банках, інші кошти);
- рахунки власного капіталу (статутний капітал, додатковий капітал, резервний капітал);
- розрахункові рахунки (розрахунки з покупцями та замовниками, розрахунки з постачальниками та підрядниками).

*Регулюючі рахунки* призначені для регулювання (уточнення) оцінки господарських засобів або джерел їх формування, які обліковуються на основних рахунках. Використовуються ці рахунки у тих випадках, коли по окремих об'єктах обліку необхідно одержати додаткову інформацію, потрібну для управління (наприклад, про первинну і залишкову вартість основних засобів). Регулюючими можуть бути як синтетичні рахунки, так і аналітичні, а також субрахунки. Самостійного значення регулюючі рахунки не мають, тому кожен з них розглядається тільки разом з тим рахунком, який він регулює. Залежно від того, збільшують чи зменшують регулюючі рахунки залишок рахунка, що регулюється, вони поділяються на:

- доповнюючі рахунки;
- контрарні рахунки.

Доповнюючі рахунки - рахунки, які завжди збільшують суму залишку рахунка, що регулюється (наприклад рахунок «Транспортно-заготівельні витрати» до рахунку «Виробничі запаси»). Рахунок "Транспортно-заготівельні витрати" застосовується у випадку, коли матеріальні цінності в аналітичному обліку відображаються за купівельною вартістю. А фактична собівартість придбаних (заготовлених) матеріальних цінностей визначається шляхом додавання до їх купівельної вартості суми транспортно-заготівельних витрат.

Наприклад, купівельна вартість придбаних матеріалів становила 20 000 грн., а транспортно-заготівельні витрати, пов'язані з їх придбанням, - 1000 грн., то в бухгалтерському обліку показники, пов'язані з цими операціями, матимуть такий вигляд:

| Рах. "Виробничі запаси" |     | Рах. "Транспортно-заготівельні витрати" |     |
|-------------------------|-----|---|-----|
| Д-т                     | К-т | Д-т                                     | К-т |
| Сальдо 100 000          | (+) | Сальдо 18 000                           |     |

Таким чином, фактична собівартість придбаних матеріалів (21 000 грн.) складається з їх купівельної вартості (20 000) і транспортно-заготівельних витрат (1 000).

## Рахунки бухгалтерського обліку за економічним змістом

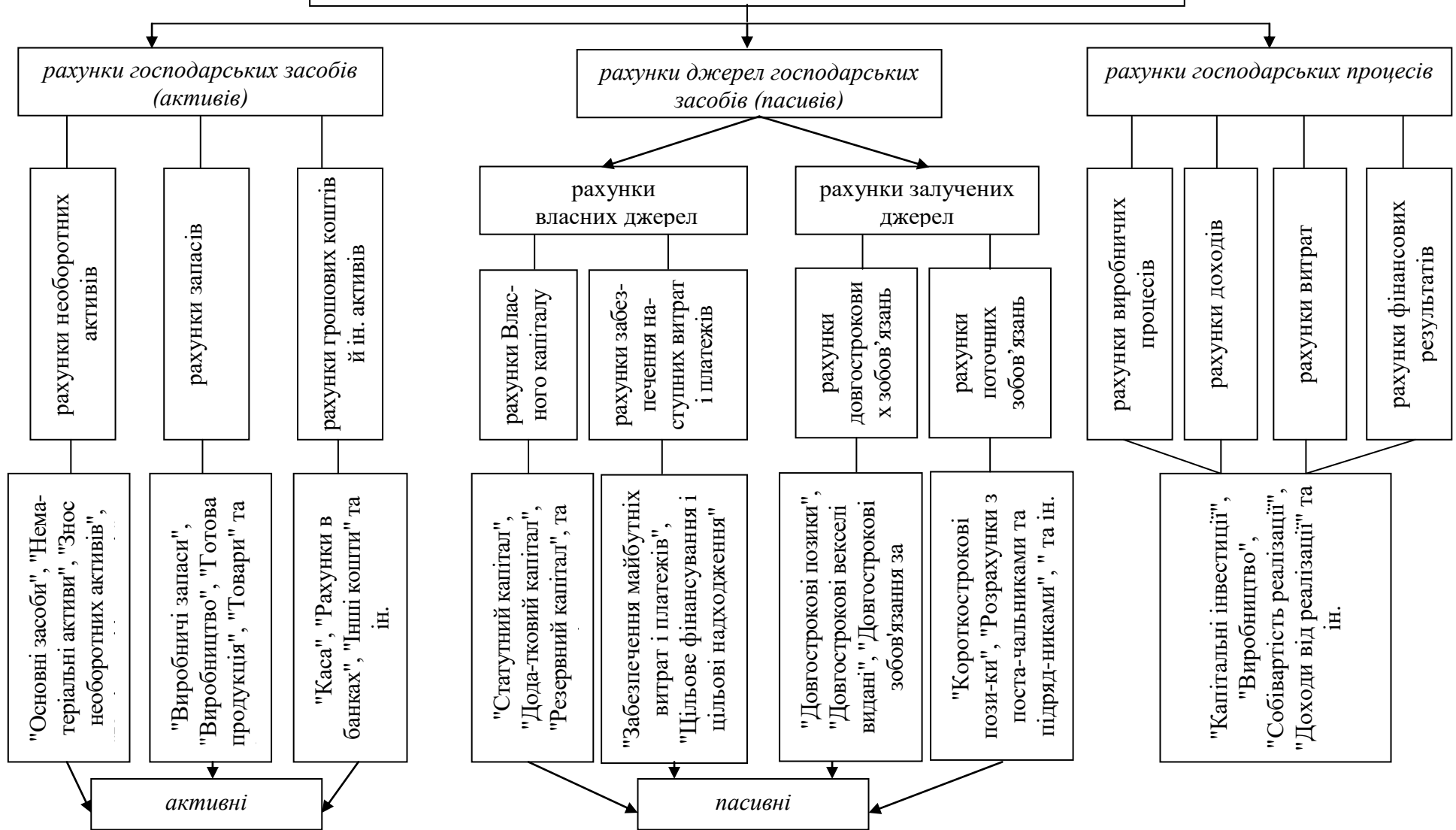


Рис. 6.1. Класифікація рахунків за економічним змістом



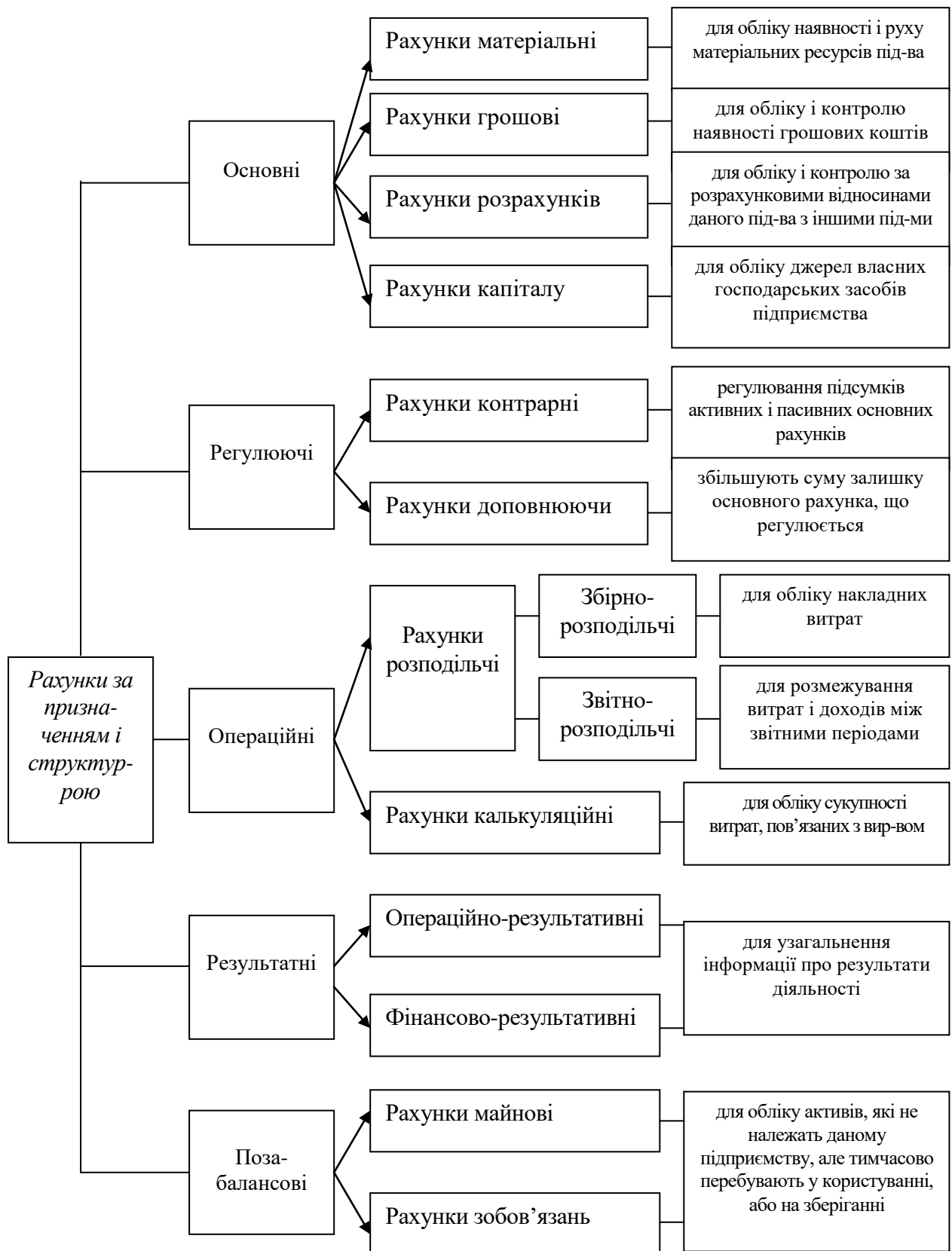


Рис. 6.2 - Класифікація рахунків за структурою та їх призначенням

Контрарні регулюючі рахунки, на відміну від доповнюючих, зменшують оцінку залишку активів або їх джерел, що обліковуються на відповідних основних рахунках (що регулюються). Вони поділяються на контрактивні і контрпасивні рахунки.

До контрактивних відносять рахунок "Знос необоротних активів" (субрахунок "Знос основних засобів", "Знос інших необоротних матеріальних активів", "Знос нематеріальних активів") відповідно до рахунків: "Основні засоби", "Інші необоротні матеріальні активи", "Нематеріальні активи"; субрахунок "Торгова націнка" до субрахунка "Товари в торгівлі" (рахунка "Товари"); рахунок "Резерв сумнівних боргів" - до рахунка "Розрахунки з покупцями і замовниками".

Розглянемо порядок застосування регулюючих контрактивних рахунків (субрахунків) на прикладі субрахунка "Знос основних засобів", який ведеться до рахунка "Основні засоби".

Приклад. Первинна вартість основних засобів на звітну дату - 300 000 грн., сума нарахованого зносу - 50 000 грн.

У бухгалтерському обліку ці дані будуть відображені так:

| Рах. "Основні засоби" |     | Субрах. "Знос основних засобів" |                 |
|-----------------------|-----|---------------------------------|-----------------|
| Д-т                   | К-т | Д-т                             | К-т             |
| Сальдо - 300 000      | (-) |                                 | Сальдо - 50 000 |

З наведеного прикладу видно, що залишкова вартість основних засобів на звітну дату дорівнює сумі 250 000 грн. (300 000 - 50 000). Таким чином, регулюючий субрахунок "Знос основних засобів" дає змогу здійснювати облік основних засобів на рахунок "Основні засоби" за первинною вартістю і мати інформацію про їх залишкову вартість.

Регулюючі контрпасивні рахунки призначені для уточнення суми залишків окремих джерел засобів, облік яких ведеться на пасивних рахунках. До регулюючих контрпасивних рахунків (субрахунків) належать: субрахунок "Прибуток, використаний у звітному періоді" до субрахунка "Прибуток нерозподілений" (рахунка "Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)"); рахунки "Неоплачений капітал", "Вилучений капітал" до рахунка "Статутний капітал".

Необхідність застосування в бухгалтерському обліку субрахунка "Прибуток, використаний у звітному періоді" зумовлена тим, що згідно з діючим положенням одержаний підприємством прибуток на субрахунок "Прибуток нерозподілений" повинен обліковуватись зростаючим підсумком з початку року - до його розподілу і списання після закінчення звітного року. Виходячи з цього, розподіл прибутку у звітному періоді відображається на дебеті регулюючого субрахунка "Прибуток, використаний у звітному періоді" в кореспонденції з дебетом відповідних рахунків ("Статутний капітал", "Резервний капітал", "Розрахунки з учасниками" тощо). Зазначений субрахунок надає інформацію про суму прибутку, вилучену з господарського обігу підприємства. Щоб визначити суму нерозподіленого прибутку, що залишився в обігу підприємства, треба із суми одержаного протягом звітного періоду прибутку вирахувати суму використаного прибутку.

Наприклад, якщо на субрахунок "Прибуток нерозподілений" кредитовий залишок - 200 000 грн., а на дебеті регулюючого до нього субрахунка "Прибуток, використаний у звітному періоді" відображена сума 100 000 грн., то сума невикористаного прибутку, що залишилася в обороті на звітну дату, дорівнює 100 000 грн. (200 000 - 100 000).

У системі рахунків ці показники матимуть такий вигляд:

| Субрах. "Прибуток, використаний у звітному періоді" |     | Субрах. "Прибуток нерозподілений" |                  |
|---|-----|-----------------------------------|------------------|
| Д-т   | К-т | Д-т                               | К-т              |
| Сальдо - 100 000                                    | (-) |                                   | Сальдо - 200 000 |



## 2. План рахунків бухгалтерського обліку: принципи його побудови та класифікація.

З метою узагальнення результатів господарської діяльності бухгалтерські рахунки систематизуються й групуються в *Плані рахунків бухгалтерського обліку*, який дозволяє забезпечити єдине й тотожне відображення однакових операцій як на окремому підприємстві, так і на різних підприємствах незалежно від форм власності та організаційно-правових форм діяльності.

*План рахунків* – систематизований перелік найменувань і кодів рахунків, субрахунків бухгалтерського обліку, що використовуються для відображення діяльності підприємства, установи і організації

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затверджено наказом МФУ за №291 від 30.11.1999 р. і введено з 1 січня 2000 р.

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій структурно складається з 10 класів (табл. 6.1).

Таблиця 6.1.

### Структура Плану рахунків

| <i>№ класа</i> | <i>Найменування рахунка</i>                 |
|----------------|---|
| 1              | Необоротні активи                           |
| 2              | Запаси                                      |
| 3              | Кошти, розрахунки та інші активи            |
| 4              | Власний капітал та забезпечення зобов'язань |
| 5              | Довгострокові зобов'язання                  |
| 6              | Поточні зобов'язання                        |
| 7              | Доходи і результати діяльності              |
| 8              | Витрати за елементами                       |
| 9              | Витрати діяльності                          |
| 0              | Позабалансові рахунки                       |

План рахунків бухгалтерського обліку є переліком рахунків, загальна структура яких складається з наступних складових (наприкладі рахунку 201 «Сировина й матеріали»):

2 – номер (клас) рахунку;

0 – номер синтетичного рахунку (рахунок першого порядку);

1 – номер субрахунку (рахунок другого порядку).

План рахунків прямо пов'язаний з Балансом бухгалтерського обліку.

Так показники рахунків 1-3 класу виступають в активі балансу; 4-6 класів – у пасиві.

Рахунки 7, 8, 9 класів не виступають у Балансі, оскільки методика обліку доходів та витрат передбачає згортання цих рахунків на загальний фінансовий результат, а отже використовуються при складанні «Звіту про фінансові результати».

При цьому рахунки 7 класу є пасивними, а 8-9 класів - активними

Забалансові рахунки класу 0, можуть бути як активними, так і пасивними та розкриваються в Примітках до фінансової звітності.

Взаємозв'язок рахунків з показниками фінансової звітності наведено на рис. 6.3.

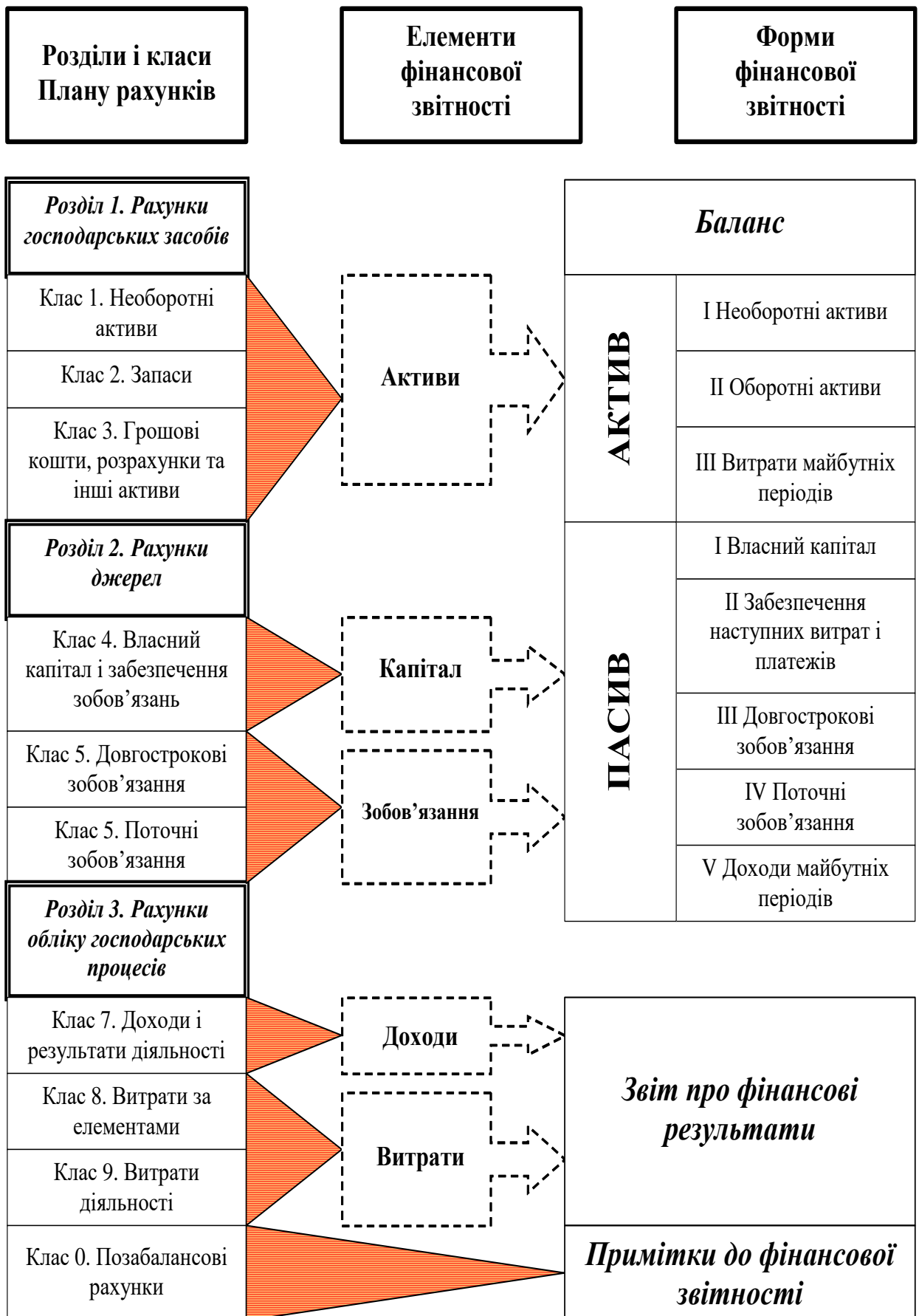


Рис. 6.3 – Відповідність Плану рахунків показникам фінансової звітності

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

Рахунки класу 8 «Витрати за елементами», для ведення обліку, можуть використовувати малі підприємства та інші організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності.

Рахунки класу 9 «Витрати діяльності» ведуться всіма іншими підприємствами, крім суб'єктів малого підприємництва, а також інших організацій, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, з відкриттям за власним рішенням рахунків класу 8 «Витрати за елементами».

Зміст рахунків кожного класу окремо представлено у табл. 6.2.

Таблиця 6.2

### Характеристика та призначення рахунків бухгалтерського обліку

| <i>Клас</i> | <i>Назва</i>                                | <i>Характеристика</i>  |
|-------------|---|--|
| <i>1</i>    | <i>2</i>                                    | <i>3</i>   |
| 1 клас      | Необоротні активи                           | призначені для узагальнення інформації про наявність і рух основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, довгострокових фінансових інвестицій, капітальних інвестицій, довгострокової дебіторської заборгованості та інших необоротних активів, а також зносу необоротних активів  |
| 2 клас      | Запаси                                      | призначені для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству готової продукції, товарів, предметів праці, що призначені для обробки, переробки, використання у ви-робництві та для господарських потреб, а також засобів праці, які підприємство включає до малоцінних та швидкозношуваних предметів   |
| 3 клас      | Кошти, розрахунки та інші активи            | призначені для узагальнення інформації про наявність і рух грошових коштів (у національній та іноземній валюті в касах, на розрахункових (поточних), валютних та інших рахунках у банках), грошових документів, короткострокових векселів одержаних і фінансових інвестицій, дебіторської заборгованості, резерву сумнівних боргів і витрат майбутніх періодів   |
| 4 клас      | Власний капітал та забезпечення зобов'язань | призначені для узагальнення інформації про стан та рух коштів різновидностей власного капіталу — статутного, пайового, додаткового, резервного, вилученого, неоплаченого, а також нерозподілених прибутків (непокритих збитків), цільових надходжень, забезпечень майбутніх витрат і платежів, страхових резервів  |
| 5 клас      | Довгостроков і зобов'язання                 | призначені для обліку даних та узагальнення інформації про: заборгованість підприємства банкам за отримані від них кредити, яка не є поточним зобов'язанням; заборгованість підприємства щодо зобов'язань із залученням позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки; суму податку на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах внаслідок тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінки; заборгованість за виданими векселями й розповсюдженими облігаціями |
| 6 клас      | Поточні зобов'язання                        | призначені для обліку даних та узагальнення інформації про зобов'язання щодо короткострокових позик, довгострокових зобов'язань, що стали поточною заборгованістю із строком погашення на дату балансу не більше 12 місяців, короткострокових векселів виданих, розрахунків з постачальниками та підрядниками, розрахунків з податків і платежів, за страхуванням, з оплати праці, учасниками, а також інших розрахунків та операцій, доходів майбутніх періодів   |

| 1      | 2                              | 3  |
|--------|--------------------------------|--|
| 7 клас | Доходи і результати діяльності | Призначенні для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства, а також від надзвичайних подій  |
| 8 клас | Витрати за елементами          | призначенні для узагальнення інформації про витрати підприємства протягом звітного року за елементами витрат: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати   |
| 9 клас | Витрати діяльності             | призначенні для узагальнення інформації про витрати операційної, інвестиційної, фінансової діяльності підприємства та витрати на запобігання надзвичайним подіям і ліквідацію їх наслідків   |
| 0 клас | Позабалансові рахунки          | призначенні для обліку і узагальнення інформації про наявність і рух: цінностей, що не належать підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні, розпорядженні або на зберіганні; умовних прав і зобов'язань підприємства (застави, гарантії); бланків суворого обліку; списаних активів (нестачі цінностей, дебіторська заборгованість) для спостереження за можливістю їх відшкодування винними особами (боржниками); амортизаційних відрахувань |

Для забезпечення правильного використання рахунків при відображенні господарських операцій одночасно з прийняттям Плану рахунків Міністерством фінансів України затверджено Інструкцію щодо його застосування, в якій наведена характеристика економічного змісту, призначення і структури кожного рахунка, типова кореспонденція рахунків, вказівки щодо порядку організації аналітичного обліку.

### **Питання для самоконтролю**

1. Охарактеризуйте План рахунків бухгалтерського обліку.
2. Яке значення Плану рахунків бухгалтерського обліку?
3. Як класифікуються рахунки бухгалтерського обліку?
4. Класифікуйте рахунки за економічним змістом.
5. Якою є класифікація рахунків за призначенням і структурою?
6. Навіщо в бухгалтерському обліку використовують субрахунки?
7. Пояснити взаємозв'язок бухгалтерських рахунків з Балансом.
8. У чому полягають особливості позабалансових рахунків?
9. Дайте характеристику результативним рахункам.
10. У чому полягає призначення та склад основних рахунків?
11. Дайте характеристику активних рахунків.
12. Дайте характеристику пасивних рахунків.
13. Обґрунтуйте суть активно-пасивних бухгалтерських рахунків.

## **ТЕМА 7: ПЕРВИННЕ СПОСТЕРЕЖЕННЯ : ДОКУМЕНТАЦІЯ ТА ДОКУМЕНТУВАННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ**

*Цільова спрямованість:* засвоїти поняття про документи та їх значення, класифікацію документів, вимоги щодо їх оформлення; засвоїти порядок прийняття, перевірки та обробки документів.

### **Питання для розгляду**

1. Поняття документів та їх класифікація.
2. Основні вимоги до змісту й оформлення документів.

### **1. Поняття документів та їх класифікація.**

Бухгалтерський облік здійснює суцільне й безперервне спостереження за господарськими процесами і відображає його в документах, які складають на кожну господарську операцію.

*Документ* — це безперечне письмове свідчення про здійснення господарської операції або письмове розпорядження на право її здійснення.

Без належно оформленого документа не може бути бухгалтерського запису, від нього залежать повнота і достовірність облікової інформації для користувачів.

*Бухгалтерський документ* — це документ певної форми і змісту, що містить інформацію про господарську операцію та юридично підтверджує факт її здійснення або розпорядження на право її проведення

Господарські операції реєструються на місцях їх проведення у відповідних бухгалтерських документах (рис 7.1). Така реєстрація називається первинним обліком, а документи – первинними. Крім того, в процесі господарської діяльності декілька первинних документів можуть поєднуватися в один так званий зведений документ.

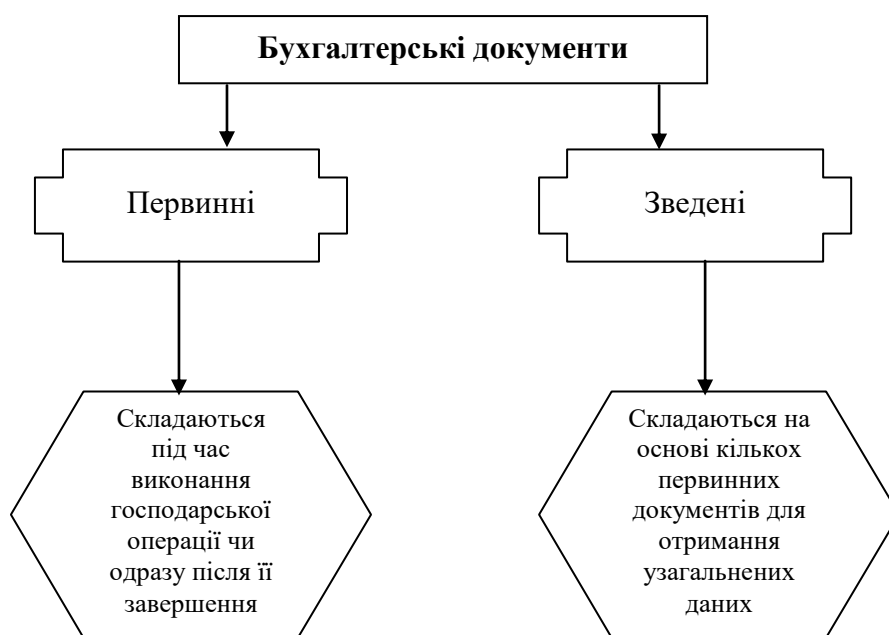


Рис. 7.1 –Бухгалтерські документи підприємства



Спосіб оформлення господарських операцій документами називається документацією.

*Документація* — спосіб суцільного відображення господарських операцій для отримання даних, необхідних для ведення поточного бухгалтерського обліку й контролю за ними

Облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях.

Типові форми паперових документів, затверджуються Державним комітетом статистики України, а документи спеціалізованих форм - міністерствами та відомствами України, або розробляються підприємством самостійно на бланках, які повинні обов'язково містити реквізити типових або спеціалізованих форм.

Використання електронного документообігу і цифрового підпису регулюється законами України "Про електронні документи та електронний документообіг" від 22 травня 2003 р. № 851-IV, "Про електронний цифровий підпис" від 22 травня 2003 р. № 852-IV.

Електронний документ може бути доказом, якщо його складено з дотриманням усіх вимог і можна довести його цілісність і справжність.

Нижче наведено перелік типових форм які використовують на підприємствах України для документації господарських явищ і процесів (Додаток Б).

Бухгалтерські документи, що використовуються для оформлення господарських операцій, на практиці класифікують за різними ознаками: за ступенем узагальнення господарських операцій; за способом використання; за місцем складання; за призначенням; за кількістю позицій (записів); за технікою складання та опрацювання (рис. 7.2.).

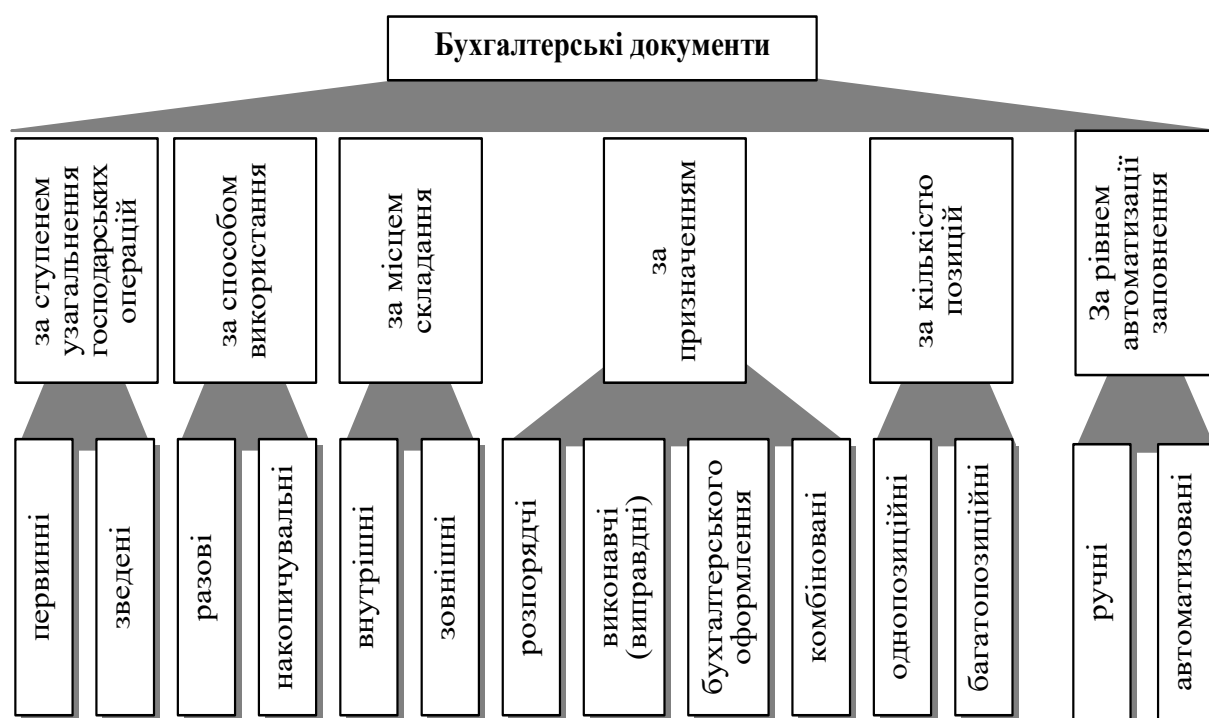


Рис. 7.2 – Класифікація бухгалтерських документів

*Первинні* документи складають в момент здійснення господарської операції або відразу після її здійснення. Прикладом первинних документів є прибуткові й видаткові касові ордери, накладні, приймальні квитанції, вимоги, наряди тощо.

*Зведені* документи складають на підставі первинних документів, вони узагальнюють господарські операції, які вже зафіксовані в первинних документах. Прикладом зведених документів є звіти касира, звіти про рух виробничих запасів, авансові звіти та ін. Застосування в обліку зведених документів значно зменшує обсяг облікових записів на синтетичних та аналітичних рахунках.

*Разові* документи використовують для оформлення кожної господарської операції в момент її здійснення (вимоги, накладні, акти, чеки, касові ордери, приймальні квитанції тощо). Характерним для одноразових документів є те, що відразу після їх складання вони можуть бути підставою для складання бухгалтерських записів.

*Накопичувальні* документи використовуються для відображення однорідних господарських операцій за відповідний проміжок часу звітного періоду (лімітно-забірні картки, особисті картки працівників, бригадні наряди, відомості випуску готової продукції).

*Внутрішні* — це такі документи, які складають на самому підприємстві (вимоги, прибуткові ордери, звіти матеріально відповідальних осіб та ін.).

*Зовнішні* — це такі документи, які надходять від інших підприємств і організацій (рахунки-фактури, платіжні вимоги, платіжні доручення тощо).

*Розпорядчими* називають документи, які містять розпорядження на здійснення певної господарської операції. До них належать накази, письмові розпорядження, доручення, чеки на одержання грошових коштів у банку тощо. Розпорядчі документи не підтверджують факту здійснення операцій, тому не можуть бути підставою для облікових записів.

*Виконавчими (виправданими)* називають документи, які підтверджують факт здійснення господарської операції. Наприклад, виписки банку з поточного рахунка, прибутковий ордер, акти, квитанції, авансові звіти та ін.

*Документи бухгалтерського оформлення* складаються працівниками бухгалтерії на підставі виконавчих та розпорядчих документів для підготовки й полегшення облікових записів. До них належать бухгалтерські довідки, групувальні таблиці, відомості нарахування амортизації, розподілу загальноновиробничих витрат, звітні калькуляції тощо.

*Комбінованими* називають документи, які виконують функції розпорядчих, виправданих документів бухгалтерського оформлення. Прикладом комбінованих документів є прибуткові та видаткові касові ордери, акти на заміну матеріалів, лімітно-забірні картки, наряди на виконання робіт та ін.

Класифікація документів за розглянутими ознаками дає змогу правильно зрозуміти їх зміст, призначення і використання для відображення господарських операцій підприємства.

## **2. Основні вимоги до змісту й оформлення документів.**

Повнота і достовірність показників обліку значною мірою залежать від якості оформлених документів.

Щоб бути доказовим і мати юридичну силу, документ має містити *обов'язкові реквізити* (рис. 7.3):

- назву документа (форми);
- дату і місце складання;
- назву підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції, підстава для її проведення;
- вимірники операцій (натуральні і грошові);
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції та правильність її оформлення;
- особисті підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

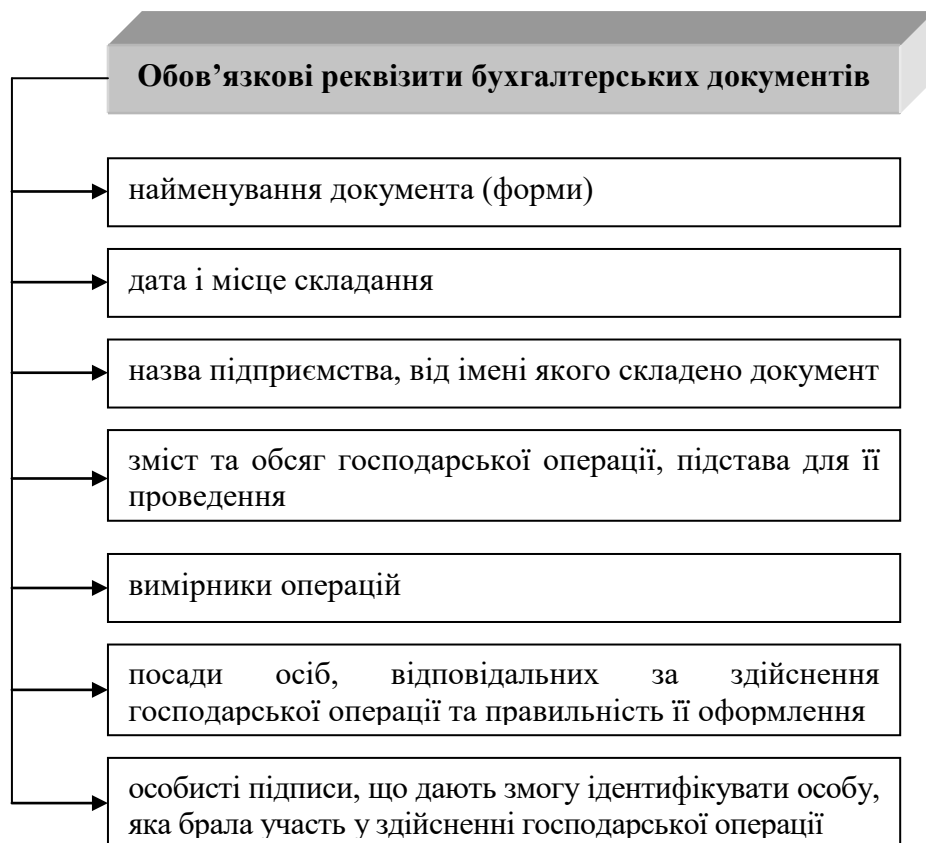


Рис. 7.3 – Обов'язкові реквізити бухгалтерських документів

У разі відсутності будь-якого з обов'язкових реквізитів документ втрачає свою доказову силу і не може бути підставою для записів у системі бухгалтерського обліку.

Залежно від характеру операцій до первинних документів можуть бути внесені додаткові реквізити:

- ідентифікаційний код підприємства чи особи;
- номер документа;
- підстава для здійснення операції;
- дані про документ, що засвідчує особу;
- інші додаткові реквізити.

Порядок створення первинних документів, записів у регістрах бухгалтерського обліку та зберігання документів, регістрів і звітів встановлено Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88.

Згідно з даним Положенням документи складаються з дотриманням певних вимог (рис. 7.4).

Крім того, у разі складання та зберігання первинних документів на машинних носіях інформації підприємство зобов'язане за свій рахунок виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів та відповідних органів у межах їхніх повноважень, передбачених законами.

Велике значення у виконанні цих вимог мають уніфікація та стандартизація документів.

*Уніфікація* – встановлення замість різних форм єдиних типових форм документів для первинного оформлення однорідних господарських операцій в різних об'єднаннях (на підприємствах) і в галузях народного господарства (наприклад, банківські документи, прибуткові й видаткові касові ордери, авансові звіти тощо).

*Стандартизація* – встановлення чітко визначених (стандартних) розмірів документів і їх розділів.

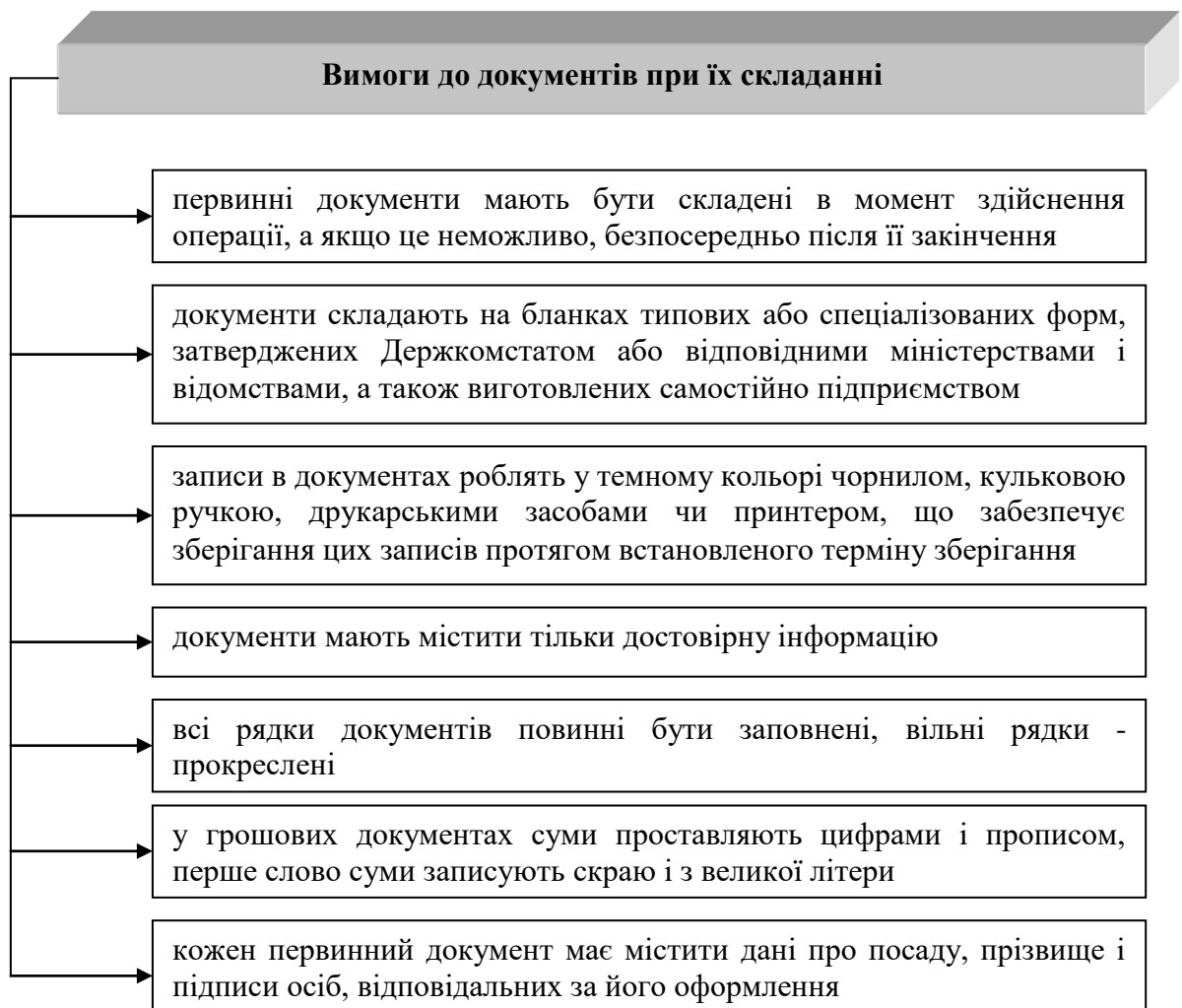


Рис. 7.4 – Обов'язкові реквізити бухгалтерських документів

Складаючи первинні документи, можна припуститися помилок.

У банківських і касових документах помилки не виправляють. Якщо в таких документах допущено помилку, їх анулюють, а замість них оформлюють нові.

В інших первинних документах помилки виправляють коректурним способом, тобто неправильний текст або суму закреслюють тонкою рисою так, щоб можна було прочитати закреслене, а зверху пишуть правильний текст або суму. Виправлення помилок має бути застережено підписом "виправлено" і підтверджено підписом осіб, які підписали цей документ із зазначенням дати виправлення.

Після того як документи складено на місцях або прийнято від сторонніх організацій, вони потрапляють до бухгалтерії у порядку й строки, встановлені керівником підприємства.

Документи, що надійшли до бухгалтерії, підлягають перевірці перед рознесенням їхніх даних на рахунки бухгалтерського обліку.

Перевірка за формою – перевірка повноти й правильності заповнення всіх реквізитів, необхідних для даного документа, чіткості й якості текстових і цифрових записів, своєчасності оформлення господарської операції і подання документа в бухгалтерію.

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

Після перевірки документи підлягають подальшому опрацюванню, тобто вони повинні пройти всі стадії обробки (рис. 7.5).

При цьому забороняється приймати до виконання та оформлення первинні документи за операціями, які суперечать законодавству і встановленому порядку приймання, зберігання та використання активів і зобов'язань.



Рис. 7.5 – Стадії бухгалтерської обробки документів

Оброблені документи підлягають оперативному й обліковому погашенню.

*Погашення* – відмітка на документах про їх використання

Так, наприклад погасити прибутковий касовий ордер – значить поставити на ньому штамп або написати від руки «Отримано» з зазначенням дати. На видатковому документі пишеться «Сплачено» і т.д. Такі відмітки робляться для того, щоб документи не могли бути використані з метою отримання грошей.

Усі виконані облікові документи відповідним чином добирають, переплітають і передають для зберігання в архів бухгалтерії.

Терміни зберігання документів встановлені переліком типових документальних матеріалів, затвердженим Головним архівним управлінням при Кабінеті Міністрів України.

Після закінчення встановлених термінів зберігання, найважливіші документи, за рішенням експертної комісії, передають в держархів на подальше зберігання, а решту знищують.

Відповідно до Переліку, затвердженого вищезазначеним наказом управління від 20 липня 1998 р. № 41, документи поіменовані в розд. 42. Бухгалтерський облік та звітність зберігаються від 3 до 5 років

Документи з моменту їх складання або одержання від інших підприємств до передачі в архів на зберігання проходять певний шлях, що складає документооборот підприємства.

*Документооборотом* називаються порядок і шляхи руху документів з моменту їх складання або надходження до моменту здачі в архів.

Для обліку руху документів на підприємстві складається графік документообороту (табл. 7.1).

Графік документообороту повинен сприяти покращенню облікової роботи та посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку. Недотримання графіку призводить до відставання в обліку, до ослаблення контролю.

Таблиця 7.1

**Графік документообороту підприємства**

| Назва документа | Створення та оформлення документа |                     | Перевірка документа |                            | Обробка документа                           |  | Передача на зберігання в архів |  |
|-----------------|-----------------------------------|---------------------|---------------------|----------------------------|---|--|--------------------------------|--|
|                 | Виконавець                        | Термін виконання    | Виконавець          | Термін виконання           | Виконавець                                  | Термін виконання                       | Виконавець                     | Термін виконання                                   |
| Вимога-накладна | Завідувач складу                  | Понеділок<br>Середа | Бухгалтер цеху      | День надходження документа | Бухгалтер матеріального сектору бухгалтерії | Протягом трьох днів<br>3 ДНЯ приймання | Заступник головного бухгалтера | Протягом десяти днів після складання річного звіту |
| і т.д.          |                                   |                     |                     |                            |   |  |                                |  |

**Питання для самоконтролю:**

1. Поясніть суть і значення первинних облікових документів.
2. У чому суть зведених бухгалтерських документів?
3. Які є вимоги до змісту документів?
4. Перелічіть реквізити бухгалтерських документів та їх види.
5. Як виправляють помилки в бухгалтерських документах?
6. У чому полягають сутність і значення уніфікації та стандартизації документів?
7. Назвіть класифікацію бухгалтерських документів.
8. Розкрийте сутність та завдання документообороту на підприємстві.
9. Які є етапи бухгалтерської обробки документації?
10. Яку організацію має архів на підприємстві. Які є види архівів?
11. Які існують терміни зберігання бухгалтерських документів?

## **ТЕМА 8: ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ ЯК ЕЛЕМЕНТ МЕТОДУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

*Цільова спрямованість:* усвідомити, що представляє собою інвентаризація, встановити мету та завдання проведення інвентаризації; розглянути випадки проведення інвентаризації, її види та порядок здійснення.

### **Питання для розгляду**

1. Інвентаризація, її види та значення.
2. Порядок проведення інвентаризації. Відображення результатів інвентаризації в обліку.

#### **1. Інвентаризація, її види та значення.**

Первинна документація не завжди може охопити всі господарські явища в момент їх здійснення (природні втрати, викликані усушкою, утрускою, використанням при зберіганні, транспортуванні, відпуску, стихійні лиха, невідповідність фактичних даних обліку через помилки, розкрадання, псування, зловживання тощо). У зв'язку з цим виникає об'єктивна необхідність у такому способі, який би забезпечив можливість взяти на облік перелічені явища і процеси. Цього досягають за допомогою інвентаризації.

*Інвентаризація* — співставлення даних бухгалтерського обліку з фактичною наявністю об'єктів обліку для виявлення відхилень, виправлення помилок та контролю за збереженням цінностей.

Інвентаризація дає змогу встановити розходження між даними обліку і фактичною наявністю засобів, тобто лишки або нестачі, які оформляють відповідними документами і відображають в обліку.

Проведення інвентаризації полягає у виконанні певних завдань (рис. 8.1).

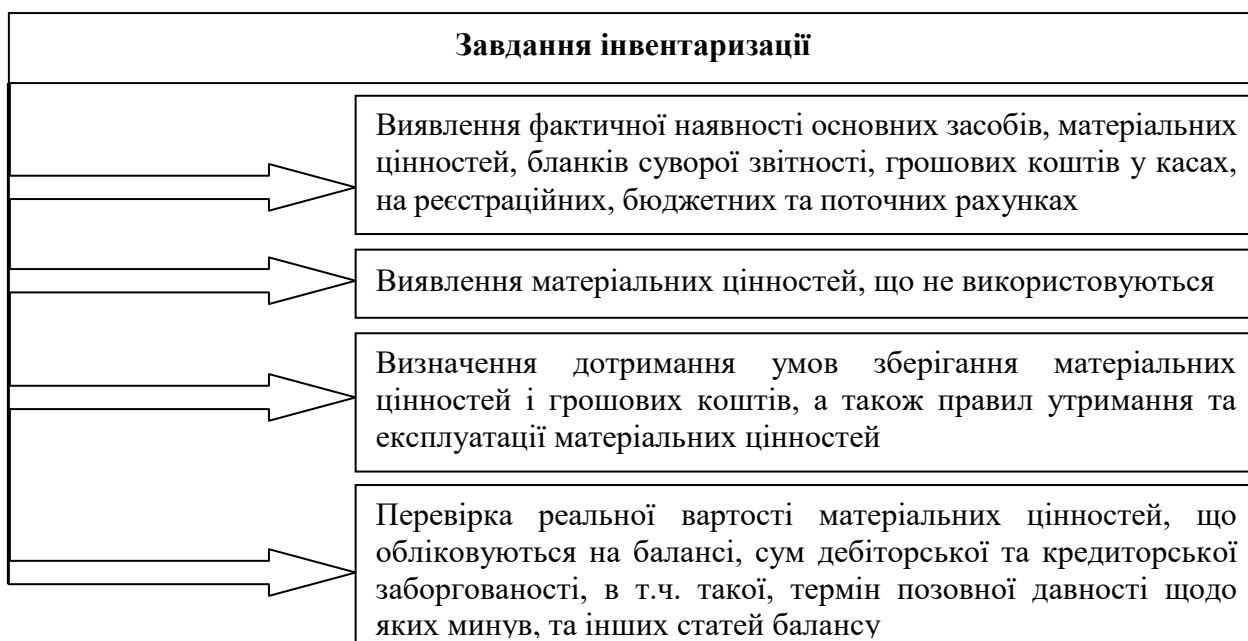


Рис. 8.1 – Основні завдання інвентаризації

За повнотою охоплення перевіркою засобів, коштів і розрахунків, інвентаризацію поділяють на повну і часткову. Залежно від характеру інвентаризацію поділяють на планову і позапланову (рис. 8.2).



Рис. 8.2 – Види інвентаризацій

*Повна* інвентаризація передбачає суцільну перевірку всіх засобів та джерел підприємства.

*Часткова* інвентаризація охоплює визначену частину засобів і джерел, наприклад, наявність грошей у касі, готової продукції на складі, незавершеного виробництва тощо. Повна інвентаризація, звісно, дає широку інформацію, проте не завжди доцільна через свою трудомісткість.

*Планова* інвентаризація здійснюється за раніше складеним планом відповідно до розробленого і затвердженого графіка її проведення (наприклад, перед складанням річного звіту).

*Позапланову* інвентаризацію проводять за розпорядженням керівника підприємства, на вимогу слідчих або контролюючих органів, у разі ревізії або зміни матеріально відповідальних осіб. Найбільш ефективними є *рантові часткові* інвентаризації, оскільки вони підвищують відповідальність матеріально відповідальних осіб щодо своєчасного оприбуткування й списання матеріальних цінностей, правильності їх зберігання, запобігають зловживанням.

Відповідальність за організацію інвентаризації несе власник (керівник) підприємства, який визначає кількість інвентаризацій, строки їх проведення, перелік господарських об'єктів, ресурсів і розрахунків, що підлягають інвентаризації під час кожної із них, крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим (рис. 8.3):

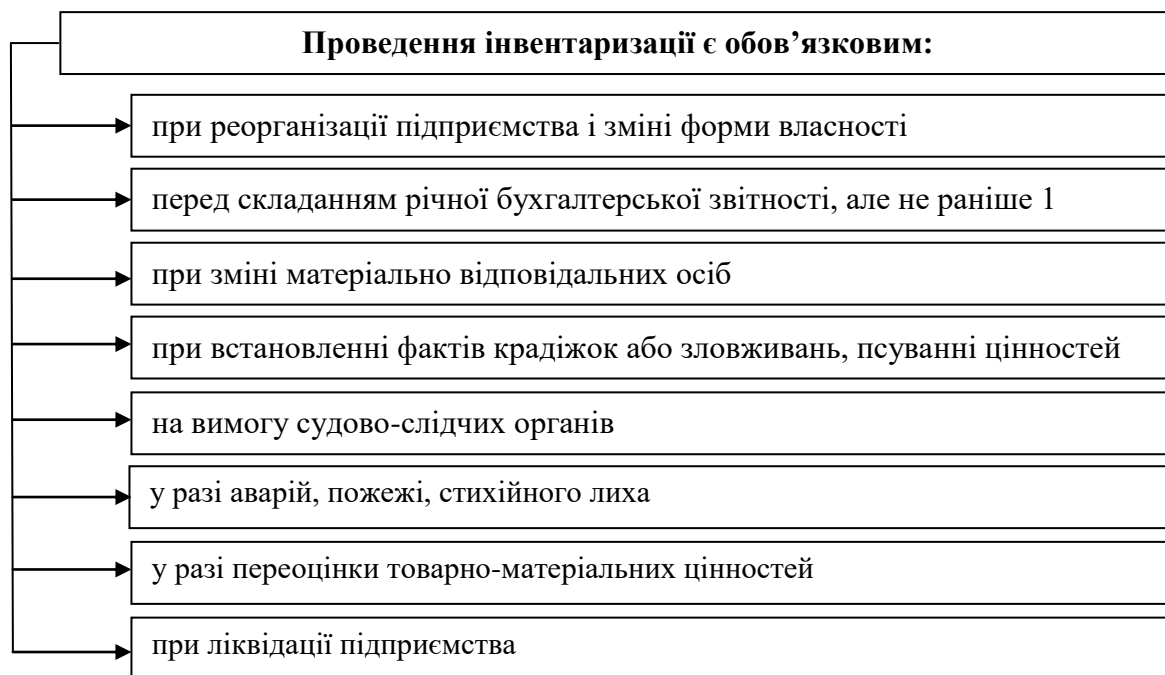


Рис. 8.3 – Випадки, коли проведення інвентаризації є обов'язковим



## 2. Порядок проведення інвентаризації. Відображення результатів інвентаризації в обліку.

Порядок і терміни проведення інвентаризації на підприємствах, в організаціях і установах регламентуються:

\* статтею 10 ("Інвентаризація активів і зобов'язань") Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р. № 996-XIV, Порядком надання фінансової звітності, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. № 419,

\* та Інструкцією по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 11 серпня 1999 р. № 69.

Інвентаризація здійснюється постійно діючою інвентаризаційною комісією, склад якої затверджує керівник підприємства.

Постійно діюча інвентаризаційна комісія створюється в такому складі:

- голова — керівник (заступник керівника) підприємства;
- члени комісії — головний бухгалтер, представники окремих структурних підрозділів, провідні фахівці тощо.

У процесі інвентаризації, яка відбувається шляхом підрахунку, зважування, обмірювання, визначають фактичну наявність об'єктів інвентаризації, дані про які записують в *інвентаризаційному описі*, який підписують усі члени комісії. При проведенні інвентаризації неодмінно повинна бути присутня матеріально відповідальна особа. Вона дає розписку, що всі прибуткові й видаткові документи стосовно обліку матеріальних цінностей здано до бухгалтерії.

Дані інвентаризаційних описів порівнюють з даними бухгалтерського обліку і складають *порівняльні відомості*, де визначають результат інвентаризації. Внаслідок такого порівняння встановлюють відповідність або невідповідність облікових і фактичних даних, тобто:

- а) фактичний і бухгалтерський запис збігаються;
- б) фактичний залишок менше облікового — нестача;
- в) фактичний залишок більше облікового — надлишок.

Матеріально відповідальні особи повинні дати інвентаризаційній комісії письмові пояснення щодо причин нестач та надлишків.

Крім того, як правило, до початку інвентаризації від кожної матеріально відповідальної особи (або групи осіб), що відповідають за ТМЦ, береться *розписка*. Ця розписка може бути включена до заголовної частини інвентаризаційного опису і мати такий зміст:

### РОЗПИСКА

На початок проведення інвентаризації всі видаткові та прибуткові документи на товарно-матеріальні цінності здані до бухгалтерії і всі товарно-матеріальні цінності, що надійшли на мою (нашу) відповідальність, оприбутковані, а ті, що вибули, списані у видаток.

*Матеріально відповідальна(і) особа (и):*

\_\_\_\_\_

(посада)

\_\_\_\_\_

(підпис)

\_\_\_\_\_

(ПІБ)

\_\_\_\_\_

(посада)

\_\_\_\_\_

(підпис)

\_\_\_\_\_

(ПІБ)

Свої висновки і пропозиції щодо врегулювання інвентаризаційних різниць комісія оформляє *протоколом* і подає на затвердження керівнику підприємства, який у 5-денний термін розглядає і затверджує протокол.

Затверджені результати інвентаризації відображають у бухгалтерському обліку в тому місяці, в якому закінчено інвентаризацію, але не пізніше грудня звітного року. Результати інвентаризації відображають в обліку в такому порядку:

- надлишки основних засобів, товарів і матеріалів, цінних паперів, коштів, іншого майна підлягають оприбуткуванню та зарахуванню відповідно до доходів діяльності або збільшення фінансування;
- нестачу цінностей у межах затверджених норм природного убутку списують за рішенням керівника підприємства на валові витрати або на зменшення фінансування;
- понаднормові нестачі цінностей, а також втрати від псування відносять на винних осіб за цінами, за якими розраховують розмір шкоди;
- понаднормові втрати і нестачі матеріальних цінностей та готової продукції, якщо винних не встановлено, зараховують на збитки або зменшення фінансування.

*Інвентаризаційна комісія здійснює:*

- інвентаризацію майна, товарно-матеріальних цінностей, коштів, цінних паперів та інших грошових документів і незавершеного виробництва в місцях зберігання і виробництва;
- спільно з бухгалтерією підприємства беруть участь у визначенні результатів інвентаризації та розробляють пропозиції щодо зарахування нестач і надлишків з пересортування, а також списання нестач у межах норм природного убутку;
- вносять пропозиції з питань упорядкування приймання, зберігання і відпуску товарно-матеріальних цінностей, поліпшення обліку та контролю за їх зберіганням, а також реалізації не потрібних підприємству матеріальних цінностей і майна;
- несуть відповідальність за своєчасність і дотримання порядку проведення інвентаризацій відповідно до наказу керівника підприємства, за повноту і точність внесення до інвентаризаційних описів даних про фактичні залишки майна, матеріальних цінностей, грошові кошти і документи, цінні папери і заборгованість у розрахунках;
- оформляють протокол із зазначенням у ньому стану складського господарства, результатів інвентаризації та висновків щодо них, пропозицій про зарахування нестач і надлишків з пересортування, списання нестач у межах норм природного убутку, а також наднормативних нестач і втрат від псування цінностей із зазначенням прийнятих заходів щодо запобігання таким втратам і нестачам.

Наведемо приклади деяких найтипівіших ситуацій.

*Приклад 1.* У результаті інвентаризації було виявлено надлишок на складі запасних частин. На рахунках бухгалтерського обліку цю ситуацію буде відображено таким чином:

1. Оприбутковано виявлений надлишок запасних частин – Дт 207      Кт 719
2. Списано на фінансовий результат суму надлишку – Дт 719      Кт 791.

*Приклад 2.* У результаті інвентаризації було встановлено нестачу матеріальних цінностей, винуватця не встановлено. На рахунках бухгалтерського обліку ця ситуація відображається таким чином:

1. Списано вартість матеріальних цінностей, яких не вистачає – Дт 947      Кт 201
2. Відображено суму нестачі на забалансовому рахунку – Дт 072      Кт -
3. Списано суму понесених збитків – Дт 791      Кт 947.

*Приклад 3.* Під час інвентаризації виявлено недостачу принтера. Винною у нестачі є матеріально відповідальна особа, яка погодилася компенсувати розмір завданої шкоди — внести гроші до каси підприємства. В обліку така ситуація буде відображено наступним чином:

1. Виявлено недостачу принтера – Дт 072 Кт -
2. Встановлено винну у недостачі особу – Дт - Кт 072
3. Віднесено суму заборгованості на винну особу – Дт 375 Кт 716
4. Винна особа внесла суму збитку до каси підприємства – Дт 301 Кт 375
5. Відображено фінансовий результат – Дт 793 Кт 976; Дт 716 Кт 793

Таким чином, інвентаризація є важливою складовою бухгалтерської методології, оскільки формує необхідну облікову інформацію, яку належну чином буде оброблено і представлено у звітності підприємства внутрішнім і зовнішнім користувачам для потреб управління.

### ***Питання для самоконтролю:***

1. Поясніть суть і значення первинних облікових документів.
2. У чому суть зведених бухгалтерських документів?
3. Які є вимоги до змісту документів?
4. Перелічіть реквізити бухгалтерських документів та їх види.
5. Як виправляють помилки в бухгалтерських документах?
6. У чому полягають сутність і значення уніфікації та стандартизації документів?
7. Назвіть класифікацію бухгалтерських документів.
8. Розкрийте сутність та завдання документообороту на підприємстві.
9. Які є етапи бухгалтерської обробки документації?
10. Яку організацію має архів на підприємстві. Які є види архівів?
11. Які існують терміни зберігання бухгалтерських документів?
12. Охарактеризуйте інвентаризацію стосовно системи бухгалтерського обліку: передумови виникнення, сутність та завдання.
13. Який порядок і строки проведення інвентаризації? Назвіть випадки обов'язкової інвентаризації.
14. Документальне оформлення результатів інвентаризації.

## **ТЕМА 9: ВАРТІСНЕ ВИМІРЮВАННЯ ОБ'ЄКТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ : ОЦІНКА ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ**

*Цільова спрямованість:* усвідомити загальні принципи оцінювання в бухгалтерському обліку, суть та види оцінки; усвідомити, що представляє собою калькуляція, вивчити методи калькулювання.

### **Питання для розгляду**

1. Суть та значення оцінювання. Оцінка об'єктів обліку та її види.
2. Калькуляція в системі бухгалтерського обліку. Методи калькулювання.

### **1. Суть та значення оцінювання. Оцінка об'єктів обліку та її види.**

Особливістю бухгалтерського обліку, яка відрізняє його від інших видів обліку, є відображення господарських засобів, їх джерел та господарських процесів у грошовому виразі, тобто у вартісному вимірюванні.

На практиці вартісне вимірювання облікових об'єктів здійснюється з-за допомогою таких елементів бухгалтерського обліку як оцінка та калькуляція.

*Оцінка* - це спосіб вираження з допомогою грошового вимірника наявності та руху господарських засобів.

Оцінка є самою суттю бухгалтерського обліку тому, що від її обґрунтованості та правильного застосування залежить об'єктивність характеристики наявних ресурсів та ефективності їх використання, точність визначення результатів роботи кожного підприємства.

Досягнення цього забезпечується дотриманням найважливіших принципів оцінки — її реальності та однаковості (рис. 9.1).

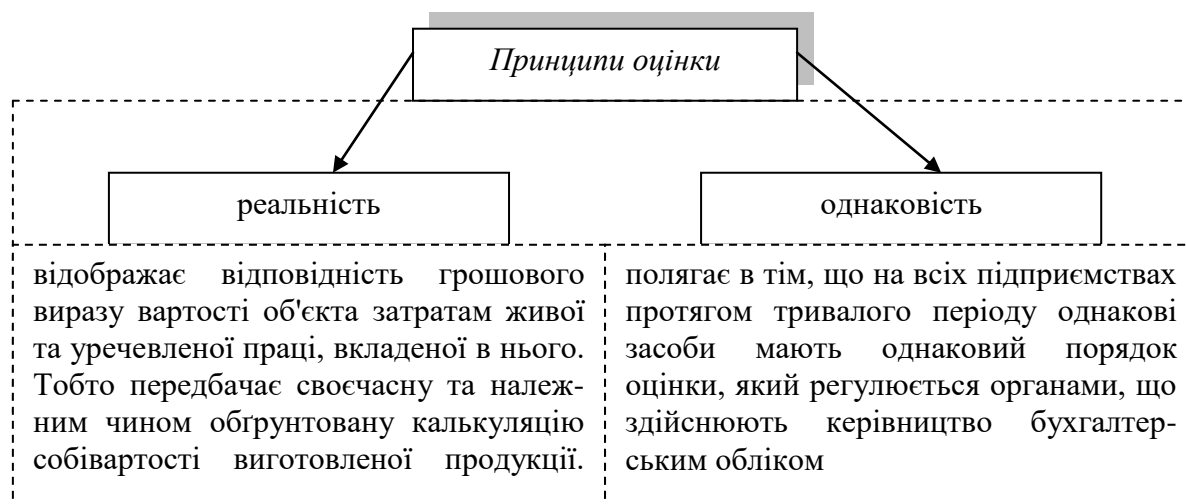


Рис. 9.1 – Принципи оцінки

*Мета оцінки* – формулювання головного завдання, яке слід вирішити в результаті проведення оцінки

*Мета бухгалтерської оцінки* – визначення на певну дату фактичної собівартості здійснення господарського факту

Чинними положеннями про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, які є обов'язковими для всіх підприємств та установ, передбачено, що для відображення в бухгалтерському обліку та звітності майно та господарські операції оцінюються в національній грошовій одиниці України — гривні, підсумовуванням проведених витрат.

Оцінка цінностей в бухгалтерському обліку пов'язана з визначенням собівартості продукції.

Оцінка проводиться в декілька етапів:

I етап. Етап придбання матеріальних цінностей.

На даному етапі оцінка здійснюється за :

- первісною вартістю;
- балансовою вартістю;
- справедливою вартістю;
- переоціненою вартістю;
- ліквідаційною вартістю.

Слід зазначити, що у бухгалтерському обліку в момент оприбуткування (надходження) основних засобів, товарно-матеріальних цінностей та інших матеріальних активів віддається перевага первісній вартості або фактичній вартості придбання. Оскільки така вартість є найбільш об'єктивною.

Наприклад: Підприємство придбало продукції на 36000 грн. ПДВ 20% - 6000 грн. Транспортні витрати склали 120 грн. ПДВ 20% - 20 грн.

Первісна вартість придбаної продукції складе:

$$(36000-6000) + (120-20) = 30100 \text{ грн.}$$

II етап. Етап вибуття матеріальних цінностей.

Оцінка може здійснюватися за наступними методами вибуття цінностей, а саме:

- метод FIFO (перших за часом надходження);
- метод нормативних затрат;
- метод ідентифікованої собівартості;
- метод середньозваженої собівартості;
- метод ціни продажу.

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку цінності, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

## ***2. Калькуляція в системі бухгалтерського обліку. Методи калькулювання.***

В основу оцінки засобів підприємств України покладено фактичну собівартість.

Собівартість продукції - один з головних економічних показників діяльності промислових підприємств, що у грошовій формі виражає всі витрати підприємства пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції.

У собівартості, як в узагальнюючому економічному показнику, знаходять своє відбиття всі сторони діяльності підприємства: ступені технологічного оснащення виробництва, освоєння технологічних процесів, використання виробничих потужностей; рівень організації виробництва й праці; економічність використання матеріальних і трудових ресурсів та інші умови й фактори, що характеризують виробничо-господарську діяльність.

Для визначення її величини використовують калькулювання.

Під *калькулюванням собівартості продукції* розуміють обчислення витрат на одиницю готової продукції за статтями витрат.

Результатом калькулювання є *калькуляція*.

*Калькуляція* - спосіб вимірювання собівартості, її розрахунок, визначення величини витрат на виготовлену продукцію, виконані роботи чи надані послуги

Калькуляція є елементом бухгалтерського обліку. Вона передбачає періодичне (щомісячне) узагальнення на рахунках бухгалтерського обліку облікових даних про

витрати виробництва та випуск продукції. Відтак, з одного боку, мають бути обліковані всі витрати на виготовлення продукції та виконання робіт, а з другого — повністю оприбутковано продукцію й обраховано вартість робіт, з виконанням яких пов'язані названі витрати. Це є загальним правилом калькулювання собівартості, робіт і послуг у будь-якій галузі народного господарства.

Отже, фактичну собівартість продукції, робіт і послуг підприємство може визначити лише після повного завершення звітного місяця.

Для спрощення техніки калькуляційних розрахунків важливе значення має правильне визначення об'єктів калькуляції та калькуляційних одиниць (рис. 9.2).

*Об'єкт калькуляції* - окремий вид чи група однорідної продукції, певна робота або вид послуг, за якими розраховується собівартість їх виробництва

*Калькуляційні одиниці* - є вимірниками даного об'єкта

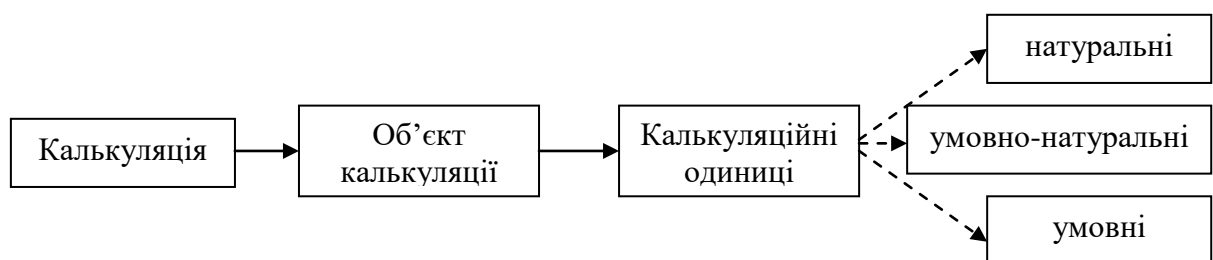


Рис. 9.2 – Процес формування калькуляційних розрахунків

Вибір об'єкта калькулювання (витрат) залежить від того, чим займається підприємство, а саме: виробляє продукцію, виконує роботи або надає послуги.

Залежно від технології й характеру продукції об'єктами калькулювання можуть бути:

- продукти або комплекси продуктів повної або часткової готовності (за переділами, стадіями, окремими процесами);
- вироби, напівфабрикати, групи однорідних виробів, серії однойменних виробів;
- види робіт і послуг.

У тісному взаємозв'язку з об'єктами калькулювання перебувають калькуляційні одиниці, класифікація яких наведена на рисунку 9.3.

Калькулювання собівартості продукції складається з цілого комплексу робіт, виконання яких і становить основний зміст калькуляції.

По-перше, це визначення кола витрат, що включаються в собівартість продукції, і чітке розмежування їх між виробничою і повною собівартістю; по-друге, економічне обґрунтування класифікації витрат та їх групування для цілей визначення собівартості продукції; по-третє, розробка й обґрунтування методів вартісної оцінки кожного елемента витрат, розмежування їх між одержаною продукцією і незавершеним виробництвом, методика розподілу непрямих витрат, визначення обсягу продукції, що калькулюється, її об'єктів і калькуляційних одиниць, установлення періодичності (строків) калькулювання; і, нарешті, визначення собівартості всієї одержаної продукції та її одиниці, включаючи складання калькуляційних листів (калькуляцій), розподіл витрат між супутніми видами продукції, а також обґрунтування оцінки побічної продукції.

Класифікація витрат для цілей визначення собівартості продукції представлена на рис.9.4.

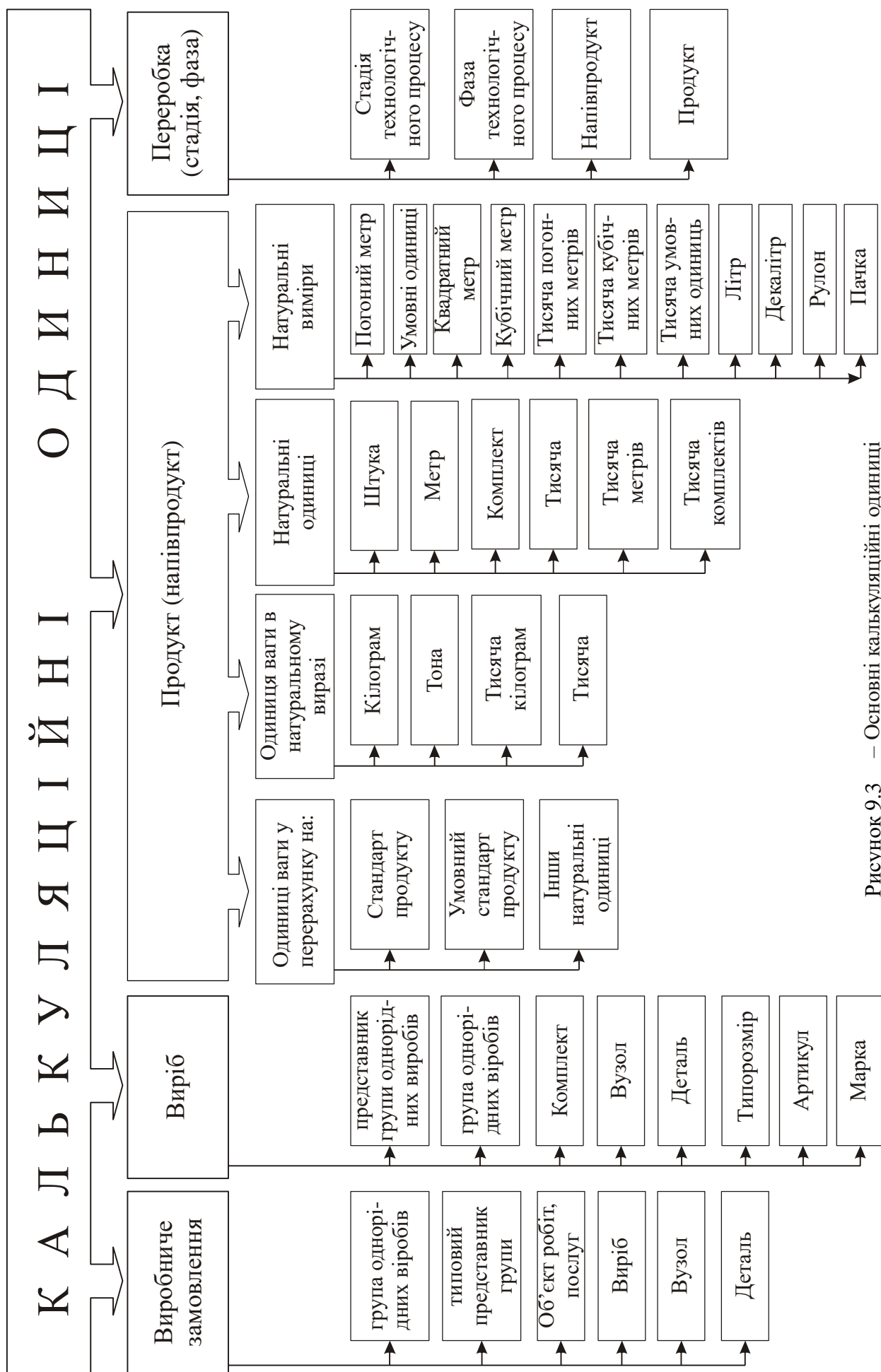


Рисунок 9.3 – Основні калькуляційні одиниці

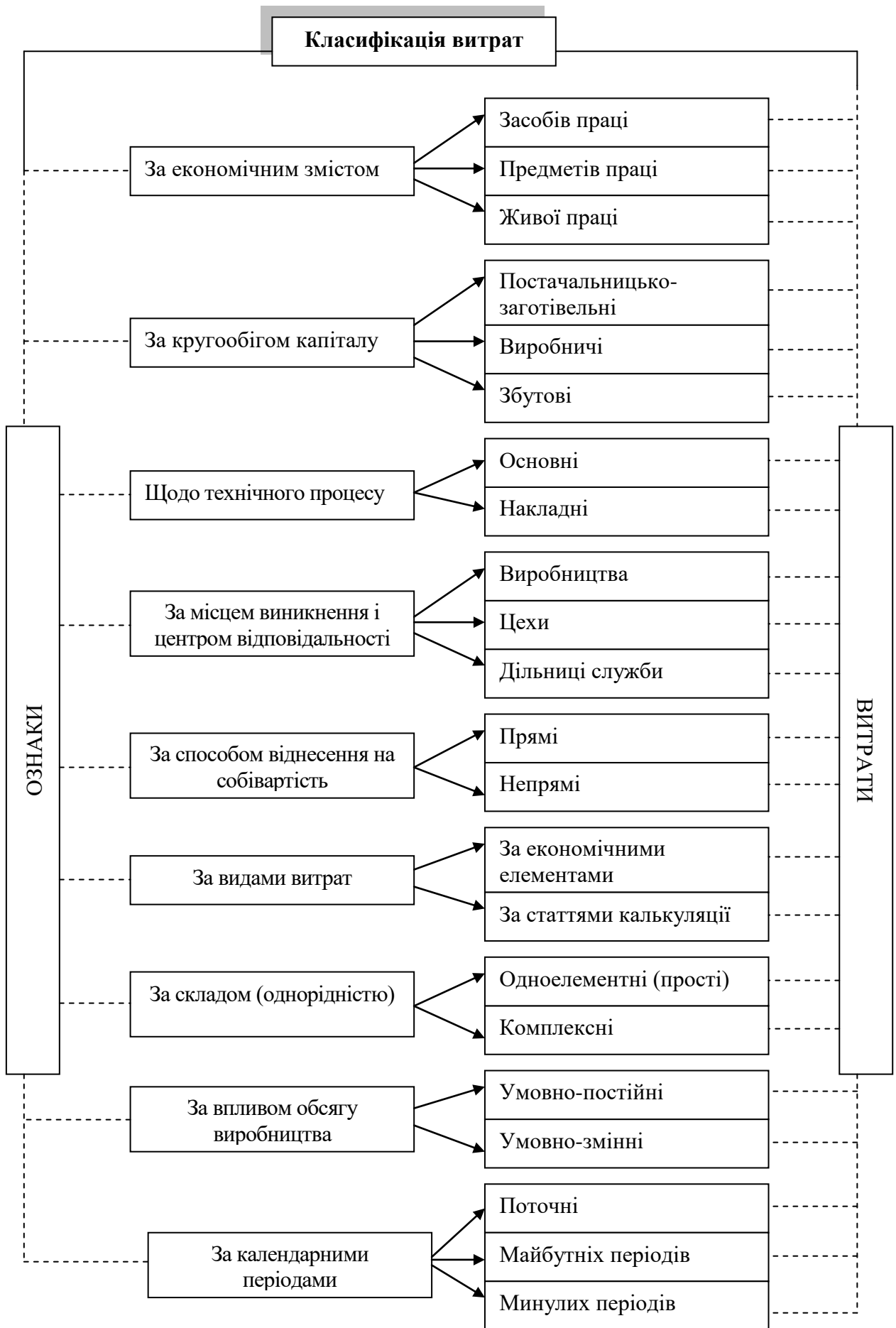


Рис. 9.4 - Класифікація витрат



В економічній теорії та практиці розглядаються три варіанти побудови калькуляції: за елементами витрат, статтями собівартості, комбінований (рисунок 9.5).



Рисунок 9.5 - Варіанти структурної побудови калькуляції

Серед перелічених *калькулювання собівартості продукції, за економічними елементами* найбільш зручне для виконання розрахунків передбачуваних витрат при формуванні плану виробництва підприємства і його економічно самостійних структурних підрозділів, а також для укрупненої оцінки економічних результатів виробництва (прибутку) при річному й перспективному плануванні.

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються підприємством самостійно.

З метою ефективного управління собівартістю застосовують різні види калькуляцій (рис. 9.6).

*Масові* калькуляції складаються за певний період з метою розрахунку собівартості одиниці виробу.

*Індивідуальні* калькуляції складаються після завершення виробництва окремого замовлення (при позамовному методі).

*Проміжні* калькуляції складаються на окремі етапи робіт довготермінових контрактів (будівництво, наука).

*Попередні* калькуляції складаються до початку робіт.

*Нормативні* калькуляції застосовуються з метою встановлення допустимих витрат на виробництво продукції на основі науково - обґрунтованих норм.

*Позамовні* калькуляції застосовують, в основному, в індивідуальних та дрібносерійних виробництвах. Об'єктами обліку при цьому методі є окремі замовлення. До таких виробництв належать судно-, турбо-, авіабудівні та інші виробництва.

*Планова* калькуляція складається до початку планованого періоду або відразу ж при одержанні замовлення в індивідуальному виробництві на основі виробничих норм і дозволяє визначити витрати виходячи з досягнутого рівня організації праці і управління техніки, технології.

*Кошторисна* калькуляція застосовується в організаціях, які виконують довготермінові контракти. Вона дає можливість встановити ціну контракту (будівництво, наука і т.д.).

*Проектна* калькуляція розробляється на разові замовлення, нові вироби на стадії їх проектування. Особливість цих калькуляцій у тім, що обчислення є приблизним за браком детальної нормативної бази.

*Звітні* калькуляції складаються на основі даних бухгалтерського обліку про фактичні витрати на виробництво.

*Нормативно-звітні* калькуляції показують фактичні витрати на виробництво враховуючи встановлені нормативи.

*Галузеві* калькуляції показують рівень собівартості однойменної продукції в конкретній галузі. Складаються вище стоячою організацією.

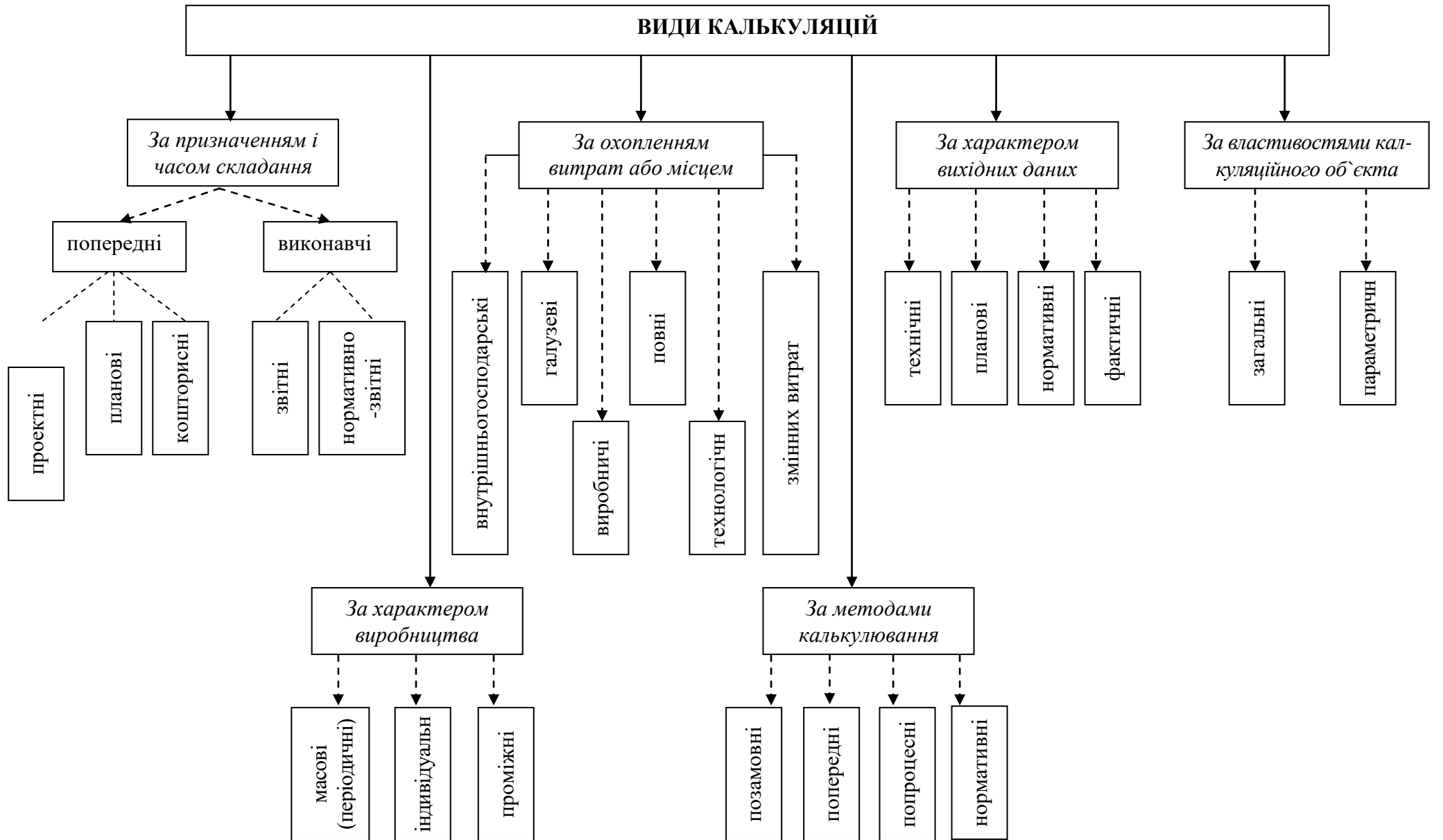


Рис. 9.6 – Види калькуляцій

*Повні* калькуляції показують витрати на виробництво та збут продукції (застосовуються для встановлення ціни на продукцію, визначення беззбитковості виробництва тощо).

*Виробничі* калькуляції показують виробничу собівартість продукції.

*Внутрішньогосподарські* калькуляції складаються на продукцію окремих цехів основного та допоміжного виробництва. Застосовуються для визначення вартості наданих послуг одного цеху іншому.

*Технологічні* калькуляції складаються на окремі види продукції, вузли, деталі тощо. Вони не включають вартість послуг сторонніх організацій, вартість купованих напівфабрикатів і комплектуючих виробів тощо (визначається технологічна собівартість – власними силами).

Калькуляції *змінних витрат* включають лише змінні витрати на виробництво.

*Загальні* калькуляції показують собівартість певного виду продукції по підприємству.

*Параметричні* калькуляції дають уяву про собівартість продукції в розрахунку на одиницю певного параметра (наприклад, собівартість однієї кінської сили, собівартість однієї машино-години роботи обладнання).

Відзначимо, що розрахунок планової, нормативної й складання звітної калькуляції на кожному підприємстві повинне здійснюватися із застосуванням *єдиних статей калькулювання*, встановлених для даного виду (моделі, модифікації або групи) продукції (робіт, послуг). При цьому єдиними при складанні всіх видів калькуляції повинні бути способи розподілу загальновиробничих витрат й об'єкти калькулювання.

При складанні калькуляції в очікуваному періоді визначається величина прямих, і непрямих витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) (рис. 9.7).

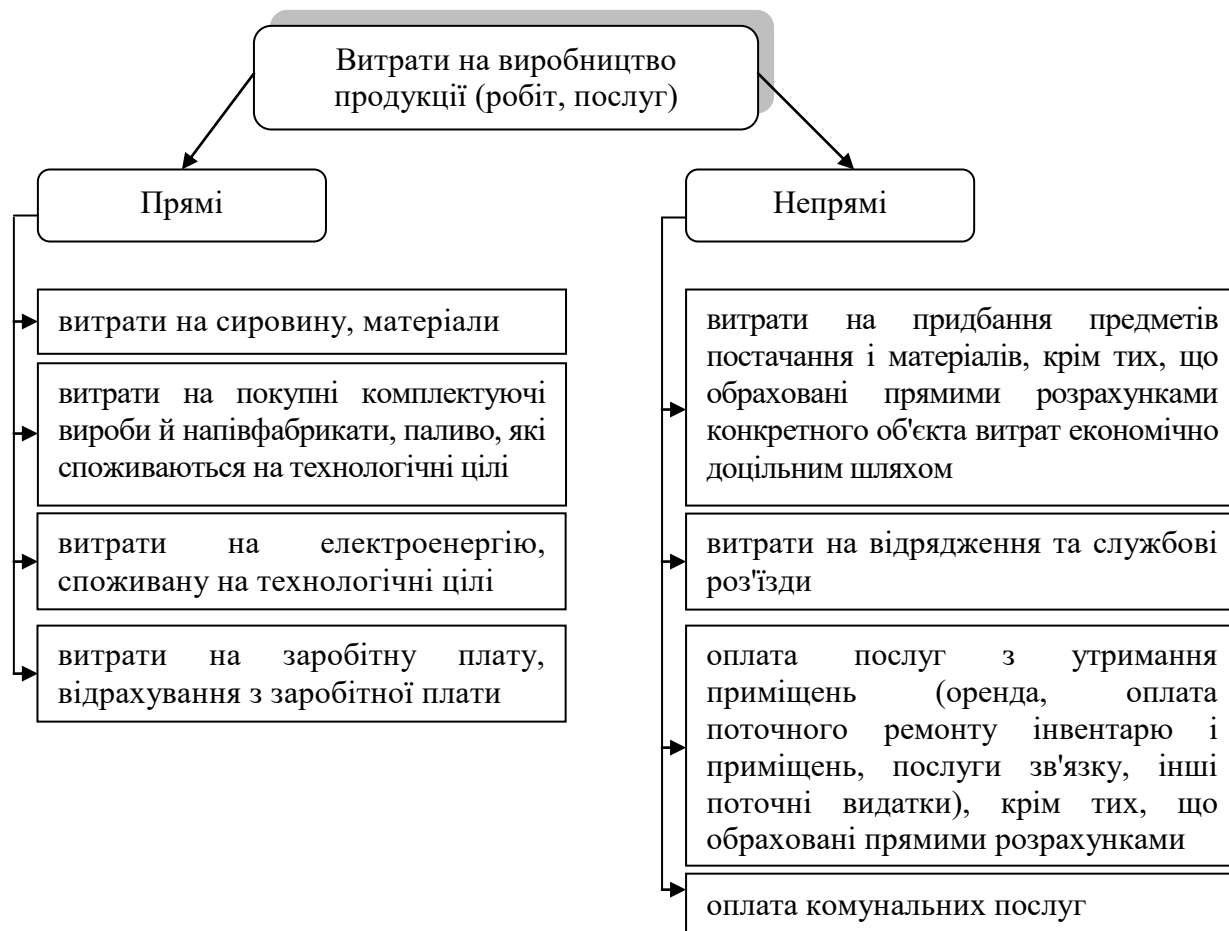


Рис. 9.7 – Витрати на виробництво продукції за способом віднесення на собівартість

Зразкова форма планової (звітної) калькуляції наведена в Додатку В.

Сучасні суб'єкти господарювання наведену форму калькуляції можуть доповнювати або спрощувати з урахуванням специфіки виробничого процесу та встановленого переліку калькуляційних статей.

У світовій практиці господарювання застосовуються різні методи калькулювання, що зумовлено різним призначенням калькуляцій, типом виробництва та традиціями внутрішньо фірмового управління.

Найчастіше використовується калькулювання за повними й неповними витратами.

За використання методу калькулювання за повними витратами всі види витрат, що стосуються виробництва й продажу продукції, включають у калькуляцію. Такий метод є традиційним для вітчизняних виробничих підприємств.

Класичним методом калькулювання за неповними витратами є таз званий метод “direct-cost” , коли на собівартість окремих виробів відносять лише прямі витрати, а непрямі – на певний період.

Крім того, до основних методів калькулювання можна віднести: позамовний, попередільний та нормативний методи (рис. 9.8).

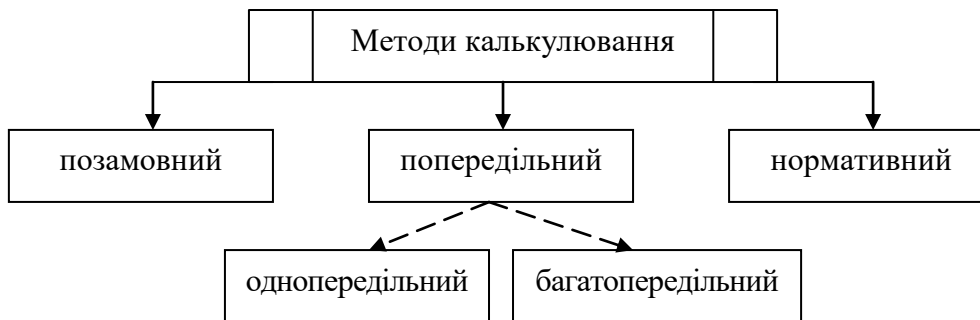


Рис. 9.8 – Основні методи калькулювання собівартості

*Позамовний* метод калькулювання передбачає калькулювання виготовлених на замовлення виробів, виконаних робіт або наданих послуг. Застосовується у галузях виробництва - ательє індошиву, ремонтні або дизайнерські майстерні, СТО тощо.

*Попередільний* метод включає в себе одно та багато передільний.

*Однопередільний* метод калькулювання характеризується тим, що виготовлення продукції від першої стадії до останньої складає єдине ціле (наприклад хлібопекарська промисловість: від замісу тіста, безпосередньо випічки, до пакування).

*Багатопередільний метод* характеризується тим, що виготовлення кінцевого продукту поділено на підприємстві на ряд технологічних процесів, результатом кожного з яких є отримання напівфабрикатів, деталей або комплектів, які наприкінці останнього процесу перетворюються в готовий продукт.

*Нормативний метод* використовується з метою виявлення відхилень фактичних витрат від нормативних, а також для запобігання здійснених надмірних витрат, пов'язаних виробництвом продукції, виконанням робіт і наданням послуг.

### *Питання для самоконтролю:*

1. Розкрийте зміст поняття «оцінка».
2. Дайте визначення поняття «калькуляція».
3. Які методи оцінки передбачені законодавством?
4. Наведіть приклади поєднання різних методів оцінки, які передбачені стандартами обліку.
5. Що таке "справедлива вартість"? Наведіть приклади ситуацій, коли використовується такий спосіб оцінки?
6. Як здійснюється оцінка нематеріальних активів у процесі їх використання?
7. Розкрийте зміст групування витрат за економічними елементами. Які економічні елементи витрат виділяють?
8. Охарактеризуйте групування витрат за статтями калькуляції. Які ще класифікації витрат існують?
9. Які є методи калькулювання собівартості виробництва продукції? В яких випадках вони використовуються?
10. Які існують види калькуляцій ?

## ТЕМА 10: ОБЛІКОВА РЕЄСТРАЦІЯ ТА УЗАГАЛЬНЕННЯ ДАНИХ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

*Цільова спрямованість:* визначити поняття облікових реєстрів, розглянути їх класифікація та їх значення в бухгалтерському обліку; розкрити сутність сучасних форм бухгалтерського обліку, встановити їх недоліки та переваги.

### Питання для розгляду

1. Облікові реєстри та їх класифікація.
2. Форми бухгалтерського обліку.

### 1. Облікові реєстри та їх класифікація.

Для ведення бухгалтерського обліку та реєстрації господарських операцій підприємства застосовують різноманітні за формою, змістом, способом відображення та накопичення інформації облікові реєстри.

Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000р.№356.

*Облікові реєстри* — таблиці спеціальної форми, призначені для поточних записів за рахунками бухгалтерського обліку на основі первинних носіїв інформації

Реєстри бухгалтерського обліку мають містити назву, період реєстрації господарських операцій, прізвища і підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні.

За даними облікових реєстрів складають фінансову звітність, яка використовується для керівництва і управління.

В обліковій практиці застосовують реєстри різних форм.

Так, облікові реєстри класифікують за такими ознаками: зовнішнім виглядом, змістом, призначенням і характером, за будовою (рис. 10.1).



Рис. 10.1 – Класифікація облікових реєстрів

За зовнішнім виглядом реєстри поділяються на:

*Бухгалтерські книги* - переплетені аркуші паперу, які пронумеровано, на останній сторінці вказано кількість сторінок, з підписом керівника, головного бухгалтера, а також скріплено печаткою (Касова книга, Головна книга, книга Журнал-Головна та ін.).

*Картки* – це таблиці спеціальної форми, виготовлені з твердого паперу (картону) та призначені для ведення аналітичного обліку на відповідних рахунках протягом тривалого часу (картки з обліку основних засобів, картки складського обліку матеріалів).

*Окремі відомості (листки)* – призначені для обліку певних операцій і залежно від цього має специфічний зміст (журнал-ордер, відомість).

*Машинограми* – облікові реєстри в яких відображено результати групувань і підрахунків відповідних облікових даних шляхом машинної обробки облікової інформації.

За призначенням і характером реєстри поділяються на хронологічні, систематичні й комбіновані.

*Хронологічні* – реєстри, в яких господарські операції записані в календарній послідовності їх здійснення та оформлення (касова книга, журнал обліку надходження готової продукції, вантажів, відомість відвантаження і реалізації продукції; табель відпрацьованого часу та ін.).

*Систематичні* – реєстри, призначені для групування у відповідному порядку на рахунках бухгалтерського обліку однорідних за економічним змістом господарських операцій (Головна книга).

*Комбіновані* – реєстри, призначені для одночасного хронологічного й систематичного записів (журнали-ордери, Журнал – Головна книга).

За змістом реєстри поділяються на: синтетичні, аналітичні та комбіновані.

*Синтетичні* – реєстри, в яких відображаються дані синтетичного обліку (Головна книга, журнал-ордер, реєстраційний Журнал).

*Аналітичні* – реєстри, в яких відображаються дані за аналітичними рахунками, що деталізують зміст показників синтетичних рахунків (книги та картки аналітичного обліку).

*Комбіновані* – призначені для одночасного синтетичного й аналітичного обліку (журнал-ордер за рахунком 372 «Розрахунки з підзвітними особами»; БЗ «Розрахунки з постачальниками»).

За будовою поділяються на: таблицні, шахові, однострокові та двострокові, багатографні.

*Шахові* - реєстри побудовані за принципом шахової дошки. Кожна записана сума характеризує одразу дві ознаки рахунку – дебетового і кредитового, що значно скорочує кількість записів, оскільки подвійний запис тут здійснюється в один робочий прийом, посилює поточний контроль відображення операцій та підвищує аналітичні можливості бухгалтерського обліку (журнали-ордери).

*Однострокові* – реєстри в яких подають дані про господарську операцію, суму якої записують за дебетом або за кредитом відповідного рахунку. Залежно від змісту обліковуваних операцій односторонні реєстри поділяють на контокорентні, кількісно-сумового і кількісно-сортового обліку. (Касова книга, картки аналітичного обліку розрахунків, Книга складського обліку, картки кількісно-сумового обліку матеріалів ін.).

*Двострокові* – реєстри, які складаються з двох частин: в одній подають дані про дебетові обороти на рахунку, а у другій — про кредитові обороти на цьому рахунку (Головна книга).

*Багатографні* - реєстри, в яких одна з граф (найчастіше дебетова) поділена на кілька граф (Журнал-ордер, Головна книга).

Облікові реєстри складаються щомісяця. Підписують облікові реєстри виконавці та головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення обліку на підприємстві.

Записи господарських операцій у регістрах називаються обліковою реєстрацією, порядок якої визначений Положенням про документи і документооборот у бухгалтерському обліку.

Записи в облікових регістрах бувають: прості й копіювальні, ручні й машинні, шахові й лінійно-позиційні (рис. 10.2).

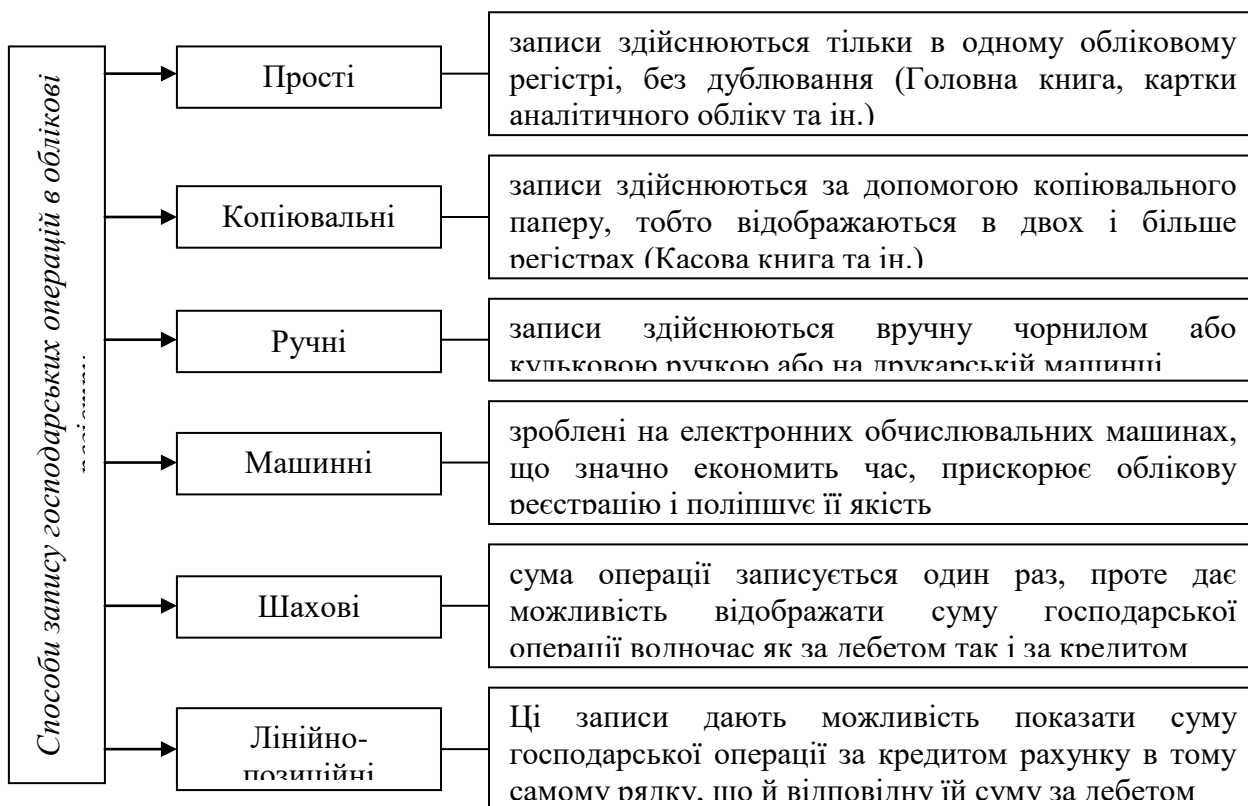


Рис. 10.2 – Способи запису господарських операцій в обліковій реєстрації

Запис інформації в обліковій реєстрації відбувається в порядку здійснення господарських операцій.

Відповідальність за правильність та повноту відображення даних в облікових регістрах несуть особи, відповідальні за їх складання.

## 2. *Форми бухгалтерського обліку*

Використання різних облікових реєстрів і технічних засобів обліку призводить до створення різних форм бухгалтерського обліку.

*Форма бухгалтерського обліку* - система взаємопов'язаних облікових реєстрів з певною методикою відображення господарських операцій, хронологічними і систематичними записами.

Відповідно до чинного законодавства, підприємство самостійно визначає форму ведення бухгалтерського обліку, яка повинна бути передбачена вказі (положенні) про облікову політику підприємства.



На підприємствах, установах і організаціях України широко використовуються наступні форми обліку: меморіально-ордерна, журнально-ордерна, спрощена, комп'ютерна (автоматизована).

Форми ведення бухгалтерського обліку розрізняються за такими ознаками:

- кількістю облікових регістрів, які застосовуються, їх призначенням, змістом, формою і зовнішнім виглядом;
- послідовністю записів в облікових регістрах;
- поєднанням регістрів хронологічного і систематичного, синтетичного і аналітичного обліку.

Крім того, будь-яка з форм ведення бухгалтерського обліку повинна відповідати низці вимог:

- забезпечувати повноту та реальність відображення в облікових регістрах кругообігу засобів;
- бути економною, тобто витрати на ведення бухгалтерського обліку із застосуванням певної форми ведення обліку не повинні бути значними;
- групування записів в облікових регістрах повинно забезпечувати одержання всіх показників, передбачених формами звітності, тобто сприяти уникненню здійснення додаткових вибірок або звертань безпосередньо до первинних документів;
- забезпечувати поєднання синтетичного й аналітичного обліку;
- забезпечувати проведення економічного аналізу господарської діяльності підприємства.

Обираючи форму ведення бухгалтерського обліку, підприємство повинно використовувати її протягом певного періоду часу (але не менше одного року).

Зміна прийнятої форми ведення бухгалтерського обліку повинна обов'язково зазначатися у наказі (положенні) про облікову політику підприємства.

#### *Меморіально-ордерна форма обліку*

*Меморіально-ордерна форма* бухгалтерського обліку полягає в тому, що на підставі оформлених, перевірених і згрупованих документів складають меморіальні ордери, в яких вказують короткий зміст і підставу здійснення господарської операції, кореспондуючі рахунки за даною операцією та суму.

Меморіальний ордер має таку форму (табл. 10.1).

Таблиця 9.1.

Меморіальний ордер № \_\_\_\_ від " \_\_ " \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

| № п/п | Дата | Зміст операції, підстава її здійснення | Дебет | Кредит | Сума |
|-------|------|--|-------|--------|------|
|       |      |  |       |        |      |
|       |      |  |       |        |      |
|       |      |  |       |        |      |
|       |      |  |       |        |      |

Бухгалтер \_\_\_\_\_  
Головний бухгалтер \_\_\_\_\_

Меморіальні ордери реєструють у хронологічному порядку в реєстраційному журналі (табл. 10.2).

Таблиця 10.2

Реєстраційний журнал меморіальних ордерів за \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

| Номер меморіального ордеру | Дата складання | Сума, грн.. |
|----------------------------|----------------|-------------|
| 1                          | 03.XX.XX       | 2840,00     |
| 2                          | 05.XX.XX       | 1350,00     |
| ...                        | ...            | ...         |
| Всього за місяць           |                | ...         |

Після реєстрації інформацію з меморіальних ордерів переносять в реєстр синтетичного обліку – Головну книгу (табл. 10.3).

Таблиця 10.3

Головна книга за \_\_\_\_\_ р.. за рахунком 30 «Каса»

| Дебет         |       |                    |     |         | Кредит |       |                  |     |       |     |          |
|---------------|-------|--------------------|-----|---------|--------|-------|------------------|-----|-------|-----|----------|
| Дата          | № м/о | з кредита рахунків |     |         | Дата   | № м/о | в дебет рахунків |     |       |     |          |
|               |       | 311                | 372 | Всього  |        |       | 311              | 372 | 661   | ... | Всього   |
| С-до на 01.01 |       |                    |     | 500,0   |        |       |                  |     |       |     |          |
| 03            | 01    | 2840               |     | 2840,0  | 12     | 2     |                  |     | 560,0 |     | 560,0    |
| ...           |       |                    |     |         | ...    |       |                  |     |       |     |          |
| Всього        |       |                    |     | 12100,0 | Всього |       |                  |     |       |     | 11000,00 |
| С-до на 01.02 |       |                    |     | 1600,0  |        |       |                  |     |       |     |          |

В кінці місяця підраховуються обороти за дебетом і кредитом, визначають залишки по кожному рахунку Головної книги та складають оборотну відомість.

На основі даних оборотної відомості складають сальдовий баланс та інші звітні форми. Схему меморіально-ордерної форми бухгалтерського обліку наведено на рис. 10.3.



Рис. 10.3 – Меморіально-ордерна форма бухгалтерського обліку

Слід зазначити, що меморіально-ордерна форма має як свої переваги так і недоліки (табл. 10.4).

Таблиця 10.4.

| Меморіально-ордерна форма   |  |
|---|--|
| Переваги  | Недоліки   |
| простота, наочність, гнучкість, впорядкування синтетичного обліку                     | велика кількість меморіальних ордерів                                      |
| можливість застосування підприємствами різних форм власності                          | множинна записів господарських операцій                                    |
| надійний самоконтроль шляхом проведення звіряння облікових записів в різних регістрах | розрив синтетичного та аналітичного обліку                                 |
|   | необхідність виконання великої кількості роботи в кінці місяця             |
|   | недостатньо пристосована до потреб складання звітності, аналізу і контролю |

### Журнально-ордерна форма обліку

Журнально-ордерна форма обліку включає в себе комплект регістрів, до якого входять:

- журнали-ордери;
- допоміжні відомості;
- Головна книга.

Відомості та журнали-ордери відкривають на місяць. Записи у відповідні регістри роблять на підставі первинних чи зведених документів, а також допоміжних відомостей, кожен день або по мірі надходження документів. В журналі-ордері ведуться накопичувальні записи за кредитом рахунку, в відомості – по дебету.

Записи здійснюються за шаховим принципом, що дозволяє одночасно одним записом занести суму в дебет і кредит рахунків.

Підсумки журналів-ордерів за місяць переносять до Головної книги, на основі якої складають баланс.

Схематично журнально-ордерну форму бухгалтерського обліку зображено на рис. 10.4.

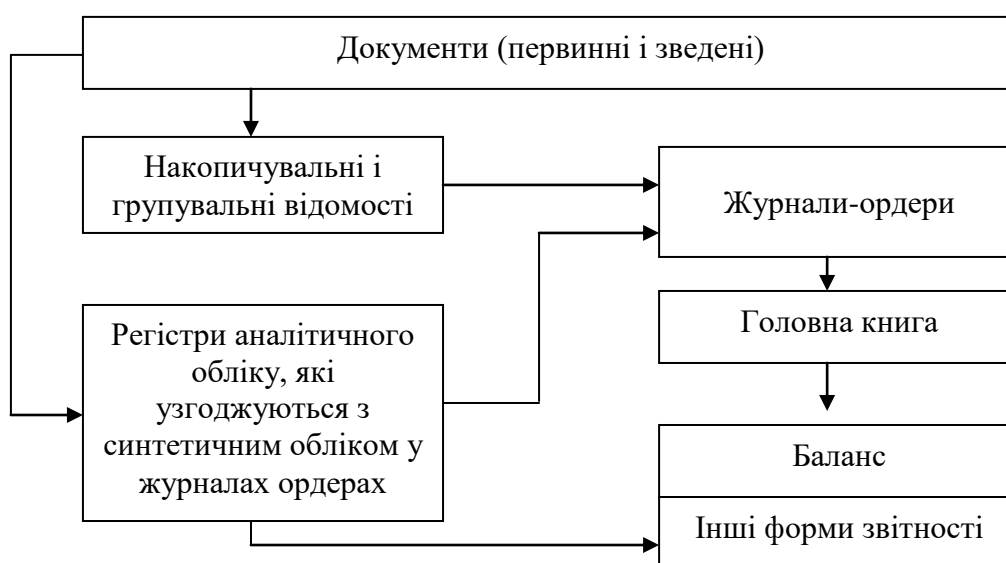


Рис. 10.4 – Журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку

Переваги та недоліки журнально-ордерної форми представлені в табл. 10.5.

Таблиця 10.5.

| <b>Журнально-ордерна форма</b>   |   |
|--|---|
| <i>Переваги</i>  | <i>Недоліки</i>   |
| скорочення кількості облікових реєстрів  | побудова журналів-ордерів не відображає нові форми організації обліку   |
| можливість гнучкого пристосування типових форм до особливостей технології виробництва та побудови обліку на підприємстві | склад аналітичних даних не відповідає сучасному рівню потреб в інформаційному забезпеченні управління підприємством |
| поєднання синтетичного та аналітичного обліку  | складність і громіздкість деяких журналів-ордерів не дає можливості зробити повну автоматизацію обліку              |
| можливість розподілення облікових робіт  |   |

### *Спрощена форма обліку*

Спрощена форма обліку – використовується підприємствами малого та середнього бізнесу та передбачає два варіанта ведення бухгалтерського обліку:

а) проста форма бухгалтерського обліку;

б) форма бухгалтерського обліку з використанням (веденням) реєстрів обліку малого підприємства.

Форми ведення бухгалтерського обліку затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 25.06.2003 р. за № 422 «Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами».

Підприємства, які здійснюють протягом місяця не більше 100 господарських операцій – застосовують просту форму бухгалтерського обліку.

Проста форма обліку передбачає відображення всіх господарських операцій в одному бухгалтерському реєстрі – Журналі обліку господарських операцій (табл. 10.6)

Таблиця 10.6

### Журнал обліку господарських операцій

| Реєстрація операція       |                        |                |      | Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку |                             |                       |              |  |  |  |  |
|---------------------------|------------------------|----------------|------|--|-----------------------------|-----------------------|--------------|--|--|--|--|
| № п/п                     | Дата і номер документа | Зміст операції | Сума | 10 «Основні засоби»                            | 131 «Знос основних засобів» | 20 «Виробничі запаси» | Інші рахунки |  |  |  |  |
| 1                         |                        |                |      |  |                             |                       |              |  |  |  |  |
| 2                         |                        |                |      |  |                             |                       |              |  |  |  |  |
| ...                       |                        |                |      |  |                             |                       |              |  |  |  |  |
| Всього оборотів за місяць | по дебету              |                |      |  |                             |                       |              |  |  |  |  |
|                           | по кредиту             |                |      |  |                             |                       |              |  |  |  |  |
| Сальдо на початок місяця  |                        |                |      |  |                             |                       |              |  |  |  |  |
| Сальдо на кінець місяця   |                        |                |      |  |                             |                       |              |  |  |  |  |

Головний бухгалтер \_\_\_\_\_ (підпис)

Журнал обліку господарських операцій складається щомісяця. Дані рядку «Сальдо на кінець місяця» з Журналу за попередній місяць переносяться у рядок «Сальдо на початок місяця» Журналу за звітний місяць за кожним рахунком бухгалтерського обліку.

Підсумкові дані у Журналі визначають підрахунком суми оборотів за дебетом і за кредитом усіх рахунків бухгалтерського обліку і виведенням сальдо на кінець місяця. Суми дебетових і кредитових оборотів за місяць повинні бути однаковими (рівними).

Проста форма ведення обліку зображено на рис. 10.5.

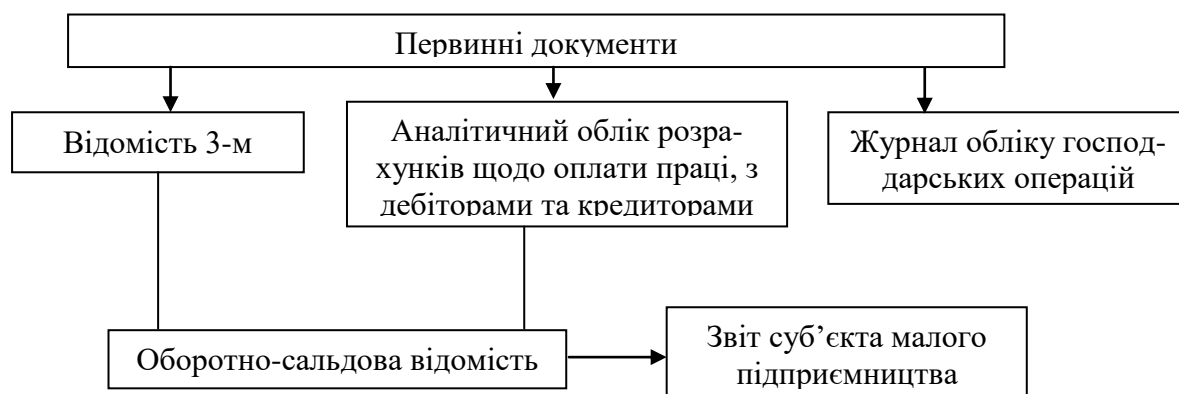


Рис. 10.5. – Проста форма ведення бухгалтерського обліку

Спрощена система бухгалтерського обліку передбачає використання наступних регістрів бухгалтерського обліку:

- відомість 1-м (для обліку грошових коштів і їх еквівалентів);
- відомість 2-м (для обліку запасів);
- відомість 3-м (для обліку розрахунків з дебіторами і кредиторами за податками і платежами, довгостроковим зобов'язанням і доходів майбутніх періодів, а також для обліку розрахунків з оплати праці);
- відомість 4-м (для обліку необоротних активів і амортизації, обліку капітальних і фінансових інвестицій і інших необоротних активів);
- відомість 5-м (для обліку витрат, витрат на виробництво, доходів і фінансових результатів, власного капіталу, витрат майбутніх періодів, забезпечення майбутніх витрат);
- оборотно-сальдова відомість.

Призначення наведених вище регістрів наведено в таблиці 10.7.

Таблиця 10.7

*Регістри бухгалтерського обліку за спрощеною формою*

| <i>Назва</i>              | <i>Призначення регістрів</i>  |
|---------------------------|---|
| Відомість 1-м (додаток 3) | Розділ I. Облік готівки і грошових документів<br>Розділ II (зворотна сторона). Облік грошових коштів та їх еквівалентів   |
| Відомість 2-м (додаток 4) | Облік запасів   |
| Відомість 3-м (додаток 5) | Розділ I. Облік розрахунків з дебіторами і кредиторами за податками, платежами, довгостроковими зобов'язаннями і доходів майбутніх періодів<br>Розділ II (зворотна сторона). Облік розрахунків з оплати праці |
| Відомість 4-м (додаток 6) | Розділ I. Облік необоротних активів та амортизації (зносу)<br>Розділ II (зворотна сторона). Облік капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів  |

|   |  |
|---|--|
| Відомість 5-м(додаток 7)                | Розділ I. Облік витрат<br>Розділ II. Облік витрат на виробництво<br>Розділ III. Облік доходів і фінансових результатів<br>Розділ IV. Облік власного капіталу, витрат майбутніх періодів, забезпечень майбутніх витрат і платежів |
| Оборотно-сальдова відомість (додаток 8) | Узагальнення даних   |

### Комп'ютерна форма обліку

Комп'ютерна (автоматизована) форма обліку передбачає збір, передачу, систематизацію, обробку бухгалтерської інформації з-за допомогою програмного забезпечення. Співвідношення степені автоматизації та ручної роботи залежить від виду програми.

Комп'ютерна форма обліку передбачає введення первинної документації про господарські операції в комп'ютерну систему бухгалтером. Крім того, бухгалтер здійснює візуальний контроль, виправляє помилки, обробляє інформацію, складає звіти.

Автоматизована форма обліку найбільш повно відповідає вимогам, що пред'являються до бухгалтерського обліку, забезпечуючи повний взаємозв'язок даних синтетичного і аналітичного обліку.

Головними перевагами комп'ютерної форми ведення бухгалтерського обліку, порівняно з паперовою, є:

- комп'ютеризація складників систем бухгалтерського обліку (склад і обробка первинної документації, формування реєстрів, їх обробка, складання звітності);

- у програму закладено правила формування тих чи інших бухгалтерських проведення за господарськими операціями;

- паралельне ведення бухгалтерського обліку за вимогами кількох стандартів (на базі одних і тих самих одноразово ведених даних можна отримувати декілька систем оцінок і показників, які розраховуються за різними методиками);

- забезпечення отримання необхідної внутрішньої та зовнішньої звітності на вимогу управлінського персоналу (використання комп'ютерної техніки уможливило отримання інформації з бажаним ступенем деталізації у будь-який момент часу внаслідок скорочення масиву вихідної інформації і тривалості облікового процесу).

Комп'ютерна форма ведення бухгалтерського обліку *передбачає*:

- накопичення і багаторазове використання облікових даних;

- необмежені можливості щодо побудови аналітичного обліку;

- автоматичне отримання інформації про відхилення від встановлених норм, нормативів, завдань тощо;

- одержання звітних показників у режимі діалогу «людина–комп'ютер»;

- автоматичне формування всіх облікових реєстрів і форм звітності на підставі даних, відображених у системі рахунків;

- використання певної комп'ютерної програми;

- забезпечення збереженості, визначення та недопущення несанкціонованого доступу до облікових даних, які зберігаються на магнітних носіях.

Використовуючи комп'ютерну форму облік здійснюється в три етапи (рис. 10.6)

Таким чином, комп'ютерна система обліку оперативно відображає головні процеси, пов'язані з отриманням різних зведених показників, які характеризують фінансово-господарську діяльність підприємства.

Основним недоліком комп'ютерної форми ведення бухгалтерського обліку є висока вартість програмного та технічного забезпечення.

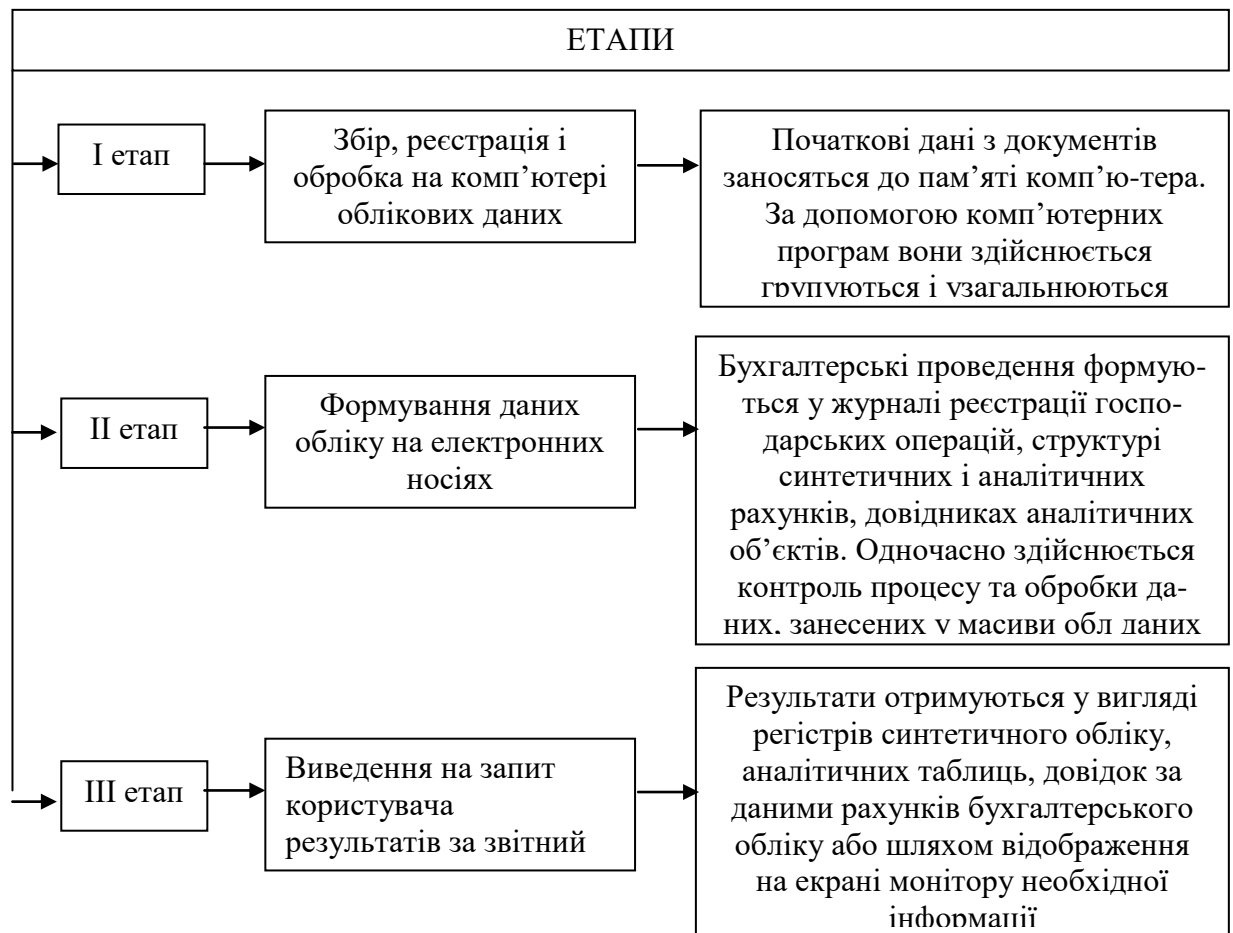


Рисунок 10.6. – Етапи застосування комп'ютерної форми обліку

**Питання для самоконтролю:**

1. Що розуміють під обліковим реєстром ?
2. Яким чином використовується інформація, що міститься в облікових реєстрах ?
3. Для чого призначені облікові реєстри ?
4. Класифікація облікових реєстрів.
5. Що забезпечує хронологічний обліковий реєстр ?
6. Суть та призначення систематичних та комбінованих облікових реєстрів.
7. Надайте характеристику синтетичним обліковим реєстрам.
8. Що розуміють під формою бухгалтерського обліку?
9. Які існують сучасні форми бухгалтерського обліку на підприємствах ?
10. Дайте характеристику форми обліку Журнал-Головна.
11. Як використовують меморіально-ордерні форми?
12. який порядок організації журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку ?
13. Які переваги використання журнально-ордерної форми?
14. Який порядок організації автоматизованої форми бухгалтерського обліку ?
15. Зробіть порівняльний аналіз форм бухгалтерського обліку.

## РОЗДІЛ 2

### ТЕМА 11: ОБЛІК ПРОЦЕСУ СТВОРЕННЯ ПІДПРИЄМСТВА, ФОРМУВАННЯ ТА ЗМІНИ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

*Цільова спрямованість:* засвоїти основні етапи створення підприємства, засвоїти поняття власного капіталу, його класифікацію; розглянути його формування та відображення у бухгалтерському обліку; зміни власного капіталу.

#### **Питання для розгляду**

1. Основні етапи створення підприємства.
2. Власний капітал: поняття, оцінка та його класифікація.
3. Організація обліку формування та змін власного капіталу підприємства.

#### ***1. Основні етапи створення підприємства.***

На момент створення будь-якого підприємства його учасники чітко повинні визначитися з видом його діяльності, формою власності, складом засновників та іншими організаційними моментами. Розробляється і затверджується Статут підприємства, установчі документи, порядок організації підприємства. Після здійснення всіх організаційних процедур підприємство реєструється в органах державної реєстрації (самостійно або скориставшись послуги юридичної фірми)(рисунок 11.1).

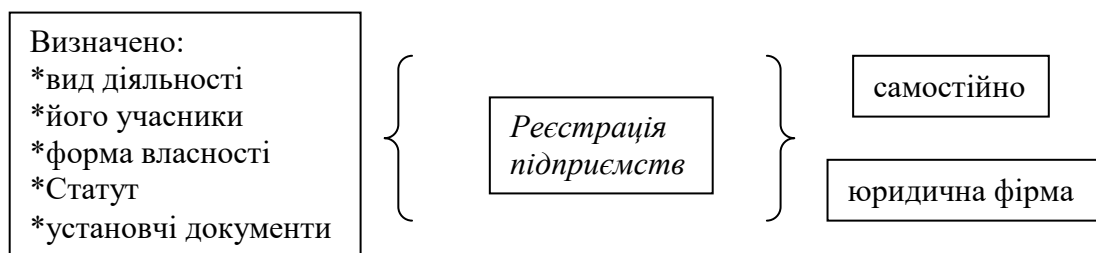


Рисунок 11.1 – Порядок створення підприємства

Етапи державної реєстрації підприємства наведено на рис. 11.

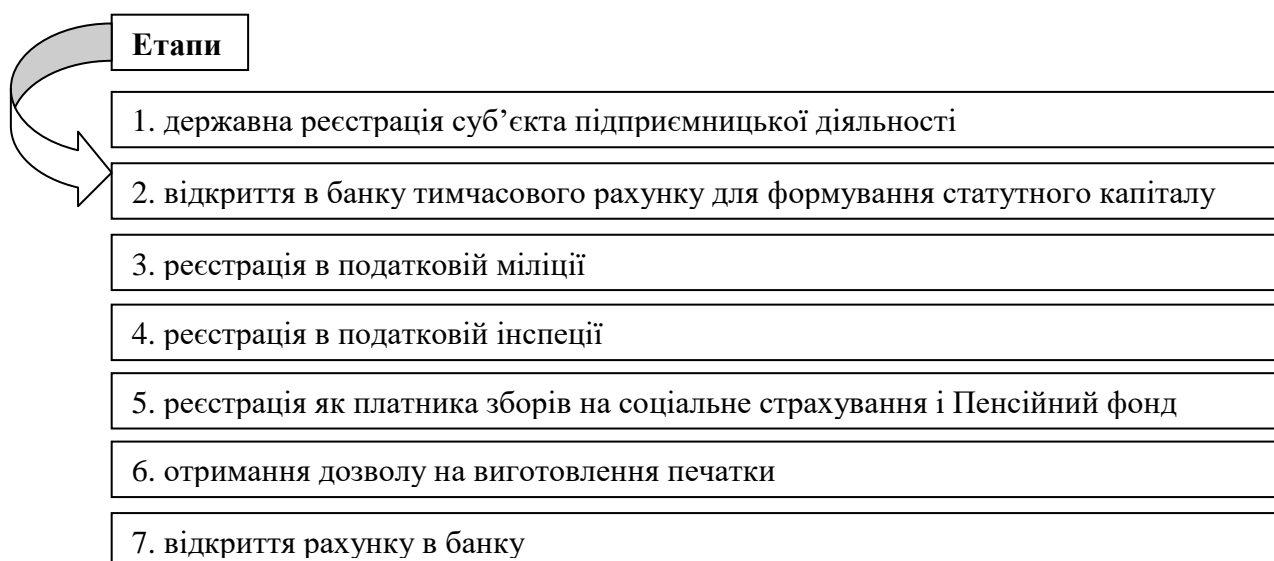


Рисунок 11.2. – Основні етапи реєстрації створення підприємства



Саме після реєстрації підприємства розпочинається офіційна робота бухгалтерії і триває безперервно протягом всього періоду функціонування підприємства.

Внески засновників повинні бути оформленні первинними документами, за якими бухгалтер відображає в обліку перехід права власності та факт передачі майна.

Майно підприємства може складатися з різноманітних ресурсів (грошові кошти, необоротні активи (основні засоби і нематеріальні активи), товари, малоцінні оборотні і необоротні активи та ін.).

Право кожного власника на майно підприємства і на участь його в прибутках визначається часткою і формою інвестованих коштів. Ці кошти повинні бути чітко відображені в бухгалтерському обліку. Гарантією захищеності прав власності підприємства є власний капітал, зокрема його частка – статутний капітал.

Виходячи з цього ключовим показником фінансово-господарської діяльності будь-якого підприємства є власний капітал.

## 2. Власний капітал: поняття, оцінка та його класифікація

*Власний капітал* – це частина в активах підприємства, що залишається після відрахування його зобов'язань

Власний капітал є основою для початку і продовження господарської діяльності підприємства та одним із найістотніших і найважливіших показників, оскільки відображає здатність підприємства підтримувати ефективність свого господарювання.

Роль власного капіталу в діяльності підприємства є багатогранною (рис. 11.2).



Рис. 11.2 – Роль власного капіталу в діяльності підприємства

Власний капітал утворюється двома шляхами:

- 1) внесенням власниками підприємства;
- 2) накопичуванням суми доходу, що залишається на підприємстві.

Згідно зі стандартом П(С)БО 5 «Звіт про власний капітал» у складі власного капіталу підприємства виділяють такі види капіталу (рис. 11.3).



Рис. 11.3 – Форми власного капіталу

Документальне оформлення операцій щодо формування та змін власного капіталу підприємства наведено на рис. 11.4.

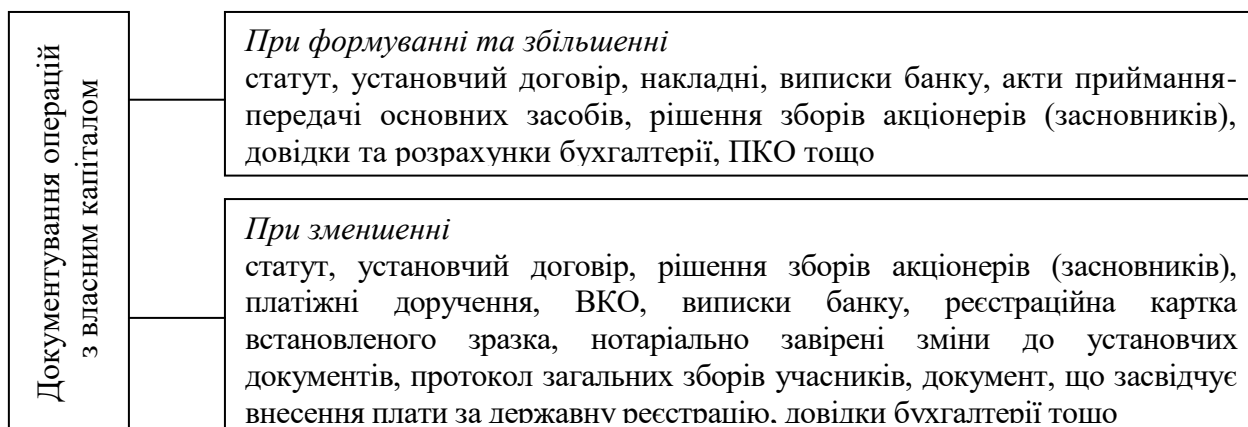


Рис. 11.4 – Документування операцій з власним капіталом

Облік власного капіталу ведеться відповідного до його видів (статутний, пайовий, додатковий, резервний, вилучений та неоплачений капітали, нерозподілені прибутки (непокріті збитки) (рис. 11.5). Характеристика рахунків з обліку власного капіталу наведена в таблиці 11.1.

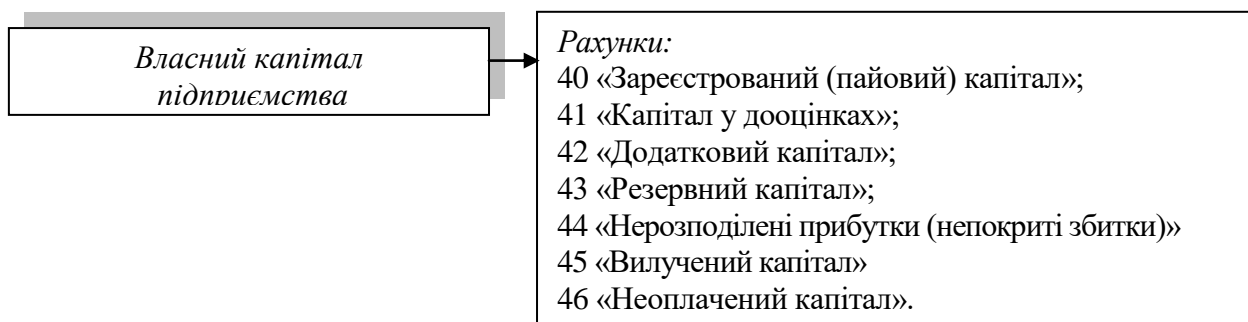


Рис.11.5 – Рахунки з обліку власного капіталу

Операції з обліку власного капіталу, забезпечень зобов'язань, цільового фінансування і цільових надходжень, а також стархових резервів підприємства відображаються у Журналі 7.

Таблиця 11.1

## Характеристика рахунків з обліку власного капіталу

| <i>Рахунок</i>              | <i>Призначення рахунку</i>   | <i>За дебетом відображається</i>  | <i>За кредитом відображається</i>  | <i>Обліковий реєстр</i> | <i>Місце у звітності</i>                                     |
|-----------------------------|--|---|--|-------------------------|--|
| 40 «Зареєстрований капітал» | Облік і узагальнення інформації про стан і рух статутного капіталу підприємства  | Зменшення статутного капіталу   | Збільшення статутного капіталу   | Журнал-ордер №12        | Баланс (ф.№1) р.300;<br>Звіт про Власний капітал (№4) гр. 3  |
| 41 «Капітал у дооцінках»    | Облік і узагальнення інформації про суми пайових внесків членів споживчого суспільства, колективного с/г підприємства, житлово-будівельного кооперативу й ін. підприємств (за уставом)   | Зменшення пайового капіталу   | Збільшення пайового капіталу   | Журнал-ордер №12        | Баланс (ф.№1) р.310;<br>Звіт про Власний капітал (№4) гр. 4  |
| 42 «Додатковий капітал»     | Узагальнення інформації про суми, на які вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість, а також про суми дооцінки активів; вартість необоротних активів отриманих безкоштовно та інші види додаткового капіталу | Зменшення додаткового капіталу  | Збільшення додаткового капіталу  | Журнал-ордер №12        | Баланс (ф.№1) р.320;<br>Звіт про Власний капітал (№4) гр. 5  |
| 43 «Резервний капітал»      | Для узагальнення інформації про стан і рух резервного капіталу підприємства  | Використання резервів   | Створення резервів   | Журнал-ордер №12        | Баланс (ф.№1) р.340;<br>Звіт про Власний капітал (№4) гр. 7  |
| 44 «Нерозподілені прибутки» | Облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного і минулих років, а також використання в поточному році прибутку   | Збитки і використання прибутку  | Збільшення прибутку від усіх видів діяльності                                      | Журнал-ордер №12        | Баланс (ф.№1) р.350;<br>Звіт про Власний капітал (№4) гр. 8  |
| 45 «Вилучений капітал»      | Облік вилученого капіталу у випадку викупу власних акцій (частин) в акціонерів з метою їхнього перепродажу, анулювання (зменшення статутного капіталу) та ін.  | Фактична собівартість акцій власної емісії чи частин, викуплених товариством у його учасників | Вартість анульованих чи перепроданих акцій (частин)                                | Журнал-ордер №3         | Баланс (ф.№1) р.360;<br>Звіт про Власний капітал (№4) гр. 10 |
| 46 «Неоплачений капітал»    | Облік розрахунків із засновниками (учасниками) підприємства за внесками у статутний капітал підприємства   | Заборгованість засновників (учасників) за внесками у статутний капітал підприємства           | Погашення заборгованості засновників товариства за внесками до статутного капіталу | Відомість до ЖО №8      | Баланс (ф.№1) р.360;<br>Звіт про Власний капітал (№4) гр. 9  |

## Облік формування статутного капіталу

Основним елементом власного капіталу є статутний капітал.

Статутний капітал – це вартісний вираз основних і оборотних засобів підприємства, котрими воно володіє. Статутний капітал фіксують і реєструють в установчих документах, зокрема в договорі учасників і статуті господарського товариства. Подальші зміни статутного капіталу можуть відбуватися лише за умови зміни статуту і повідомлення про це органу, що його зареєстрував.

*Статутний капітал* – це зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства

Статутний капітал дорівнює номінальній сумі зареєстрованого статутного капіталу.

Основними нормативними документами з формування статутного капіталу виступають Господарський кодекс України, Цивільний кодекс України та закон України «Про господарські товариства».

Так, в акціонерних товариствах статутний капітал на момент створення не може бути менше суми еквівалентної 1250 мінімальним заробітним платам, а в товариствах з обмеженою відповідальністю — не менше суми, еквівалентної 100 мінімальним заробітним платам. У приватних та державних підприємств розмір статутного капіталу не регулюється.

Визначення мінімального розміру статутного капіталу підприємств різної форми власності наведено на рис. 11.6.



Рис. 11.6 – Мінімальний розмір статутного капіталу

При цьому, статутний капітал акціонерного товариства складається із коштів, внесених акціонерами (учасниками). Він відображає власні джерела формування активів і власність акціонерного товариства як юридичної особи.

Для акціонерних товариств сума статутного капіталу відображає колективну власність акціонерів, частка кожного в якому визначається вартістю належних йому акцій.

Вкладом до статутного капіталу можуть бути гроші, цінні папери, інші речі або майнові чи інші відчужувані права, що мають грошову оцінку, якщо інше не встановлено законом.

Забороняється використовувати для формування статутного капіталу бюджетні кошти, кошти, одержані в кредит та під заставу, векселі, майно державних (комунальних) підприємств, яке відповідно до закону (рішення органу місцевого самоврядування) не підлягає приватизації, та майно, що перебуває в оперативному управлінні бюджетних установ, якщо інше не передбачено законом.

Можливі види внесків та обмеження щодо оплати статутного капіталу наведено в табл. 15.2.

Таблиця 15.2

**Можливості та обмеження щодо оплати статутного капіталу**

| <i>Можливі види внесків до статутного капіталу</i>   | <i>Обмеження щодо оплати статутного капіталу</i>  |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>- будинки, споруди, обладнання й інші матеріальні цінності</li> <li>- цінні папери (крім боргових емісійних цінних паперів);</li> <li>- право користування майном, водою та іншими природними ресурсами, будинками, спорудами, обладнанням, а також інші майнові права (в тому числі на інтелектуальну власність);</li> <li>- грошові кошти, в тому числі в іноземній валюті</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- бюджетні кошти;</li> <li>- кошти, отримані в кредит, або під заставу;</li> <li>- векселі (як внесок до статутного капіталу господарського товариства)</li> </ul> |

Учасники та засновники товариства з обмеженою відповідальністю відповідають за зобов'язаннями товариства у межах їх внеску (частки) у статутному капіталі, акціонери – в межах належних їм акцій.

Учасники повного товариства несуть солідарну відповідальність за боргами товариства усім своїм майном. У командитному товаристві частина учасників несе повну відповідальність, інша частина – у межах внесків у майно товариства.

Статутний капітал як найважливіша складова власного капіталу підприємства виконує наступні функції (рис. 11.7).

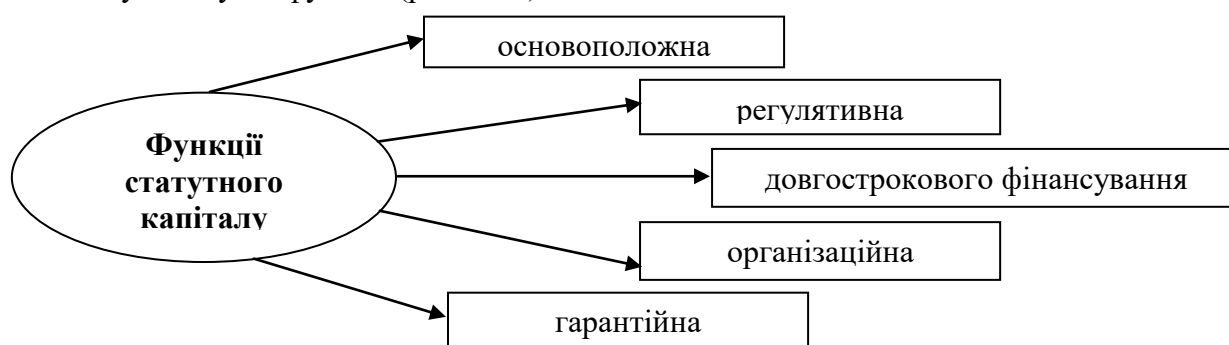


Рис. 11.7 – Функції статутного капіталу в господарських товариствах

З них, основоположна функція означає, що майно внесене до статутного капіталу, складає майнову основу для підприємницької діяльності товариства при його створенні.

Регулятивна – визначає частку кожного засновника при розподілі прибутків та збитків, а також у майні підприємства при виході засновника з товариства та при ліквідації підприємства.

Довгострокового фінансування – використовується підприємством протягом тривалого часу.

Організаційна – визначає організаційну структуру, а тому слугує фактором, що впливає на управління товариством.

Гарантійна – гарантує виконання зобов'язань підприємства перед третіми особами (контрагентами).

### 3. Організація обліку формування та змін власного капіталу підприємства

Одне з важливих питань обліку формування статутного капіталу – дотримання засновниками термінів внесення коштів чи майна, оскільки за несвоєчасне внесення законодавством передбачені фінансові санкції. Фактичну дату внесення коштів у погашення заборгованості учасників за внесками в статутний капітал визначають за виписками банку, касовою книгою чи актом приймання-передачі.

Для обліку формування статутного капіталу призначений рахунок 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» (рис. 11.8). За кредитом рахунка 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» відображають збільшення статутного капіталу, за дебетом – його зменшення (вилучення).

Аналітичний облік статутного капіталу ведуть за видами капіталу та кожним засновником, учасником, акціонером тощо.

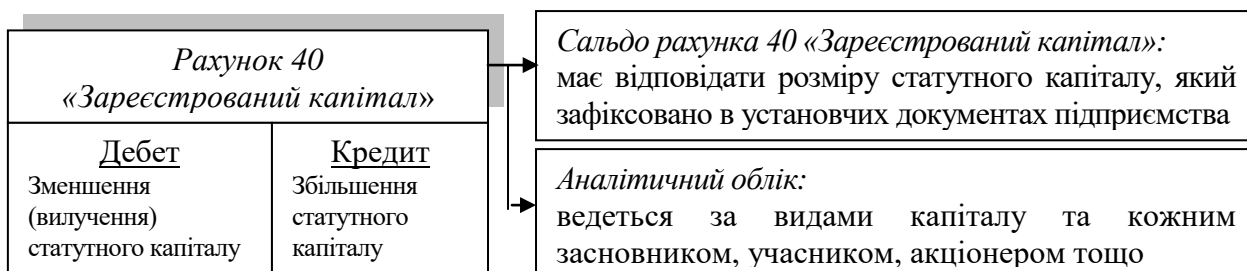


Рис. 11.8 – Структура рахунка 40 «Статутний капітал»

Величина статутного капіталу господарського товариства зафіксована в установчих документах і має дорівнювати сальдо за кредитом рахунка 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал».

В процесі функціонування господарське товариство, за рішенням загальних зборів учасників (акціонерів), має право збільшувати або зменшувати свій статутний капітал у порядку, передбаченому законодавством України.

Так, при ефективному функціонуванні господарське товариство має право збільшувати свій статутний капітал у випадках:

- додаткових внесків учасників (акціонерів);
- реінвестиції дивідендів, нарахованих учасникам;
- спрямування прибутку до статутного капіталу товариства;
- внесків нових учасників товариства.

При цьому збільшення статутного капіталу може бути здійснене лише після повного внесення всіма учасниками раніше зареєстрованих часток.

Зменшити розмір статутного капіталу можливо:

- при виході чи виключенні учасника зі складу товариства;
- у зв'язку з уступкою учасникам його частки у статутному капіталі.

Всі зміни статутного капіталу передбачають їх внесення до реєстраційних документів (рис.11.9).



Рис. 11.9 – Порядок реєстрації змін статутного капіталу (АТ, ТОВ)

При реєстрації змін статутного капіталу потрібно керуватися чинним законодавством й обов'язково дотримуватись мінімальних вимог до розміру статутного капіталу на момент реєстрації змін та документально їх правильно оформлювати.

Слід зазначити, що формування та рух статутного капіталу тісно пов'язаний з неоплаченим та вилученим капіталом, облік яких буде розглянуто нижче.

#### *Облік неоплаченого та вилученого капіталу*

Для відображення вартості неоплаченого статутного капіталу призначений неоплачений капітал.

*Неоплачений капітал* – сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу.

Порядок і строки здійснення внесків визначені в засновницьких документах. Крім того, майнові внески мають бути попередньо оцінені засновниками. Якщо ж засновники не можуть здійснити достовірну оцінку майна, то для її проведення залучаються ліцензовані спеціалісти, які й визначають справедливую вартість майна, що вноситься засновниками.

Розрахунки з учасниками та засновниками за внесками до статутного капіталу в бухгалтерському обліку відображаються на рахунку 46 «Неоплачений капітал» (рис. 15.9). За дебетом рахунка відображається оголошення статутного капіталу після реєстрації підприємства, створення фондів за рахунок засновників тощо; за кредитом – внески засновників до статутного капіталу підприємства, відображення зменшення номінальної вартості акцій або повернення засновниками підприємства внесків їх власникам.

Цей рахунок є регулюючим (контрарним) рахунком, що регулює рахунок 40 «Реєстраційний (пайовий) капітал» у бік зменшення. Різниця між зареєстрованою сумою (кредитове сальдо рахунку 40) і неоплаченою (дебетове сальдо рахунку 46) засвідчує фактичні внески засновників, учасників, акціонерів до статутного капіталу.

Сальдо рахунка відображає заборгованість засновників (учасників) за внесками до статутного капіталу підприємства на кінець звітного періоду і вираховується при визначенні підсумкової суми власного капіталу.

Аналітичний облік неоплаченого капіталу здійснюють за видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств) і за кожним засновником (учасником) господарського товариства.

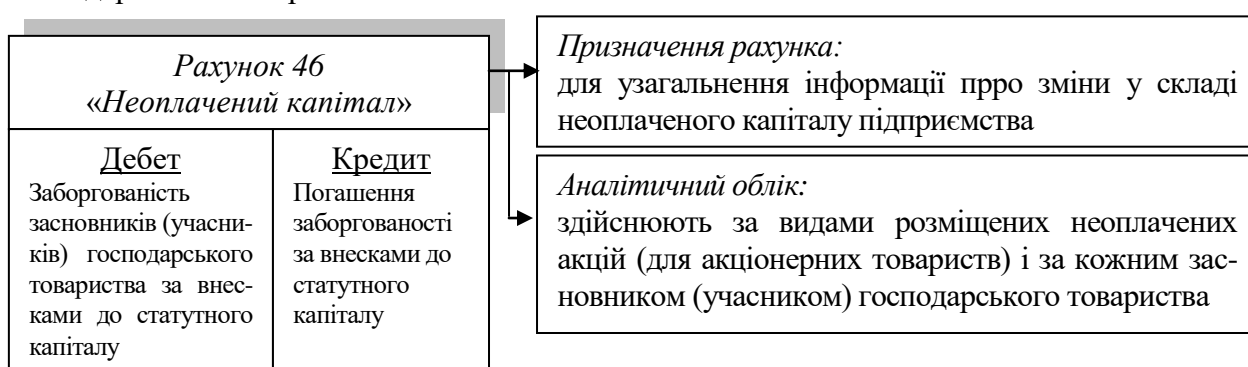


Рис. 15.9 - Структура рахунку 46 «Неоплачений капітал»

У балансі підприємства сума неоплаченого капіталу, що означає заборгованість засновників (учасників) за внесками до статутного капіталу, наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

Суми неоплаченого капіталу виникають на новостворених підприємствах, а також у тих, що вносили зміни до статуту на предмет збільшення статутного капіталу.

*Вилучений капітал* – фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників.

Викупати акції власної емісії можна з різними цілями:

- анулювати або перепродати;
- зменшити кількість акцій в обігу або збільшити прибуток за однією акцією;
- продати акції працівникам підприємства;
- сформувавши пакет акцій для придбання інших підприємств;
- попередити скуплення контрольного пакета акцій заінтересованими особами та ін.

Викуплені акції мають бути реалізовані або анульовані в термін, що не перевищує одного року.

Слід зазначити, що вилучений капітал не впливає на суму власного капіталу підприємства.

Для обліку вилученого капіталу призначено рахунок 45 «Вилучений капітал» де за дебетом рахунку 45 «Вилучений капітал» відображають фактичну собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених господарським товариством у його учасників, за кредитом – вартість анульованих або перепроданих акцій (часток) (рис. 11.11).

Цей рахунок, як і рахунок 46, є регулюючим щодо рахунку 40.



Аналітичний облік вилученого капіталу здійснюють за видами акцій (вкладів, паїв), іншого вилученого капіталу.

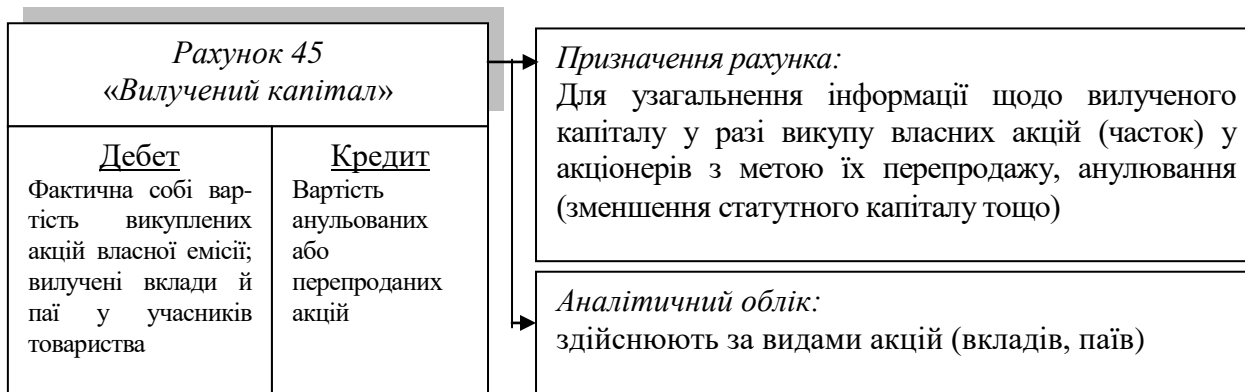


Рис. 11.11 - Структура рахунку 45 «Вилучений капітал»

Обліковують викуплені акції за ціною їх придбання.

Слід зазначити, що товариство має право викупити в акціонерів акції тільки за згодою власників цих акцій. Порядок реалізації цього права визначається у статуті товариства та/або рішенні загальних зборів (зазначається порядок викупу, строк викупу, ціна викупу, дії товариства щодо викуплених акцій).

Товариство не має право придбавати власні акції до повної оплати всіх раніше випущених акцій.

Можливі випадки викуплення товариством власних акцій наступні:

- з метою отримання додаткових прибутків від перепродажу акцій;
- для розповсюдження серед працівників для їх мотивації;
- з метою подальшого анулювання;
- з метою запобігання захопленню контрольного пакету акцій іншими інвесторами;
- у ін. випадках, передбачених законом.

Викуплені акції товариство повинно реалізовувати у строк, що не перевищує одного року з дати їх придбання.

Реалізувати придбані акції товариство може шляхом їх перепродажу або розповсюдження серед своїх працівників (на підставі рішення уповноваженого органу), за ціною, не нижчою за її ринкову вартість, що затверджується наглядовою радою, крім випадків, затверджених чинним законодавством.

Прибуток (збиток) від продажу, випуску або анулювання акцій емітент відображає збільшенням (зменшенням) додатково вкладеного капіталу, за дебетом або кредитом рахунку 421 «Емісійний дохід». Якщо його не вистачає, то на суму перевищення збитку від продажу, випуску або анулювання випущених акцій над величиною додатково вкладеного капіталу зменшують нерозподілений прибуток (збільшують непокритий збиток).

У балансі товариства дебетове сальдо рахунку 45 «Вилучений капітал» як і рахунку 46 «Неоплачений капітал» наводиться у дужках і підлягає вирахуванню при визначенні підсумку власного капіталу у I розділі пасиву.

Для обліку статутного, неоплаченого, вилученого капіталу використовується Журнал №7, Журнал-ордер №13.

## Облік додаткового капіталу

У балансі сума додаткового капіталу розкривається двома статтями:

- додатково вкладений капітал;
- інший додатковий капітал.

*Додатково вкладений капітал* – сума, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість в акціонерних товариствах та суму капіталу, який вкладено засновниками понад статутний капітал на інших підприємствах

*Інший додатковий капітал* – сума дооцінки необоротних активів, вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб та інші види

Додатковий капітал може направлятися на збільшення статутного, пайового, резервного капіталу та на покриття збитків від діяльності підприємства.

Для обліку додаткового капіталу призначений у Плані рахунків пасивний рахунок 42 «Додатковий капітал», який використовується для узагальнення інформації про суми, на котрі вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість, а також про суми дооцінки активів і вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб, та інші види додаткового капіталу. За кредитом рахунка 42 «Додатковий капітал» відображають збільшення додаткового капіталу, за дебетом – його зменшення.

Рахунок 42 «Додатковий капітал» має наступні субрахунки:

- 421 «Емісійний дохід»
- 422 «Інший вкладений капітал»
- 423 «Накопичені курсові різниці»
- 424 «Безоплатно одержані необоротні активи»
- 425 «Інший додатковий капітал» (рис. 11.12).

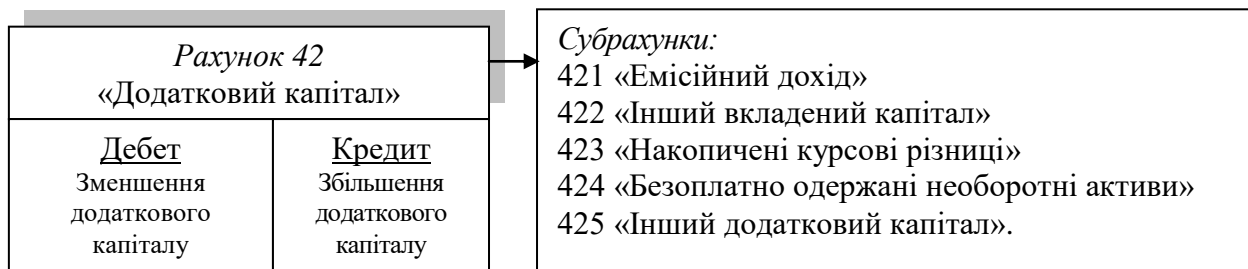


Рис. 11.12 - Характеристика рахунку 42 «Додатковий капітал»

На субрахунку 421 «Емісійний дохід» відображають різницю між продажною і номінальною вартістю первісно розміщених акцій.

На субрахунку 422 «Інший вкладений капітал» обліковують інший вкладений засновниками підприємств (крім акціонерних товариств) капітал, що перевищує статутний капітал, інші внески тощо без рішень про зміни розміру статутного капіталу.

На субрахунку 423 «Накопичені курсові різниці» відображають суму дооцінки (уцінки) активів, що здійснюють у випадках, передбачених законодавством і положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

На субрахунку 424 «Безоплатно одержані необоротні активи» відображають вартість необоротних активів, безоплатно одержаних підприємством від інших осіб.

На субрахунку 425 «Інший додатковий капітал» обліковують інші види додаткового капіталу, що не можуть бути включені до наведених вище субрахунків.

## Облік резервного капіталу

*Резервний капітал* – сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства або установчих документів, за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства

Резервний капітал призначений для покриття непередбачених витрат, збитків на сплату боргів підприємства в разі його ліквідації. Крім того, в акціонерному товаристві резервний капітал створюється для збільшення статутного капіталу, виплати дивідендів за привілейованими акціями тощо.

Розмір такого капіталу передбачено законодавством або статутом підприємства у розмірі, встановленому засновницькими документами.

Так, для господарських товариств законодавством передбачено створення резервного фонду у розмірі встановленому установчими документами, але не менше 25 відсотків статутного капіталу. Виключення становлять акціонерні товариства, для яких резервний капітал формується у розмірі не менше ніж 15 відсотків статутного капіталу товариства шляхом щорічних відрахувань від чистого прибутку товариства або за рахунок нерозподіленого прибутку.

До досягнення встановленого статутом розміру резервного капіталу розмір щорічних відрахувань не може бути меншим ніж 5 відсотків суми чистого прибутку товариства за рік.

Політика щодо розмірів резервного капіталу, напрямів його використання розробляється на підприємстві з урахуванням можливих ризиків, специфіки ринку, рівня конкуренції, перспектив подальшого розвитку, взаємовідносин з партнерами та інших факторів. Значні розміри резервного капіталу створюють гарантію своєчасного покриття непередбачуваних збитків і втрат, сплати боргів, попередження банкрутства. Водночас вилучаються значні суми прибутку, додаткового капіталу, на який не можуть претендувати учасники при нарахуванні дивідендів, відсотків, при реінвестиціях у випуск акцій, збільшенні вкладів.

Для обліку резервного капіталу призначений рахунок 43 «Резервний капітал», на якому за кредитом відображають створення резервного капіталу, а за дебетом – його використання (рис. 11.13).

Сальдо цього рахунку відображає залишок резервного капіталу на кінець звітного періоду. Аналітичний облік резервного капіталу здійснюють за його видами та напрямками використання.

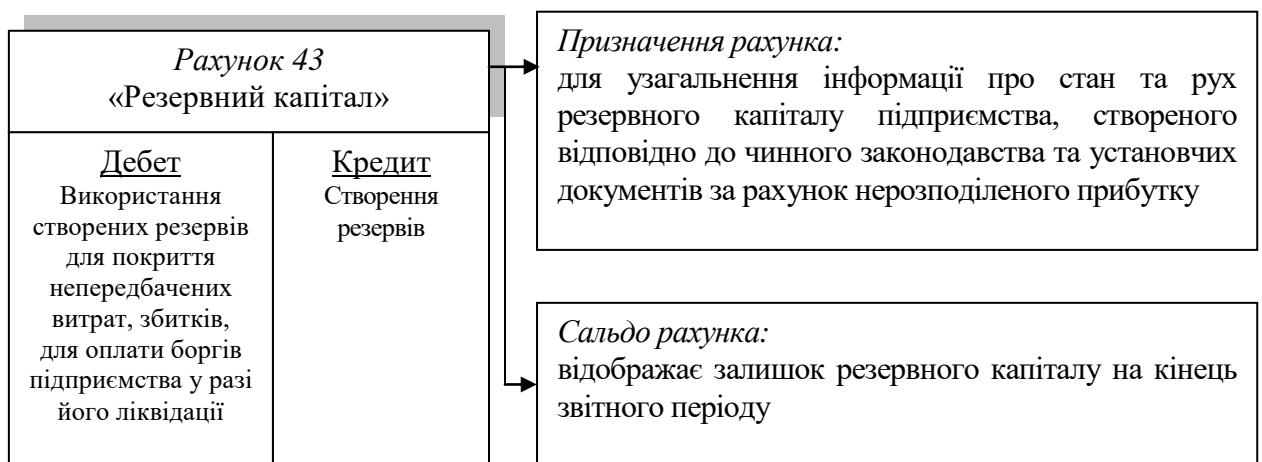


Рис. 11.13 - Характеристика рахунку 43 «Резервний капітал»

### *Питання для самоконтролю:*

1. Перелічте основні етапи створення підприємства.
2. Які основні обов'язки засновників підприємства під час створення підприємства ?
3. Хто відповідальний за реєстрацію підприємства ?
4. В чому полягає робота бухгалтера під час реєстрації підприємства ?
5. Що розуміють під власним капіталом підприємства ?
6. Перелічити складові власного капіталу.
7. Які функції власного капіталу?
8. На яких рахунках ведеться облік власного капіталу ?
9. Дайте визначення неоплаченому капіталу.
10. Розкрийте порядок синтетичного і аналітичного обліку неоплаченого капіталу.
11. Яким чином відображається сальдо неоплаченого капіталу у фінансовій звітності ?
12. Дайте визначення статутному капіталу.
13. Розкажіть про порядок формування статутного капіталу в підприємствах різних форм власності.
14. За рахунок чого здійснюється збільшення статутного капіталу?
15. За рахунок чого здійснюється зменшення статутного капіталу?
16. Дайте характеристику додатково вкладеного капіталу.
17. Які напрямки використання прибутку підприємства протягом звітного року?
18. Дайте визначення резервного капіталу.
19. Які категорії підприємств зобов'язанні створювати резервний капітал і в яких розмірах ?
20. Назвіть джерела утворення резервного капіталу і напрями його використання.
21. Дайте визначення вилученому капіталу.
22. Як відображається сальдо вилученого капіталу у фінансовій звітності?
23. Дайте визначення нерозподіленого прибутку.
24. Який порядок покриття непокритих збитків звітного року?

## ТЕМА 12: ОБЛІК ПРОЦЕСУ ПРИДБАННЯ ТА ВИКОРИСТАННЯ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

*Цільова спрямованість:* усвідомити, що представляють собою господарські процеси підприємства, їх види, процесу придбання активів підприємства.

### Питання для розгляду

1. Господарські процеси основної діяльності підприємства.
2. Облік процесу придбання та використання активів підприємства .

### 1. Господарські процеси основної діяльності підприємства.

Діяльність підприємства характеризується множиною господарських процесів, які є найважливішими об'єктами бухгалтерського обліку та відображають господарську діяльність кожного підприємства.

*Під господарським процесом розуміють сукупність однорідних операцій, спрямованих на виконання певного господарського завдання.*

Господарські процеси характерні для всіх видів економічної діяльності, вони класичні для будь-якого бізнесу, метою якого є отримання вигоди або прибутку.

В процесі господарської діяльності підприємства виділяють 3 стадії (процеси) діяльності підприємства: процес придбання запасів, процес виробництва продукції та процес реалізації продукції (рис. 12.1).

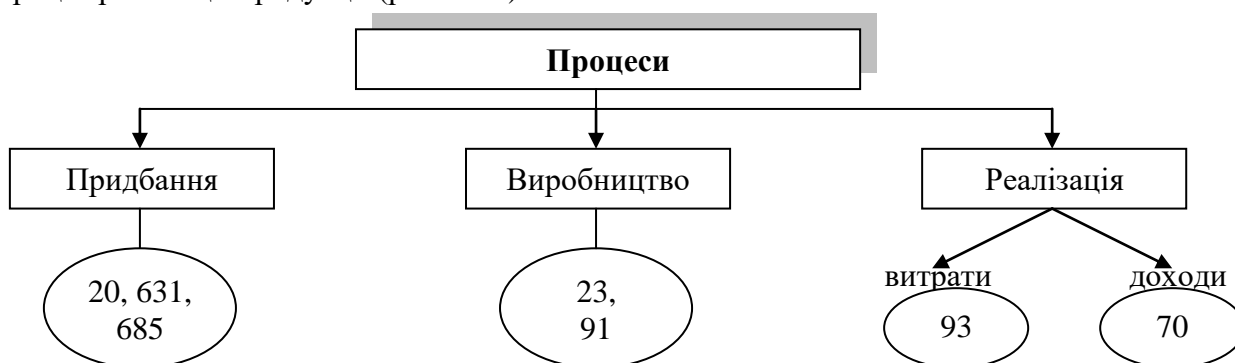


Рис. 12.1 – Процеси господарської діяльності підприємства

Господарські процеси органічно взаємопов'язані і взаємообумовлені.

Так, процес придбання запасів необхідний для наступного процесу - виробництва, а вироблена продукція є основою для її відвантаження замовнику (реалізації продукції).

Взаємодія всіх господарських процесів як єдиного цілого приводить до кінцевого підсумку, а саме до отримання фінансового результату.

Кожен господарський процес (постачання, виробництво, реалізація) має свою мету (рис. 12.2).

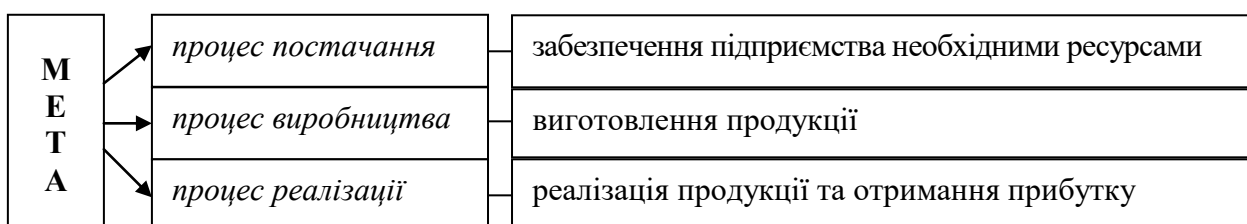


Рис. 12.2 – Економічна доцільність господарських процесів

## 2. Облік процесу придбання та використання активів підприємства.

Для нормальної роботи підприємству необхідні наявні ресурси. Господарська діяльність підприємства обумовлює потребу придбання основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів, що використовуються для виробництва й реалізації продукції, в адміністративних та інших цілях. Також діяльність підприємства неможлива без наявних оборотних активів, що містять виробничі запаси, товари та інші товарно-матеріальні цінності. Усі ці ресурси підприємство може отримати в процесі придбання активів.

**Процес придбання** – це сукупність господарських операцій із забезпечення підприємства предметами і засобами праці, необхідними для здійснення його господарської діяльності.

Завдання обліку процесу придбання:

- підготовка оперативної інформації про хід виконання плану постачання необхідними оборотними і необоротними активами;
- забезпечення своєчасних розрахунків з кредиторами;
- визначення витрат, пов'язаних з придбанням;
- обчислення фактичної собівартості придбаних активів.

Для здійснення процесу придбання підприємство укладає з постачальниками угоду й у визначений термін здійснює оплату. У договорі обов'язково відображаються: найменування і кількість матеріальних цінностей, їх ціна, терміни поставки і порядок розрахунків.

На підставі договорів постачальники оформляють рахунки-фактури і подають їх покупцю для оплати придбаних матеріальних цінностей. Крім загальних реквізитів, у рахунку-фактурі зазначаються: найменування, одиниця виміру, кількість, ціна, вартість матеріальних цінностей, сума податку на додану вартість і загальна сума до оплати. Документ необхідний для оформлення платіжних доручень банку з метою перерахування грошових коштів постачальнику.

Для отримання цінностей у постачальника довірена особа підприємства подає договір, рахунок-фактуру, копію платіжного доручення з позначкою банку про оплату (у разі попередньої оплати), доручення і паспорт. При відвантаженні зі складу постачальником оформляються товарно-транспортні накладні та інші відвантажувальні документи. У них зазначаються: найменування, одиниця виміру, кількість, ціна, вартість матеріальних цінностей, сума ПДВ та загальна сума до оплати.

У процесі придбання основних засобів і нематеріальних активів визначається первісна вартість конкретного об'єкта або групи однотипних за технічними характеристиками, призначенням і умовами використання необоротних матеріальних активів (рис. 12.3).

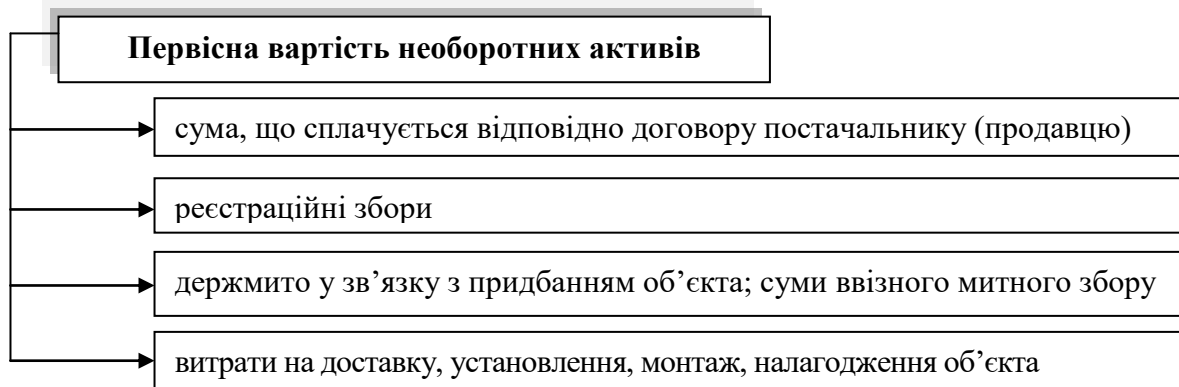


Рисунок 12.3 – Формування первісної вартості необоротних активів

Для визначення первісної вартості необоротних активів призначено рахунок 15 «Капітальні інвестиції». За дебетом даного рахунку відображається збільшення витрат на придбання або створення матеріальних та нематеріальних необоротних активів, за кредитом – їх зменшення (введення в дію, прийняття в експлуатацію придбаних або створених нематеріальних активів тощо).

| Дебет   | 15 «Капітальні інвестиції» | Кредит  |
|---|----------------------------|---|
| збільшення зазначених витрат на придбання або створення необоротних активів |                            | зменшення витрат (введення в дію, прийняття в експлуатацію придбаних або створених необоротних активів) |

Рахунок 15 «Капітальні інвестиції» має кілька субрахунків, призначення яких наведено в табл. 12.1.

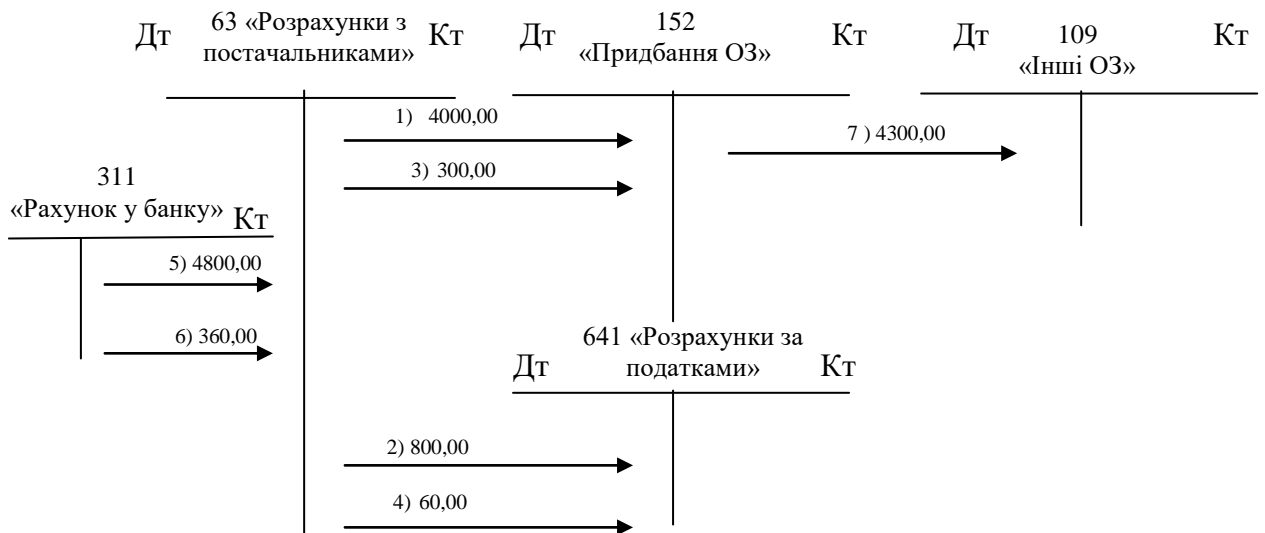
Таблиця 12.1.

Характеристика субрахунків рахунку 15 «Капітальні інвестиції»

| Шифр і назва субрахунку   | Характеристика субрахунку  |
|---|--|
| 151 «Капітальне будівництво»  | Відображаються витрати на будівництво, що здійснюється як господарським, так і підрядним способом для власних потреб підприємства. На цьому субрахунку також ведеться облік устаткування, що підлягає монтажу в процесі будівництва. |
| 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»                       | Призначений для обліку витрат на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 «Основні засоби»   |
| 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів» | Відображаються витрати підприємства (організації, установи) на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи».                              |
| 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»                    | Відображаються витрати підприємства на придбання або створення власними силами активів, облік яких ведеться на рахунку 12 «Нематеріальні активи».  |
| 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів»      | Здійснюється облік витрат на придбання або вирощування (створення) довгострокових біологічних активів, облік яких ведеться на рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи».  |

Розглянемо порядок відображення в обліку надходження необоротних активів на прикладі придбання основних засобів підприємства.

*Наприклад.* Підприємство придбало офісні меблі, вартість 4800,00 грн., у т.ч. ПДВ 20% - 800 грн. Крім того були оплачені транспортні послуги з доставки меблів до місця призначення – 360 грн., у т.ч. ПДВ 20% - 60 грн.



- 1) Одержано меблі за договором (б/ПДВ);
- 2) Відображено податкове зобов'язання;
- 3) Відображено витрати на транспортування меблів (б /ПДВ);
- 4) Відображено податкове зобов'язання;
- 5) б) Здійснена оплата за отримані меблі згідно договору; надані транспортні послуги
- 7) Зарховано об'єкт до складу основних засобів.

В процесі придбання запасів підприємство, крім вартості матеріалів, сплачує вартість витрат за доставку матеріальних цінностей на підприємство, витрати зі страхування, транспортування, розвантаження тощо. Таким чином, фактична вартість придбаних матеріальних цінностей складається з купівельної вартості та транспортно-заготівельних витрат і включається до первісної вартості запасів (рис. 12.4).

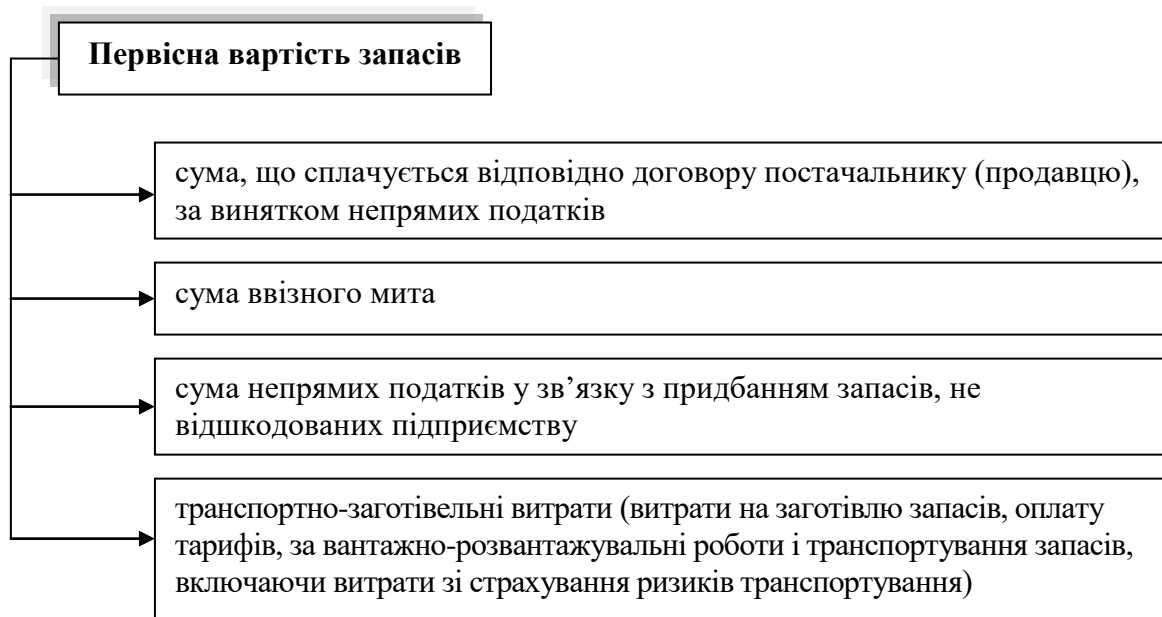


Рис. 12.4 – Формування первісної вартості запасів

Для обліку процесу придбання використовують систему синтетичних та аналітичних рахунків.



Операції з придбання матеріальних цінностей обліковують безпосередньо на рахунках обліку запасів: 20 "Виробничі запаси", 21 "Тварини на вирощуванні та відгодівлі", 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети", 28 "Товари" та ін. (рис. 12.5).

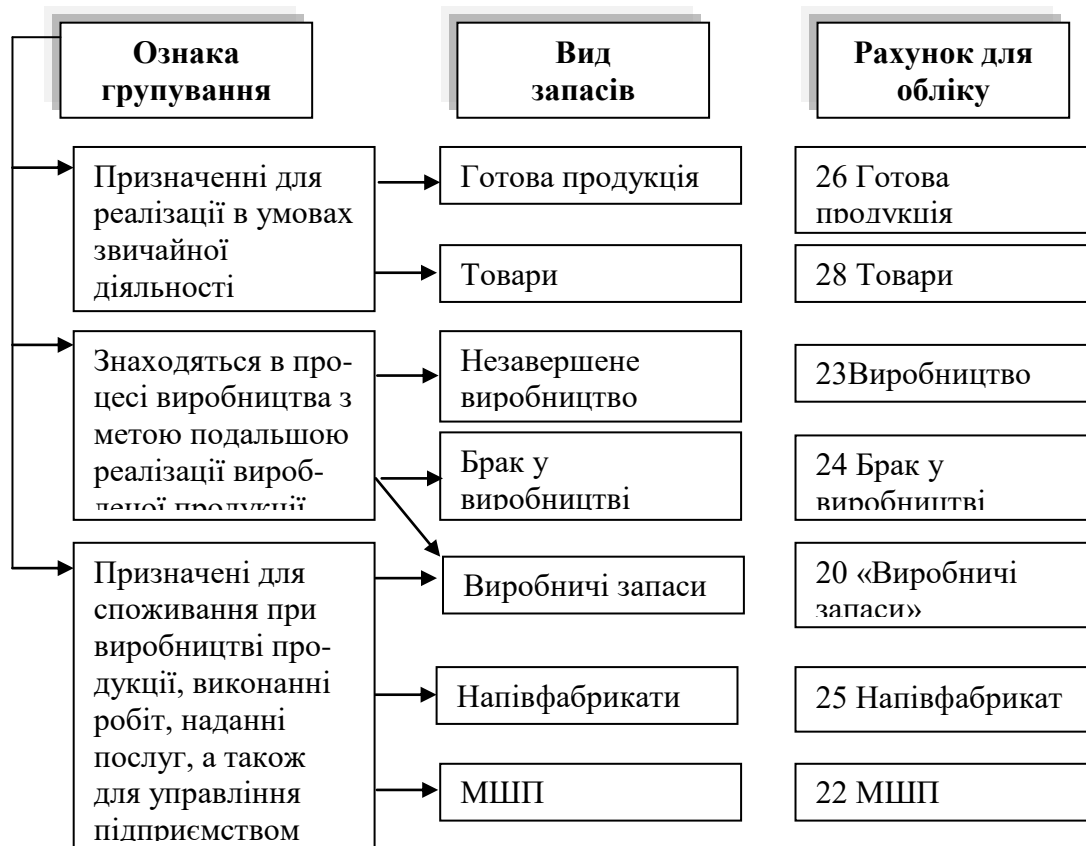


Рисунок 12.5 – Класифікація запасів у бухгалтерському обліку

Облік розрахунків з постачальниками за отримані від них матеріальні цінності та іншими організаціями за надані послуги (транспортно-експедиторські, страхування тощо) здійснюють на рахунках: 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 68 "Розрахунки за іншими операціями" та ін. Одночасно з придбанням матеріальних цінностей відображають суму сплачених податків (податок на додану вартість, акцизний збір тощо) на рахунку 64 "Розрахунки за податками й платежами".

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

**Приклад.** Підприємство придбало сировину й матеріали на суму 24 000 грн., в т.ч. ПДВ 20%. Транспортні витрати склали 600 грн., в т.ч. ПДВ 20%.

В обліку придбанні запаси будуть відображені наступним чином:

1). Оприбутковано сировину й матеріали:

Дт 201 «Сировина і матеріали»

Кт 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» - 20000 грн.;

ПДВ:

Дт 641 «Розрахунки за податками»

Кт 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» - 4000 грн.;

2). Відображено транспортно-заготівельні витрати:

Дт 201 «Сировина і матеріали»

Кт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» - 500 грн.;

ПДВ:

Дт 641 «Розрахунки за податками»

Кт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» - 100 грн.;

***Питання для самоконтролю:***

1. Що розуміють під господарською операцією?
2. Яким чином проводять оцінку придбаних матеріальних ресурсів ?
3. Якою є економічна суть процесу придбання матеріальних цінностей?
4. Які рахунки використовують для обліку придбання матеріальних цінностей?
5. Порядок обліку надходження матеріальних ресурсів?
6. Як здійснюють облік транспортно-заготівельних витрат?

## **ТЕМА 13: ОБЛІК ПРОЦЕСУ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ, ВИКОНАНИХ РОБІТ, ПОСЛУГ**

*Цільова спрямованість:* розібрати, що представляє собою процес виробництва та його задачі, засвоїти облік основних господарських процесів виробництва.

### **Питання для розгляду**

1. Загальні положення обліку процесу виробництва продукції, виконаних робіт, послуг.
2. Облік процесу виробництва.

### ***1. Загальні положення обліку процесу виробництва продукції, виконаних робіт, послуг.***

Процес виробництва являє собою сукупність операцій з виготовлення продукції, виконання робіт та надання послуг. Це зумовлює відповідні витрати підприємства - витрати сировини і матеріалів на виготовлення продукту, амортизації засобів праці зайнятих у виробництві, заробітної плати, нарахованої працівникам, та інші витрати, пов'язані з організацією та управлінням процесом виробництва.

Всі витрати, пов'язані з виробництвом, у сукупності складають виробничу собівартість виготовленої продукції.

*Витрати виробництва* — це виражені в грошовій формі поточні витрати матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів на виробництво продукції

Виходячи з цього завданням обліку процесу виробництва безпосередньо є:

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

### ***2. Облік процесу виробництва.***

Синтетичний облік процесу виробництва здійснюють на таких рахунках: 23 "Виробництво", 24 "Брак у виробництві", 25 "Напівфабрикати", 26 "Готова продукція", 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва", 15 "Капітальні інвестиції", 39 "Витрати майбутніх періодів", рахунки класу 9 "Витрати діяльності".

Аналітичний облік ведуть у розрізі синтетичних рахунків за конкретними видами продукції, виконаних робіт, наданих послуг та статтями витрат, перелік і склад яких встановлюється підприємством.

Для обліку виробничих витрат і визначення собівартості виготовленої продукції призначений активний рахунок 23 "Виробництво", основним завданням якого є накопичення виробничих витрат і визначення фактичної собівартості одиниці продукції. За дебетом рахунка 23 "Виробництво" відображаються всі витрати, пов'язані безпосередньо з випуском продукції, виконанням робіт та наданням послуг, а за кредитом відображаються суми фактичної собівартості завершеної виробництвом готової продукції.

Наприкінці місяця визначають фактичну собівартість товарного випуску готової продукції і суму списують на дебет рахунків 26 "Готова продукція".

Залишок (сальдо) за рахунком 23 "Виробництво" може бути лише дебетовим.

Відображення в обліку процесу виробництва схематично зображено на рис. 13.1.

Слід зауважити, що не всі витрати, які пов'язані із виробництвом продукції можна відразу віднести на собівартість конкретного виду продукції. Виходячи із цього, за цільовим призначенням виробничі витрати поділяються на основні і накладні (табл. 13.1).

Таблиця 13.1

*Види виробничих витрат*

| <i>Основні</i>   | <i>Накладні</i>  |
|--|--|
| це витрати, які безпосередньо пов'язані із виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг певного виду (сировина, заробітна плата виробничих працівників та ін.). | це витрати, які не можуть бути безпосередньо прямо віднесені на собівартість конкретного виду продукції. Прикладом таких витрат є витрати, пов'язані із обслуговуванням виробництва, які обліковуються по рахунку 91 "Загальновиробничі витрати". Розподіл накладних витрат та включення їх до собівартості конкретних виробів по дебету аналітичних рахунків рахунку 23 "Виробництво" та кредиту рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" здійснюється пропорційно заробітної плати або заробітної плати і вартості матеріалів, витрачених на виробництво певного виду продукції. |

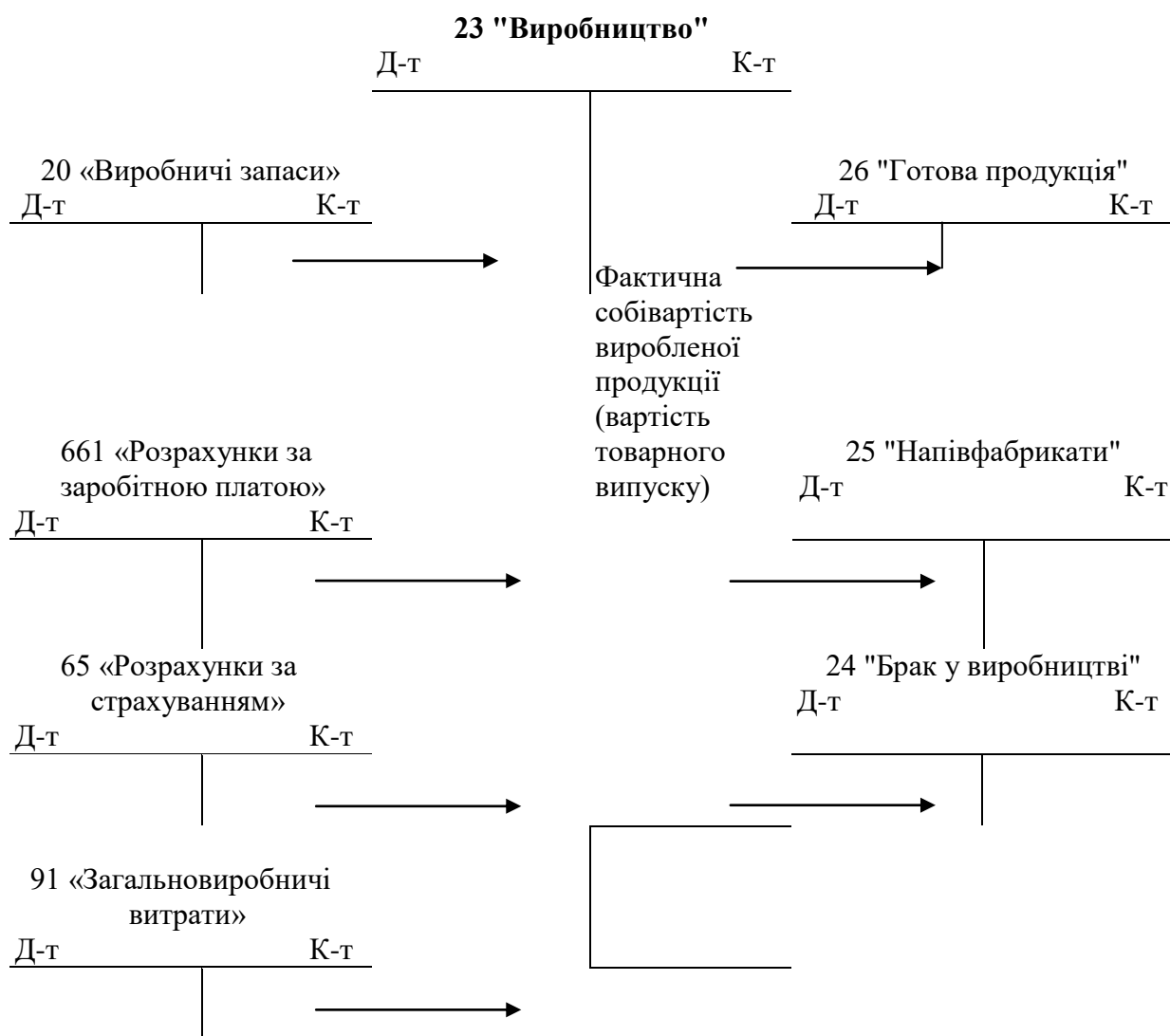


Рис. 13.1 – Облік процесу виробництва

***Питання для самоконтролю:***

1. Поясніть в чому полягає сутність процесу виробництва.
2. З чого складається процес виробництва та його задачі?
3. За якими ознаками групуються витрати на виробництво?
4. Надайте характеристику рахунків для обліку виробництва ?
5. Класифікація витрат виробництва.
6. Оцінка та облік виходу готової продукції з виробництва.
7. Що означає термін «історична» (фактична) собівартість ?
8. Обчислення собівартості готової продукції.
9. Порядок розрахунку ТЗВ у процесі виробництва

## **ТЕМА 14: ОБЛІК ПРОЦЕСУ РЕАЛІЗАЦІЇ ВИРОБНИЦТВА, ВИКОНАНИХ РОБІТ, ПОСЛУГ**

*Цільова спрямованість:* засвоїти основні етапи процесу реалізації виробництва та його задачі, розглянути облік процесу реалізації виробництва, виконаних робіт, послуг.

### **Питання для розгляду**

1. Процес реалізації виробництва, виконаних робіт, послуг, його задачі.
2. Облік процесу реалізації.

### **1. Процес реалізації виробництва, виконаних робіт, послуг, його задачі.**

Процес реалізації є завершальним етапом діяльності підприємства, тісно пов'язаний з кінцевими результатами діяльності підприємства — прибутком і його розподілом.

*Процес реалізації* — це сукупність операцій з продажу готової продукції споживачам

Основними завданнями обліку процесу реалізації є:

- визначення кількості та вартості відвантаженої продукції (за обліковими цінами);
- визначення заборгованості покупців перед підприємством за відвантаженою їм продукцією, виконані роботи та надані послуги згідно договорів (за цінами реалізації);
- дотримання строків поставок готової продукції, виконання робіт та надання послуг, а також термінів оплати зі сторони споживачів;
- облік витрат пов'язаних із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг, а також просування їх на споживчому ринку (втрати на маркетинг та рекламу);
- визначення фінансового результату (отримання прибутку або збитку) від реалізації продукції, виконаних робіт та наданих послуг підприємством як в цілому, так і у розрізі конкретних номенклатурних груп товарів та ін.

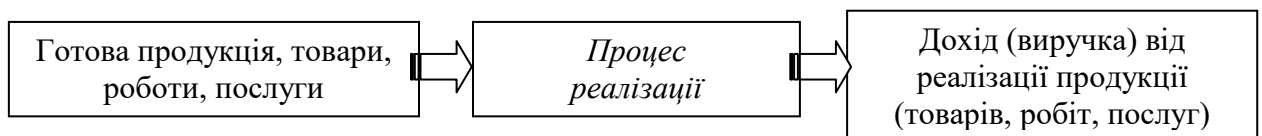


Рис. 14.1. –Схема процесу реалізації

Фактичний відпуск готової продукції покупцям зі складу або цеху оформляють на підставі доручення на право одержання цінностей, накладної, а за необхідності перевезення продукції - товарно-транспортної накладної.

**Розрахунковими документами є:** договір-угода, рахунки-фактури, платіжні вимоги, у них містяться дані про відвантаженою продукцію (найменування, кількість, ціна, вартість тощо).

Процес реалізації, пов'язаний, з одного боку, з відвантаженням виробником готової продукції та передачі її покупцеві, а з іншого — з одержанням грошових коштів та їх еквівалентів і їх зарахуванням на рахунки продавця.

Обсяг реалізованої продукції має дві оцінки: фактична собівартість реалізованої продукції і ціна реалізації (продажна вартість) товару. їх порівняння дає змогу визначити фінансовий результат реалізації: прибуток чи збиток.

Якщо ціна реалізації (продажна вартість) реалізованої продукції вища фактичної собівартості реалізованої продукції, операція прибуткова, якщо навпаки — збиткова.

### **2. Облік процесу реалізації.**

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

Загальну схему обліку процесу реалізації наведено на рис. 14.2.

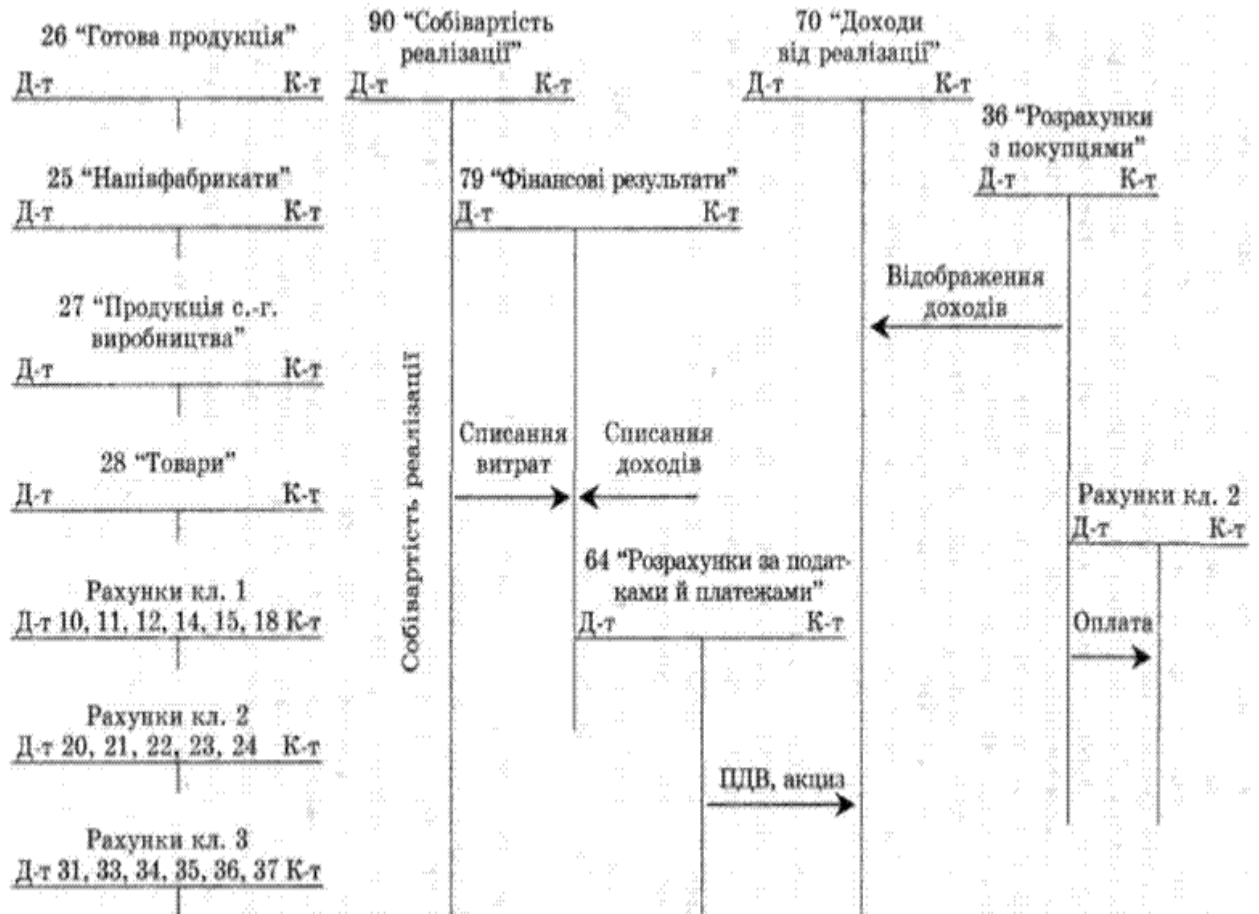


Рисунок 14.2. – Схема обліку процесу реалізації

На синтетичному рахунку 90 "Собівартість реалізації" узагальнюється інформація про фактичну собівартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт і наданих послуг. За дебетом цього рахунка відображають виробничу собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг, фактичну собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), за кредитом — списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 "Фінансові результати".

При відвантаженні готової продукції покупцеві та передачі виконаних робіт і наданих послуг замовнику дебетують рахунок 90 "Собівартість реалізації" і кредитують рахунки 26 "Готова продукція", 25 "Напівфабрикати", 28 "Товари" та ін.

Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не включають до складу виробничої собівартості готової та реалізованої продукції, а тому інформація про такі витрати узагальнюється на рахунках обліку витрат — 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності". Наприкінці

місяця сума дебетового обороту за рахунком 90 "Собівартість реалізації" списується з кредиту на дебет рахунка 79 "Фінансові результати".

На дебет рахунка 79 "Фінансові результати" також списують із кредиту відповідних рахунків адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

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

За кредитом рахунку 79 "Фінансові результати" відображають суму чистих доходів від реалізації продукції, а за дебетом — фактичну собівартість реалізованої продукції, товарів, робіт і послуг та адміністративні витрати, витрати на збут, інші витрати операційної діяльності.

Приклад. Підприємством було реалізовано готову продукцію покупцям у розмірі 120000 грн., в т.ч. ПДВ.

В обліку дана операція буде відображена наступним чином:

1). Відображено реалізацію готової продукції:

Дт 361 «Розрахунки з покупцями та замовниками»

Кт 701 «Дохід від реалізації готової продукції» - 120000

ПДВ:

Дт 701 «Дохід від реалізації готової продукції»

Кт 641 «Розрахунки за податками» - 20000

2). Списано реалізовану готову продукцію:

Дт 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»

Кт 26 «Готова продукція»

3). Списано на фінансовий результат собівартість реалізованої продукції:

Дт 79 «Фінансові результати»

Кт 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»

Процес реалізації тісно пов'язаний з витратами на запаковування продукції (товару); сортування, маркетинг, рекламу та інші витрати, які пов'язані безпосередньо з процесом реалізації продукції та відображаються на рахунку 93 «Витрати на збут».

Наприклад:

1). Відпущено матеріали на пакування готової продукції:

Дт 93 «Витрати на збут»

Кт 204 «Тара й тарні матеріали»

2). Відображено витрати на рекламу продукції:

Дт 93 «Витрати на збут»

Кт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»

3). Відображено заробітну плату робітників складу:

Дт 93 «Витрати на збут»

Кт 661 «Розрахунки за оплатою праці»



***Питання для самоконтролю:***

1. Що представляє собою облік процесу реалізації та його задачі ?
2. Основні етапи процесу реалізації виробництва.
3. Які рахунки використовуються для обліку витрат процесу реалізації ?
4. Готова продукція підприємства та її оцінка.
5. Документальне оформлення процесу реалізації виробництва, виконаних робіт, послуг.
6. Які витрати належать до витрат на збут і як вони відображаються в обліку?
7. Які витрати відображаються до адміністративних витрат і як вони відображаються ?

## **ТЕМА 15: ВИЗНАЧЕННЯ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ОСНОВНИХ ГОСПОДАРСЬКИХ ПРОЦЕСІВ**

*Цільова спрямованість:* розглянути види діяльності підприємства; засвоїти порядок визначення фінансового результату та порядок їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

### **Питання для розгляду**

1. Види діяльності підприємства.
2. Формування та облік фінансових результатів основних господарських процесів підприємства.

### **1. Види діяльності підприємства.**

Розрізняють три види підприємницької діяльності: виробничу, комерційну і фінансову (рис. 15.1).

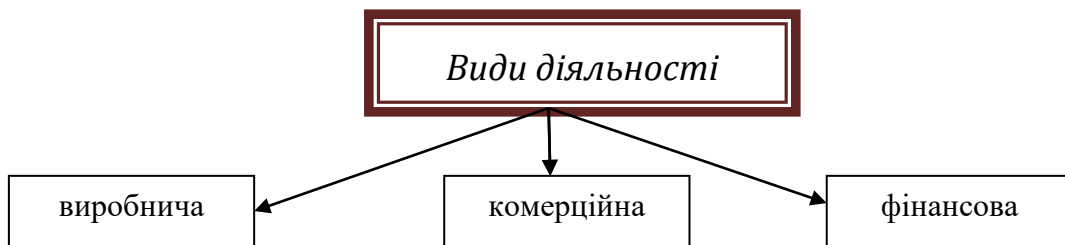


Рис. 15.1. – Види діяльності підприємства

Об'єктом діяльності в галузі виробництва є процес господарювання з виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг при кругообігу ресурсів: виробничі ресурси – виробництво – готова продукція (роботи, послуги) – товар – продаж – валовий дохід – фінансовий результат.

*Виробниче підприємництво* передбачає: визначення виду виробничої діяльності та номенклатури асортименту продукції (товарів, робіт, послуг), яку буде виробляти підприємець. Підприємство може існувати доти, доки має споживачів об'єктів своєї господарської діяльності; виявлення потреби у товарах, необхідних потенційному споживачеві (маркетингова діяльність); оформлення контракту між підприємцем і покупцем товару; здійснення самого виробництва товарів і послуг. Все необхідне для виробництва (засоби праці, сировина і матеріали, інформація) підприємець придбає самостійно. З огляду на це підприємець повинен вміти визначати основні виробничі операції, машини та устаткування, сировину, матеріали та комплектуючі вироби, виробничі та невиробничі приміщення, необхідні для здійснення господарської діяльності; залучення до своєї діяльності сторонніх організацій та осіб, якщо окремі роботи підприємець не здатний виконати своїми силами.

Фінансовий результат виробничого підприємництва характеризують прибуток і рентабельність виробництва продукції (відношення прибутку до затрат виробництва). Чим успішніше працює підприємство, тим вищі ці показники.

Суть *комерційної діяльності* становлять торгово-обмінні операції з купівлі-продажу (перепродажу) товарів при кругообігу ресурсів: ресурси для господарської діяльності – товар – продаж – валовий дохід – фінансовий результат.

Схема комерційного підприємництва аналогічна схемі виробничої підприємницької діяльності. Відмінність полягає у відсутності в комерційному підприємстві

виробництва по випуску продукції та необхідності в зв'язку з цим забезпечувати це підприємство сировиною. Комерційній підприємницькій діяльності передують аналіз ринку, на основі якого визначаються обсяг і ціна товару, що закупається, обсяг і ціна реалізації цього товару. Остання має бути вищою за купівельну ціну.

|  |  |  |
|--|--|--|
|  | <p><i>Комерційна діяльність передбачає:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>* добір кадрів, здатних виконувати операції придбання, транспортування, продажу товарів та інші торгово-посередницькі послуги;</li> <li>* придбання товарів для наступного їх продажу;</li> <li>* будівництво, оренду або придбання складських приміщень та торгових точок для зберігання та продажу товарів;</li> <li>* залучення сторонніх організацій для виконання посередницьких робіт;</li> <li>* фінансування підприємства для придбання товарів;</li> <li>* збирання необхідної інформації для визначення постачальників (продавців) і покупців;</li> <li>* продаж товарів покупцям.</li> </ul> |  |
|--|--|--|

Об'єктом *фінансової діяльності* є процес господарювання з купівлі-продажу грошей, валюти, цінних паперів та обслуговування розрахункових операцій при кругообігу ресурсів: ресурси для господарської діяльності – придбання фінансових ресурсів – продаж – валовий дохід – фінансовий результат.

Схема фінансової діяльності аналогічна комерційній. Підприємець виступає як продавець фінансового товару або дає його в борг за певну плату. Грошова виручка від продажу фінансового товару використовується для покриття витрат і отримання прибутку.

В залежності від джерел формування фінансових результатів підприємства його діяльність поділяється за наступними видами (рис. 2.1).



Рис. 15.2. Класифікація діяльності підприємства

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

До *надзвичайної діяльності* відносять такі операції або події, які відрізняються від звичайної діяльності, не відбуваються часто або регулярно та не передбачаються підприємцем. Це – стихійні лиха, пожежі, техногенні аварії, експропріація приватної власності державою тощо.

Одні й ті ж події можуть бути надзвичайними для одного підприємства і звичайними для іншого.

Звичайна діяльність, у свою чергу, поділяється на операційну та іншу (фінансову й інвестиційну).

*Операційна діяльність* – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, що не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

До основної діяльності відносять операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, послуг), які є визначальною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

Інша операційна діяльність включає реалізацію виробничих запасів, оперативну оренду активів тощо.

Підприємницька діяльність може здійснюватись лише за умови державної реєстрації суб'єктів господарювання.

Держава здійснює регулювання окремих видів підприємництва шляхом ліцензування та обмеження окремих видів підприємницької діяльності для певних організаційних форм господарювання.

## 2. Формування та облік фінансових результатів основних господарських процесів підприємства.

Фінансовий результат діяльності підприємства характеризується показником прибутку або збитку. Порівнюючи одержані доходи та понесені витрати визначають *фінансовий результат*: перевищення суми одержаних чистих доходів над валовими витратами показує прибуток, а перевищення валових витрат над чистими доходами показує збиток.

Отримання прибутку є основною метою будь-якої підприємницької діяльності. Підприємство може одержувати прибуток від основної діяльності, фінансових операцій, іншої звичайної діяльності та надзвичайних подій.

Основні нормативні документи, що регулюють порядок формування та відображення у звітності фінансових результатів діяльності підприємств наведено на рис. 18-19.6.

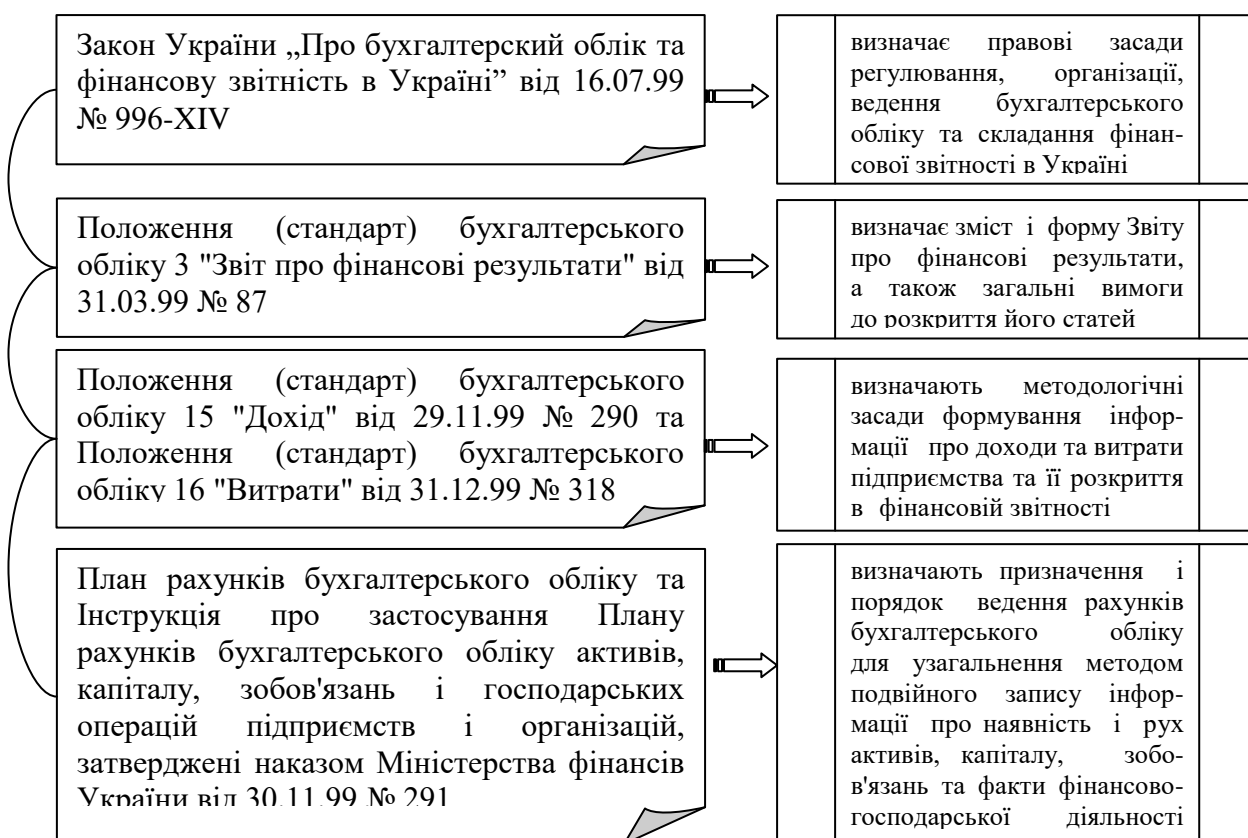


Рис. 15.3 - Основні нормативні документи, що регулюють порядок формування та відображення у звітності фінансових результатів діяльності підприємства

Фінансовим результатом господарської діяльності підприємства є збиток або прибуток. Порядок визначення фінансових результатів діяльності підприємства затверджений П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» (рис. 15.4).

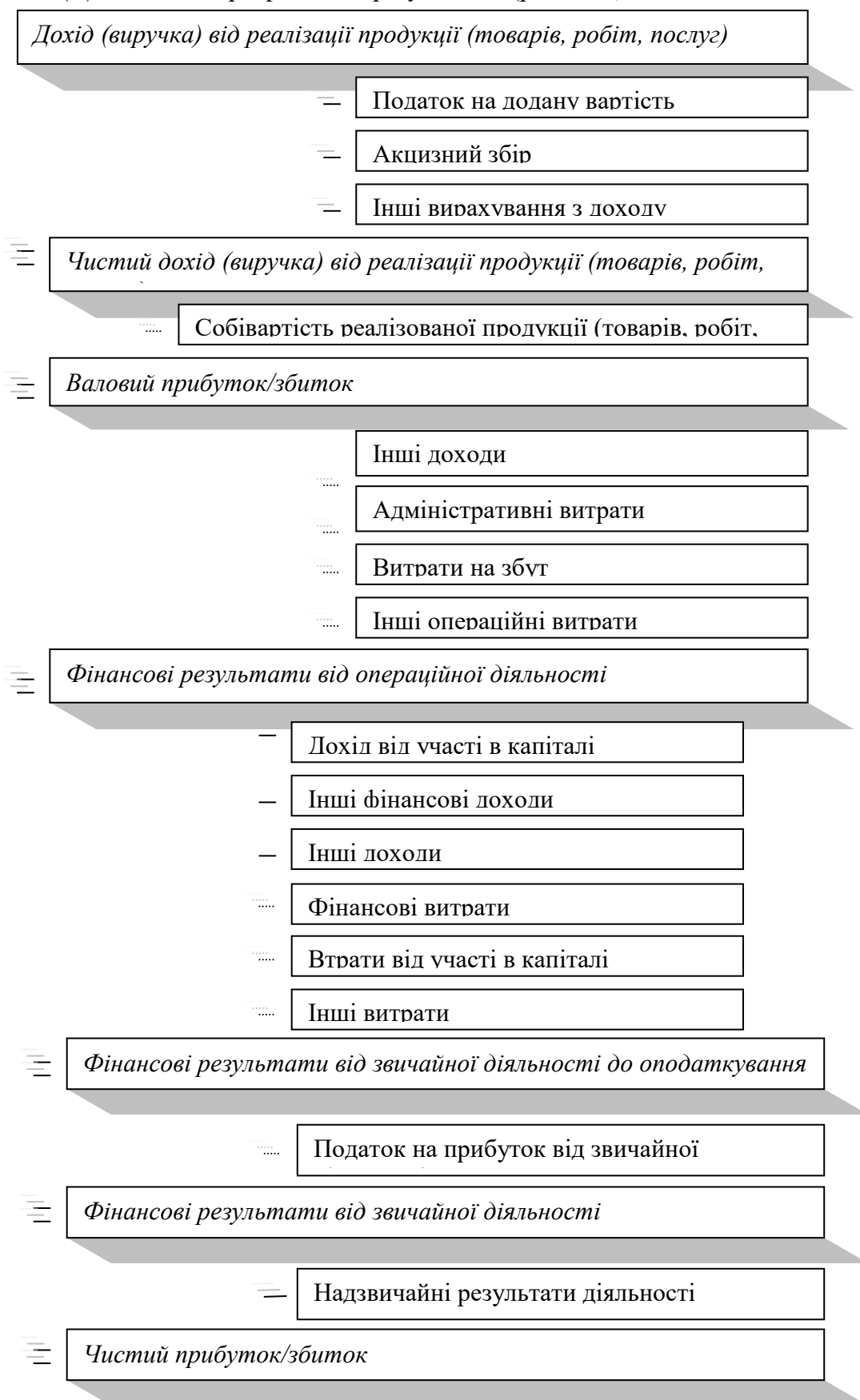


Рис. 15.4 - Порядок визначення фінансових результатів діяльності підприємства

Облік фінансових результатів ведеться за видами діяльності і видами операцій.  
Для узагальнення інформації про фінансові результати Планом рахунків передбачено рахунок 79 «Фінансові результати» (15.5) в розрізі субрахунків (таблиця 15.1):



Рис. 15.5 – Структура рахунку 79 «Фінансові результати»

Таблиця 15.1

Характеристика рахунку 79 «Фінансові результати» за субрахунками

| Код субрахунку | Назва                                | Характеристика  |
|----------------|--------------------------------------|---|
| 791            | Результат операційної діяльності     | Призначений для визначення фінансового результату підприємства від операційної діяльності. За кредитом субрахунку відображається в порядку закриття рахунків сума доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та послуг від іншої операційної діяльності, за дебетом – сума в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт, послуг; адміністративних витрат, витрат на збут; ін операційних витрат |
| 792            | Результат фінансових операцій        | Призначений для визначення результатів від фінансових операцій, де за кредитом відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі та ін фінансових доходів, за дебетом – списання фінансових витрат  |
| 793            | Результат іншої звичайної діяльності | Використовують для узагальнення інформації про прибуток (збиток) від іншої звичайної діяльності   |
| 794            | Результат надзвичайних подій         | Призначений для визначення прибутку (збитку) від надзвичайних подій. За кредитом субрахунку відображається списання доходів, за дебетом – списання витрат, що обліковуються на рахунку 99 «Надзвичайні витрати»   |

Сальдо рахунку 79 «Фінансові результати» при його закритті (у кінці звітного періоду) списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)». Це сальдо становить суму чистого прибутку (кредитове) або збитку (дебетове). Визначена сума повинна дорівнювати сумі чистого прибутку (збитку), яка розрахована у фінансовій звітності форми 2 «Звіт про фінансові результати» за квартал, півріччя, 9 місяців, рік.

***Питання для самоконтролю:***

1. Що є фінансовим результатом діяльності будь-якого підприємства ?
2. Яким чином визначається фінансовий результат підприємства ?
3. В чому полягає завдання бухгалтерського обліку фінансових результатів ?
4. Наведіть загальне значення прибутку підприємства.
5. Які рахунки використовують для обліку фінансових результатів ?
6. Надайте характеристику рахунків для обліку фінансових результатів.
7. Навести класифікацію доходів та втрат від здійснення господарської діяльності

## **ТЕМА 16: ОСНОВИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**

*Цільова спрямованість:* визначити поняття та мету фінансової звітності; склад, форми та порядок її подання; розглянути побудову та порядок складання форм фінансової звітності.

### **Питання для розгляду**

1. Значення фінансової звітності та її використання в діяльності підприємства.
2. Форми фінансової звітності.

### **1. Значення фінансової звітності та її використання в діяльності підприємства.**

Управління підприємством потребує періодичного узагальнення і подання інформації про його діяльність у формі звітності.

Складання фінансової звітності як і ведення бухгалтерського обліку регламентується Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність», а також П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

*Фінансова звітність* – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період

З матеріальної точки зору фінансова звітність складається з бухгалтерських форм встановленого законодавством зразка.

У не матеріальному вигляді фінансова звітність представляє собою систему взаємопов'язаних між собою економічних показників, що відображають умови і результати виробничої та фінансово-господарської діяльності підприємства, їх фінансовий стан за звітний період.

*Метою* складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства та зміни у власному капіталі підприємства, яка необхідна для прийняття рішень щодо:

- придбання, продажу та володіння цінними паперами;
- участі в капіталі підприємства;
- оцінки якості управління;
- оцінки здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання;
- забезпеченості зобов'язань підприємства;
- визначення суми дивідендів;
- регулювання діяльності підприємства ;
- інших рішень.

Користувачами фінансової звітності є наявні та потенційні інвестори, працівники, постачальники та інші торгові кредитори, замовники, уряд та урядові установи, громадськість, інші фізичні та юридичні особи, які потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень (рис. 16.1).

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік, тобто період з 1 січня по 31 грудня. Проміжна звітність складається щоквартально наростаючим підсумком з початку звітного року.

Для новоствореного підприємства перший звітний період може бути менший ніж 12 місяців, але не більше 15 місяців. Тобто першим звітним роком є період до 31 грудня з дати набуття прав юридичної особи, а для тих, що набули цього права після 1 жовтня —



по 31 грудня наступного року. Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку звітного року до моменту ліквідації підприємства.

Тривалість звітного періоду узагальнено в таблиці 16.1.

Таблиця 16.1

| <b>Тривалість звітного періоду підприємства</b> |  |
|---|--|
| <i>Показники</i>                                | П(С)БО 1                               |
| Звітний період:<br>- діючого підприємства       | Календарний рік (12 міс.)              |
| - новоствореного підприємства                   | Не більше 15 міс. з дати створення     |
| - підприємства, яке припиняє діяльність         | З початку року до моменту ліквідації   |
| Дата балансу                                    | Кінець останнього дня звітного періоду |

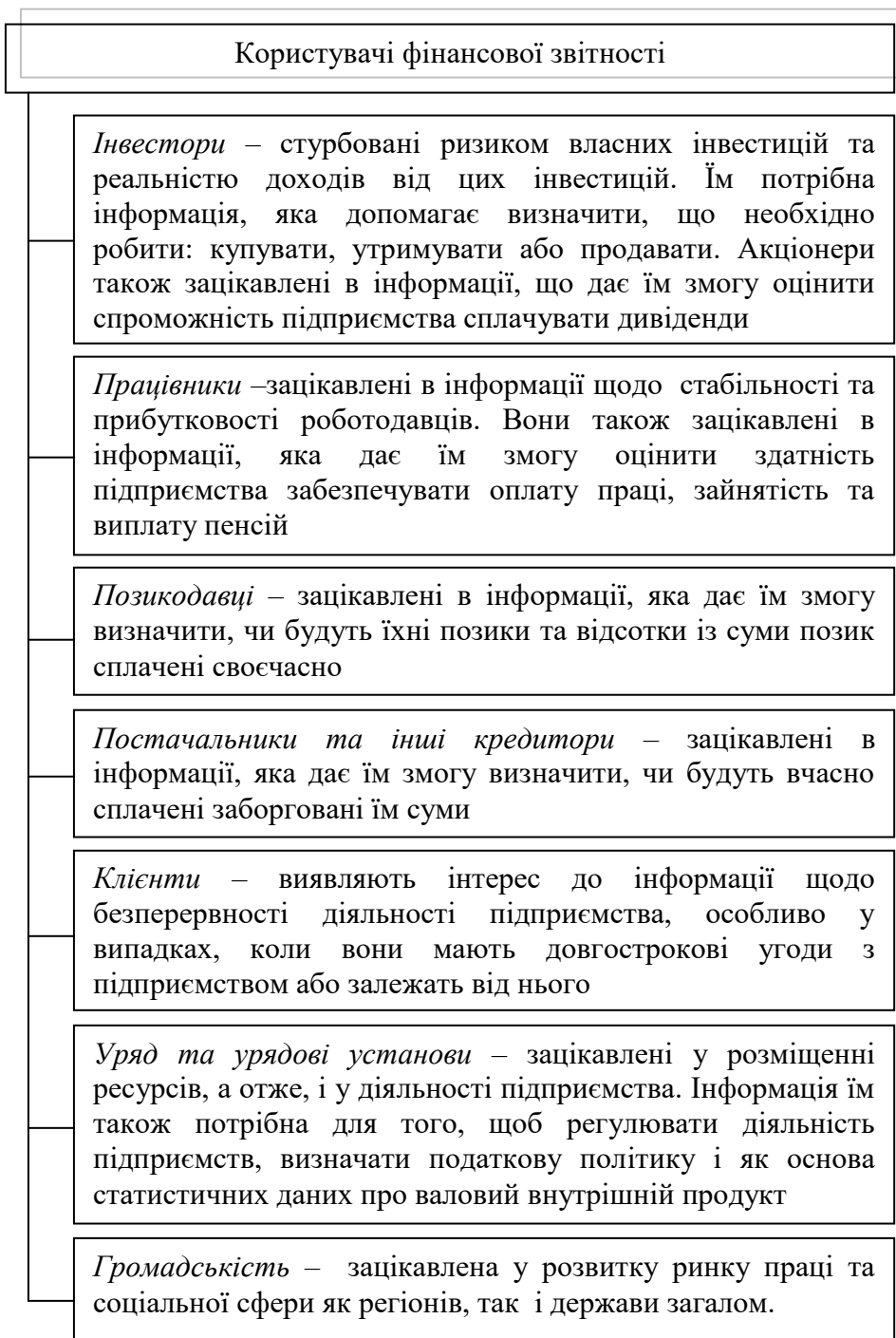


Рис. 16.1 – Групи користувачів фінансової звітності

Фінансову звітність зобов'язані складати підприємства, об'єднання і організації, що перебувають на господарському розрахунку, мають самостійний баланс і є юридичними особами, ураховуючи створені на території України спільні підприємства за участю українських та чужоземних юридичних осіб і громадян, а також організації, що не перебувають на господарському розрахунку, але одержують доходи від господарської або іншої комерційної діяльності за єдиними формами.

Інформація, наведена в фінансовій звітності, базується виключно на даних бухгалтерського обліку та повинна бути тотожною даним аналітичного та синтетичного обліку.

Крім того, формування фінансової звітності підприємств має здійснюватися відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку та відповідати певним вимогам (рис. 16.2).



Рис. 16.2 – Вимоги до фінансової звітності

Зіставність фінансової інформації, наданої як одним підприємством за різні звітні періоди, так і різними підприємствами, передбачається забезпечити шляхом застосування єдиних вимог та принципів щодо підготовки фінансової звітності та розкриття її статей.

Такими загальноприйнятими принципами є:

- принцип автономності підприємства;
- принцип безперервності діяльності;
- принцип періодичності;
- принцип історичної (фактичної) собівартості;
- принцип нарахування та відповідності доходів і витрат;
- принцип повного висвітлення;

- принцип послідовності;
- принцип обачності;
- принцип превалювання сутності над формою;
- принцип єдиного грошового вимірника (рис. 16.3).

| Принципи                                      | Зміст   |
|---|---|
| Автономності підприємства                     | Кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників. Тому особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатись у фінансовій звітності підприємства  |
| Безперервності діяльності                     | Передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі  |
| Періодичності                                 | Припускає розподіл діяльності підприємства за певними періодами часу з метою складання фінансової звітності   |
| Історичної (фактичної) собівартості           | Визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання   |
| Нарахування та відповідності доходів і витрат | Для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які було здійснено для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності в момент їх виникнення незалежно від часу надходження і сплати грошей |
| Повного висвітлення                           | Фінансова звітність має містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі   |
| Послідовності                                 | Постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики має бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності   |
| Обачності                                     | Методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, мають запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства  |
| Превалювання змісту над формою                | Операції мають обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми   |
| Єдиного грошового вимірника                   | Вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства в його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці  |

Рис. 16.3 - Принципи фінансової звітності

З метою упорядкування та спрощення складання звітності її класифікують за певними ознаками: змістом та джерелами формування, терміном подання, ступенем узагальнення, обсягом, періодичністю подання, охопленням видів діяльності, змістом звітних даних та їх застосуванням, характером спрямування і використання, способом складання, способом подання, роллю в управлінні (рис.16.4).

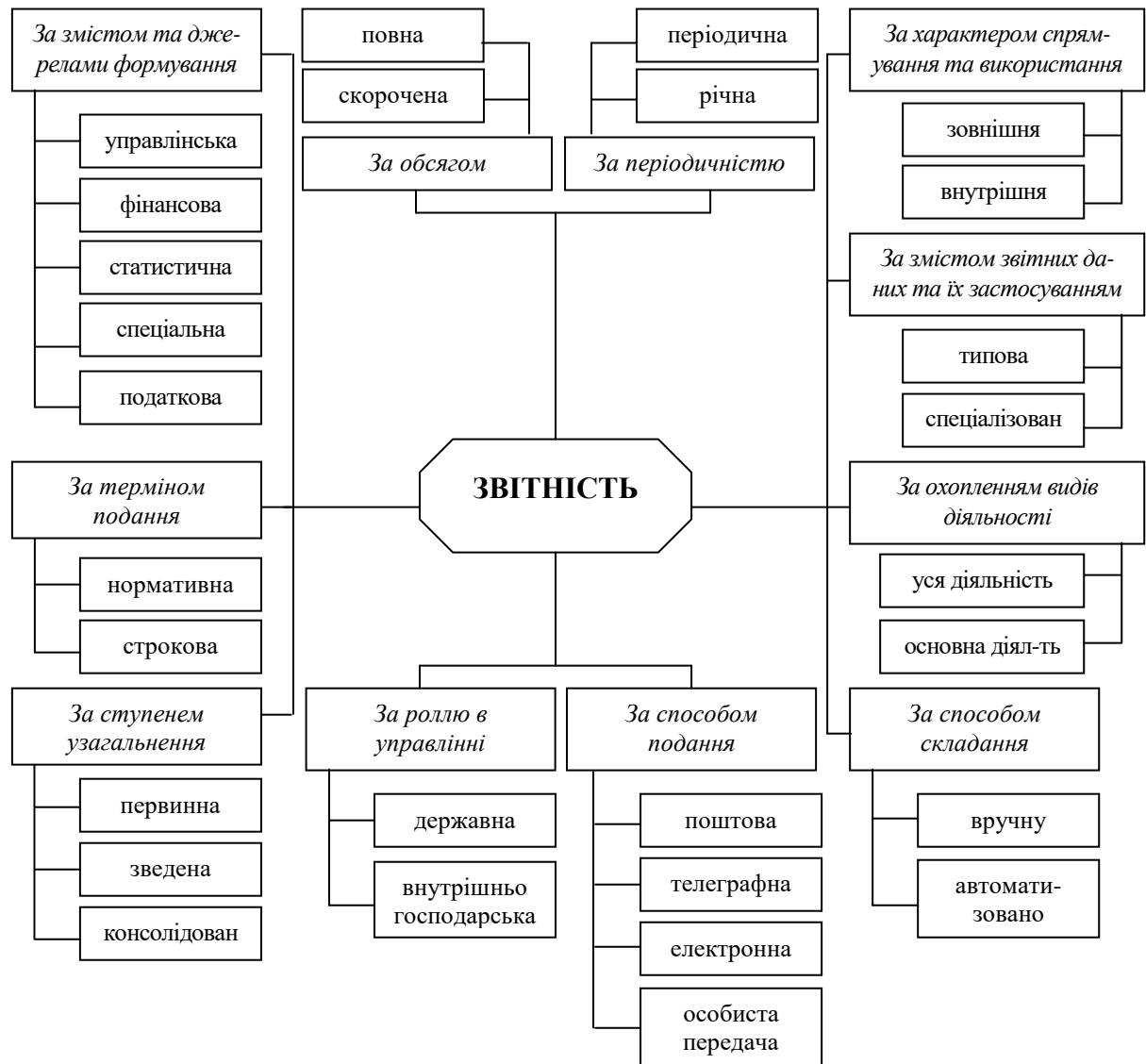


Рис. 16.4 - Класифікація звітності

За змістом і джерелами формування розрізняють статистичну, фінансову, податкову, спеціальну, внутрішньогосподарську (управлінську) звітність.

Статистична звітність містить інформацію, що є необхідною для статистичного вивчення господарської діяльності підприємств та побудови макроекономічних показників.

Фінансова звітність містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Податкова звітність містить інформацію про валові доходи та валові витрати, фінансові результати та розрахунок сум податків, що підлягають сплаті до бюджету, а також надмірно сплачених сум, що підлягають відшкодуванню.

Спеціальна звітність подається з питань розрахунків і використання коштів фонду соціального страхування, пенсійного фонду, фонду зайнятості тощо.

Управлінська звітність відображає необхідну інформацію для прийняття рішень на рівні структурних підрозділів і розробляється підприємством самостійно.

*За термінами подання* розрізняють нормативну і строкову звітність. Нормативна подається на певну дату, строкова — у термін до 25 днів після закінчення звітного періоду.

*За ступенем узагальнення* звітність поділяють на первинну, що подається підприємствами; зведену, що узагальнює дані первинної звітності у межах міністерств і відомств; консолідовану, яка відображає фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці..

*За обсягами відображених результатів діяльності* розрізняють повну і скорочену звітність.

*За періодом часу*, за який характеризується діяльність підприємства, тобто за періодичністю подання розрізняють річну і періодичну (щоквартальну, щомісячну) звітність.

*За роллю в управлінні* розрізняють державну та внутрішньогосподарську звітність.

*З погляду охоплення видів діяльності* звітність може відображати усі види діяльності, якою займається підприємство, або обмежуватися лише основним із них.

*За змістом звітних даних та їх застосуванням* звітність є типовою і спеціалізованою. Типові форми звітності застосовують для відображення облікових даних однакового змісту, спеціалізовані містять показники за специфічними видами діяльності.

*За характером спрямування* розрізняють внутрішню звітність, призначену для внутрішнього управління підприємством, і зовнішню, яка виходить за межі підприємства і подається органам виконавчої влади, іншим користувачам.

*За способом складання* розрізняють звітність складену вручну, або автоматизовану, тобто зі застосуванням комп'ютерної техніки.

*Звітність за способом подання* користувачам поділяють на подану поштою, телеграфом, електронною поштою або подану особисто.

Звітність формується в три етапи:

1. Первинний облік (здійснюється на першій стадії облікового процесу через документування та оцінку господарських явищ і процесів);

2. Поточний облік (проводиться облікова реєстрація господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку і в облікових регістрах);

3. Підсумковий облік (здійснюється узагальнення даних поточного обліку в фінансовій звітності).

Складання звітів — завершальний етап облікового процесу, проте до початку складання звітів проводиться значна підготовча робота.

Процес підготовки до складання та безпосереднього складання фінансової звітності може бути поділений на кілька етапів (рис. 16.5).

Датою подання фінансової звітності вважається день її фактичної передачі за належністю, а у разі надсилання поштою — дата одержання адресатом, зазначена на штампелі підприємства зв'язку, що обслуговує адресата. У разі, якщо дата подання звітності припадає на неробочий день, термін подання переноситься на перший після вихідного робочий день.

Відповідно до статті 14 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» фінансова звітність підприємства не становить комерційної таємниці, крім випадків, передбачених законодавством.

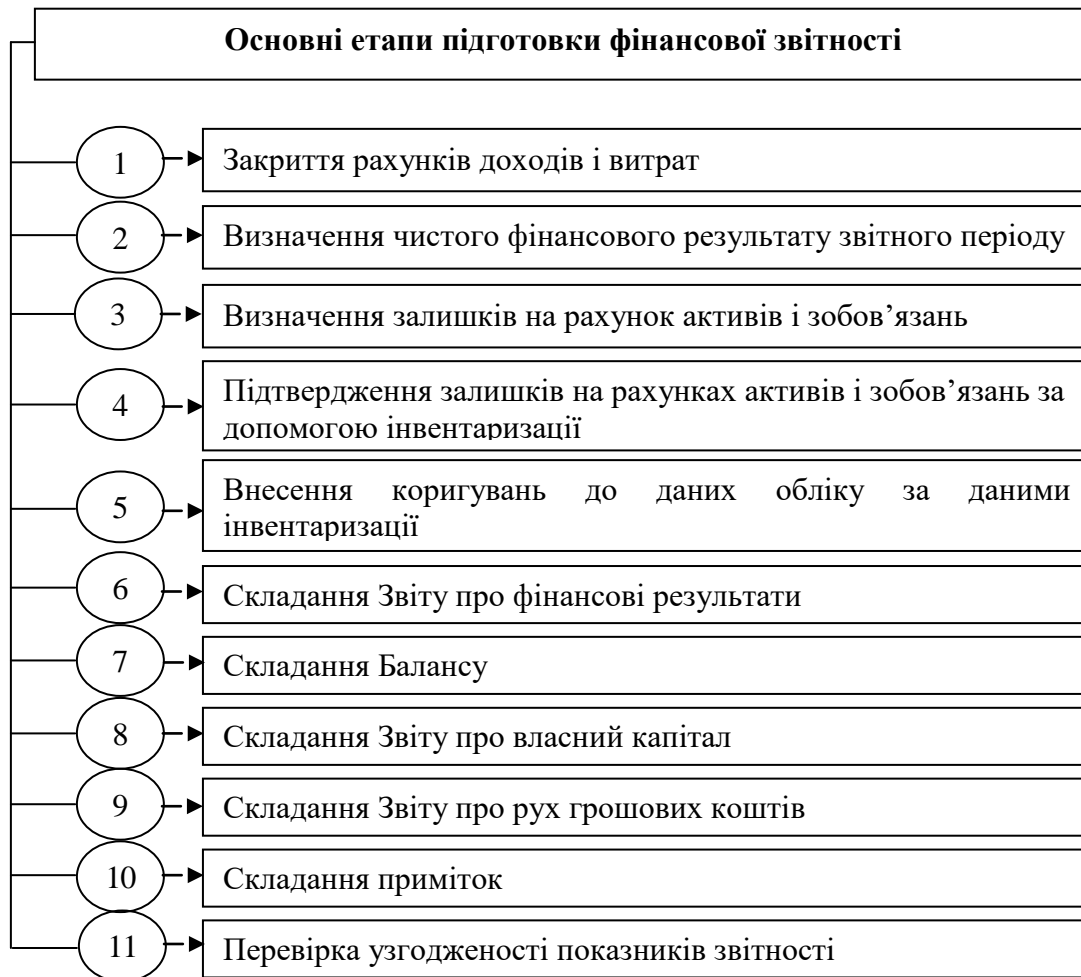


Рис. 16.5 - Основні етапи підготовки фінансової звітності

## 2. *Форми фінансової звітності.*

За терміном подання фінансову звітність поділяють на періодичну (поточну) та річну (рис. 16.6).

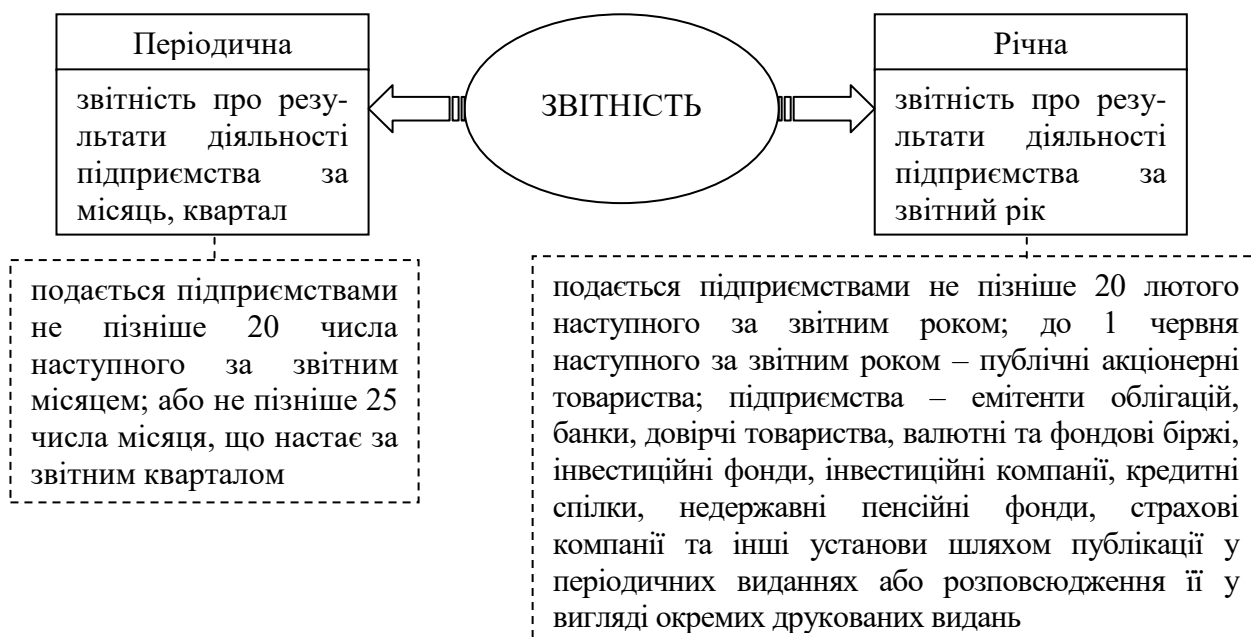


Рис. 16.6 – Види фінансової звітності

До складу квартальної та річної фінансової звітності підприємств України (крім бюджетних організацій, представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності та суб'єктів малого підприємництва) належать наступні форми (рис. 16.7):

- Баланс (Додаток А);
- Звіт про фінансові результати (Додаток Г);
- Звіт про рух грошових коштів (Додаток Д);
- Звіт про власний капітал (Додаток Ж);
- Примітки до фінансових звітів.

Квартальна та річна фінансова звітність подається:

- органам, до сфери управління яких вони належать;
- трудовим колективам на їх вимогу;
- власникам (засновникам) відповідно до установчих документів;
- органам державної статистики;
- органам Державного казначейства або місцевим фінансовим органам (щодо використання бюджетних асигнувань);
- Державному реєстратору за місцезнаходженням реєстраційної палати;
- іншим органам та користувачам згідно із законодавством.

Форми фінансової звітності і порядок їх заповнення встановлюються Міністерством фінансів України за погодженням з Державним комітетом статистики України.

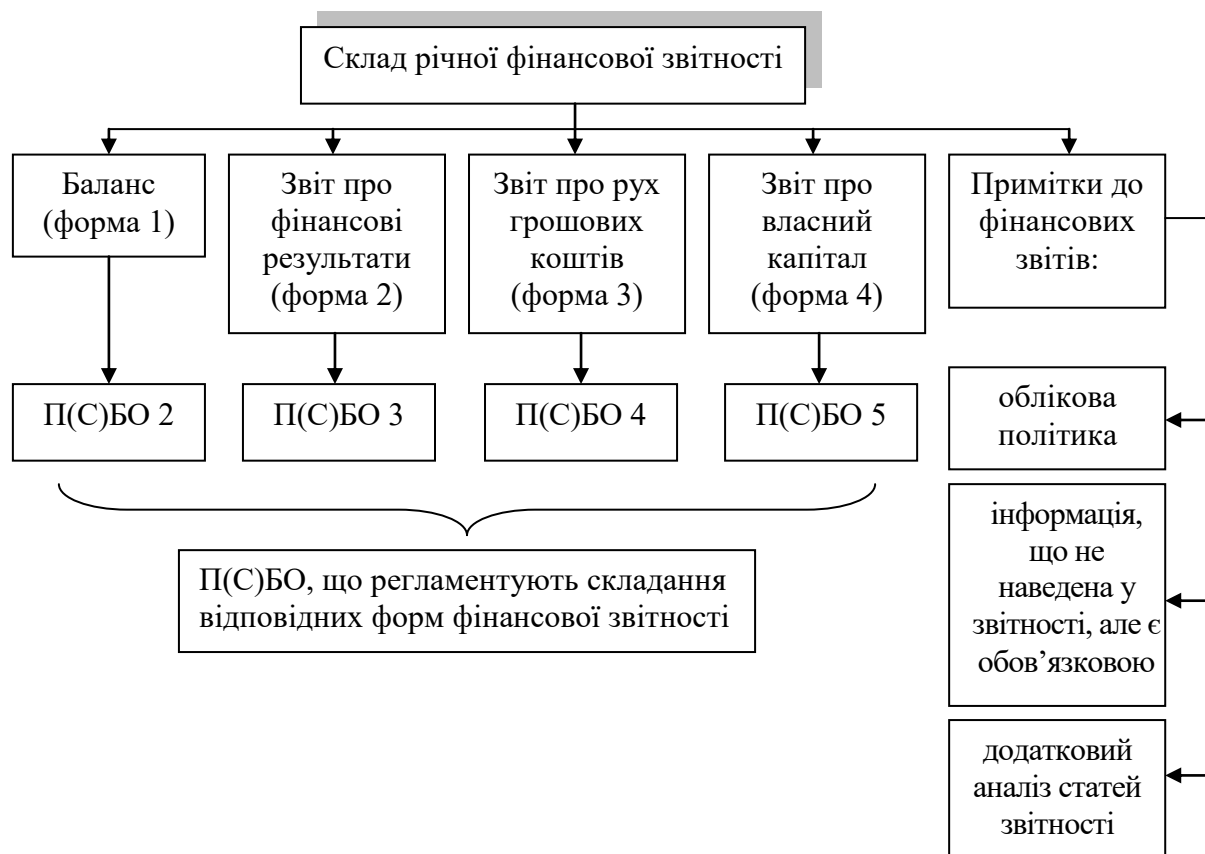


Рис. 16.7 – Склад фінансової звітності

Крім обов'язкових форм, до складу квартальної і річної фінансової звітності належать інші форми звітності:

- декларація про прибуток підприємства;
- декларація з ПДВ;

- розрахункові відомості про нарахування і перерахування зборів на обов'язкове соціальне страхування до пенсійного фонду (єдиний соціальний внесок);

- розрахунок комунального податку;
- розрахунок податку з реклами;
- розрахунок платежів до бюджету готельного збору;
- звіт про суми отримання пільг щодо оподаткування та інші форми

Фінансова звітність включає в себе відомості про:

- наявність і стан господарських засобів та їх джерел виникнення (Баланс);
- про доходи, витрати, фінансові результати діяльності підприємства;
- грошові потоки підприємства;
- зміни в складі та структурі власного капіталу.

Складається фінансова звітність на основі даних бухгалтерського обліку, за достовірність якого несуть відповідальність керівник і головний бухгалтер підприємства. Ця обставина зумовлює засвідчення даних фінансової звітності підписами керівника і головного бухгалтера.

Перед складанням річної фінансової звітності підприємства зобов'язанні проводити певну підготовчу роботу, а саме:

- звірення підсумків аналітичного та синтетичного обліку;
- інвентаризацію майна і фінансових зобов'язань підприємства;
- виправлення в бухгалтерському обліку помилок, виявлених у ході підготовки до звіту;

- закриття рахунків з обліку доходів і витрат;

- розрахунок і нарахування податків до бюджету;

- забезпечення зіставлення звітних даних з показниками за відповідний період минулого року.

Після здійснення зазначених процедур складається фінансова звітність, порядок заповнення якої буде розглянута нижче.

*Баланс.*

Зміст, форма та загальні вимоги до розкриття статей Балансу визначаються ПСБО 2 «Баланс» (рис. 16.8).

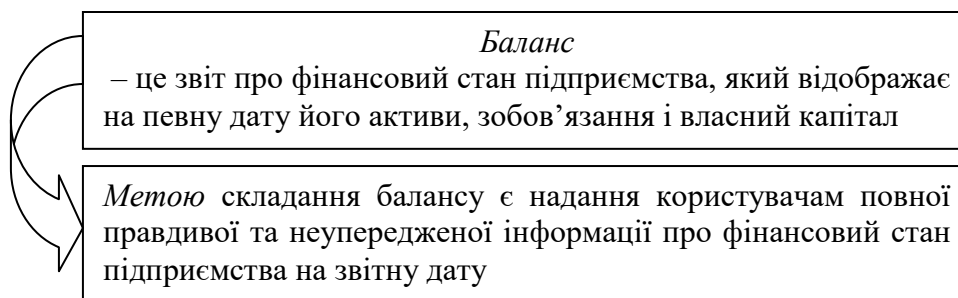


Рис. 16.8 – Мета складання балансу

Баланс складається станом на кінець останнього дня звітного періоду та подається у складі річної та проміжної (квартальної) звітності (Додаток А).

У Балансі підприємства відображаються активи, зобов'язання та власний капітал підприємства за умови відповідності всім критеріям визнання (рис. 16.9).

Заповнюється Баланс виходячи з залишків на рахунках 1-6 класів Плану рахунків. Дані на початок року переносять у графу 3 Балансу з попереднього річного звіту; на кінець звітного періоду – дані за звітний період.



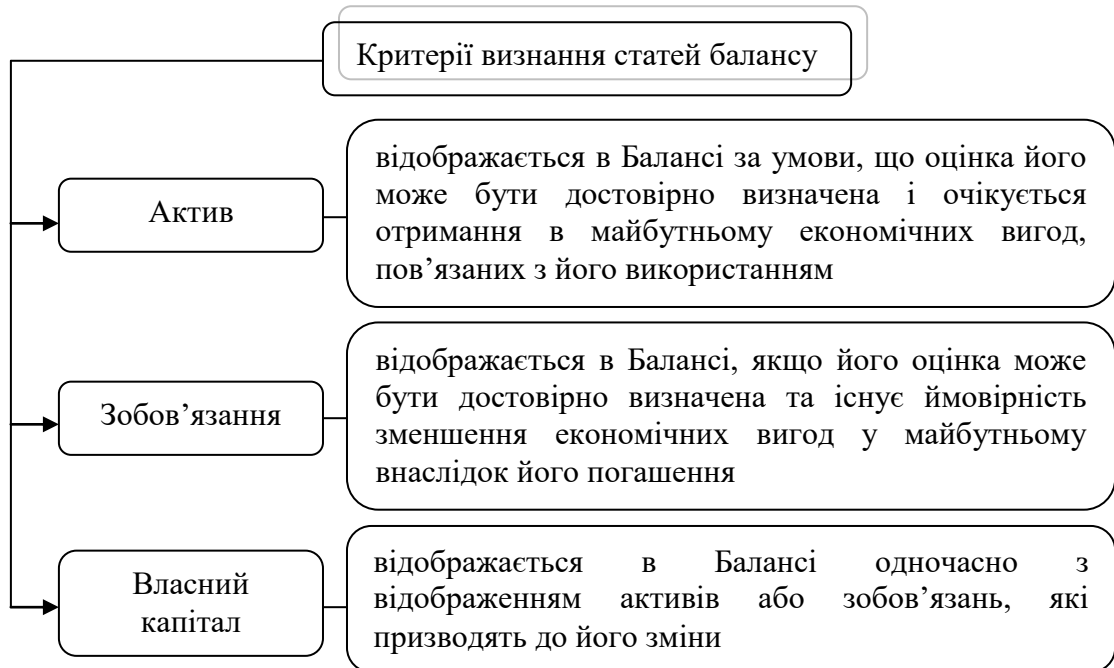


Рис. 16.9 – Критерії визнання статей балансу

*Звіт про фінансові результати.*

Зміст та форма Звіту про фінансові результати, а також загальні вимоги до розкриття його статей визначаються:

- П(С)БО 16 «Витрати»;
- П(С)БО 17 «Податок на прибуток»;
- П(С)БО 24 «Прибуток на акцію»;
- П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати».

Зокрема, в останньому наводиться значення даного Звіту та його мета (рис. 16.10).

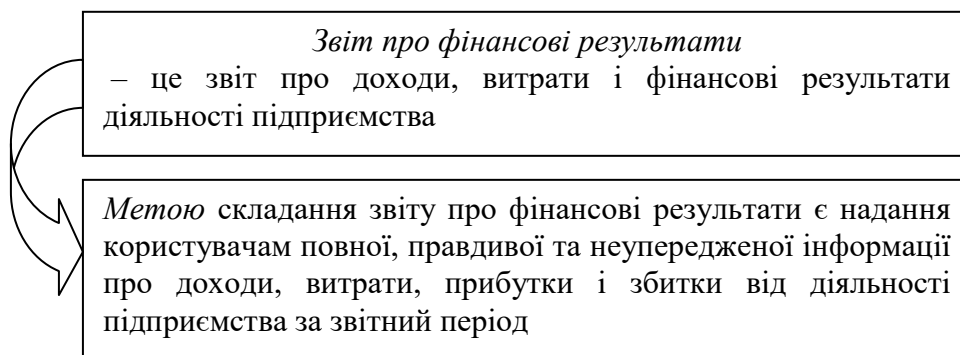


Рис. 16.10 – Мета складання Звіту про фінансові результати

Цей Звіт складається наростаючим підсумком з початку звітного року та подається у складі річної та квартальної звітності.

Звіт про фінансові результати складається з трьох розділів, структура якого наведена на рис. 16. 11.

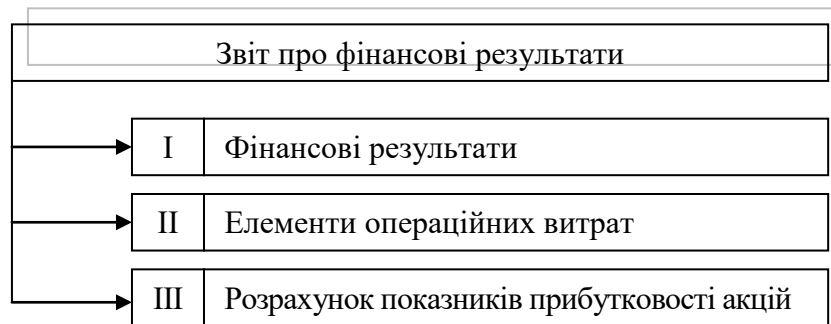


Рис. 16.12 – Структура Звіту про фінансові результати

У I розділі наводиться інформація про доходи (витрати) та прибутки (збитки) підприємства у розрізі різних видів діяльності, що надає змогу користувачам фінансової звітності здійснювати оцінку як результатів основної діяльності підприємства, так і результатів іншої діяльності, що не відбувається на постійній основі.

Крім того, інформація наведена в I розділі надає змогу користувачам оцінити величину отриманого чистого прибутку (збитку), що підлягає розподілу між акціонерами у вигляді дивідендів. Крім того, дані цього розділу використовуються для розрахунку різних коефіцієнтів з метою здійснення аналізу господарської діяльності підприємства.

Складається цей розділ виходячи з даних за рахунками класу 7 та з Плану рахунків

У II розділі наводиться інформація щодо відповідних елементів операційних витрат (на виробництво і збут, управління та інші операційні витрати), які зазнало підприємство у процесі своєї діяльності протягом звітного періоду, за вирахуванням внутрішнього обороту, тобто за вирахуванням тих витрат, які становлять собівартість продукції (робіт, послуг), виробленої і спожитої підприємством. Така інформація є корисною для проведення аналізу структури витрат за економічно однорідними елементами.

Цей розділ складається з використанням інформації накопиченої на рахунках класу 8, або шляхом аналізу кредитових оборотів рахунків запасів, зносу необоротних активів, забезпечень, кредиторської заборгованості тощо.

Третій розділ є обов'язковим для заповнення для публічних акціонерних товариств (ПАТ), акції яких можуть поширюватися через відкриту підписку і купівлю-продаж на біржах. Приватні акціонерні товариства (ПрАТ) також можуть заповнювати цей розділ із застосуванням П(С)БО 24 «Прибуток на акцію».

Прибутковість акцій визначається шляхом розрахунку чистого прибутку (збитку), що припадає на одну просту акцію, і обчислюється за допомогою ділення чистого прибутку (збитку) періоду, які належать власникам простих акцій, на середньорічну кількість простих акцій, що знаходяться в обігу протягом цього періоду.

### *Звіт про рух грошових коштів.*

Зміст і форма звіту про рух грошових коштів, а також загальні вимоги до розкриття його статей визначаються П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів» (16.13).

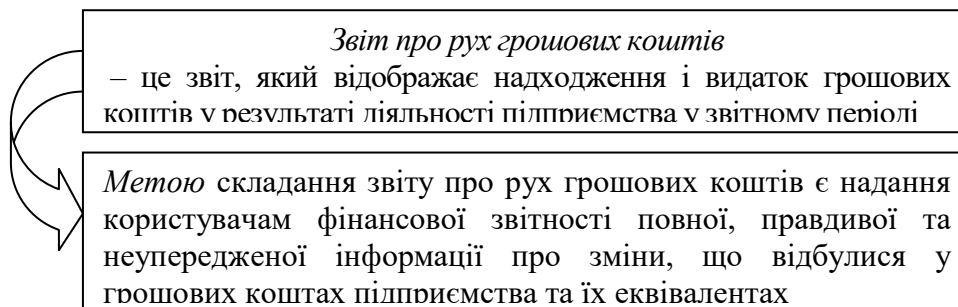


Рис. 16.13 – Мета складання Звіту про рух грошових коштів

Звіт містить дані про рух грошових коштів в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Окремо зазначають надходження і видаток коштів стосовно різних видів діяльності. Негрошові операції (отримання активів від фінансової оренди, бартерні операції, придбання активів через емісію акцій тощо) не включаються до Звіту про рух грошових коштів.

Звіт про рух грошових коштів складається в декілька етапів, які наведені на рис. 16.14.

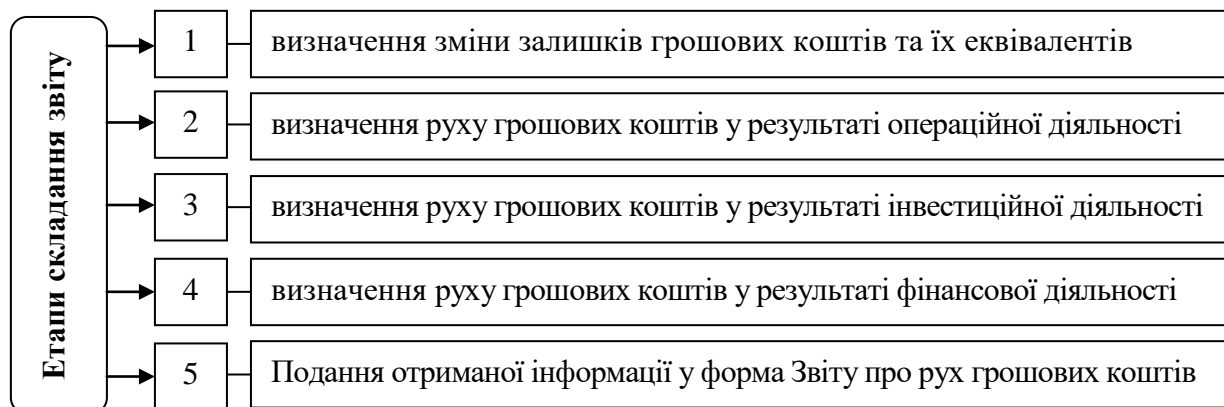


Рис. 16.14 – Послідовність складання Звіту про рух грошових коштів

Звіт про рух грошових коштів складається за формою, наведеною в Додатку.

*Звіт про власний капітал.*

Зміст та порядок складання звіту про власний капітал наведено в П(С)БО №5 «Звіт про власний капітал» (16.15).

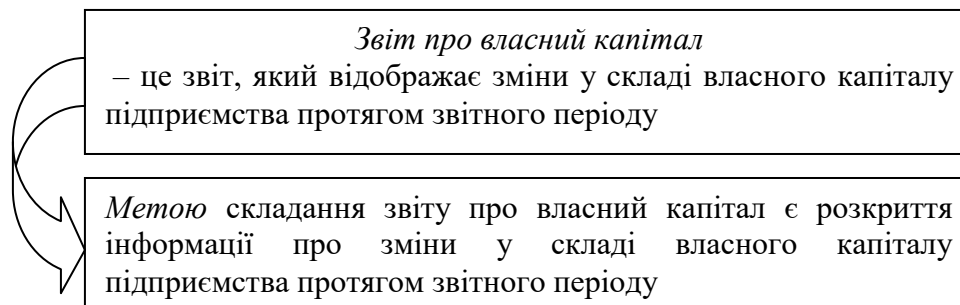


Рис. 16.15 – Мета складання Звіту про власний капітал

Звіт про власний капітал складається по закінченні року на підставі бухгалтерського обліку.

Структура звіту має вигляд шахової таблиці в розрізі статей розділу I Пасиву балансу та причин змін власного капіталу.

Умовно Звіт можливо розділити на дві частини. В першій наведені коригування, пов'язані із зміною облікової політики підприємства, виправленням помилок та іншими змінами, які впливають на капітал підприємства. В другій частині наведені чинники які теж приводять до змін капіталу: дооцінка та уцінка необоротних активів; розподіл прибутку -дивіденди, збільшення статутного капіталу, відрахування до резервного капіталу, безкоштовне отримання активів.

Крім того, в Звіті наведені статі: викуп акцій (частина), перепродаж викуплених акцій, анулювання викуплених акцій, вилучення в капіталі, зменшення номінальної вартості збитків. На підприємствах залізниці які відносяться до державної власності ці статті не заповнюються. Звіт має певний взаємозв'язок із даними інших форм річної звітності – балансом, Звітом про фінансові результати. (розділ II).

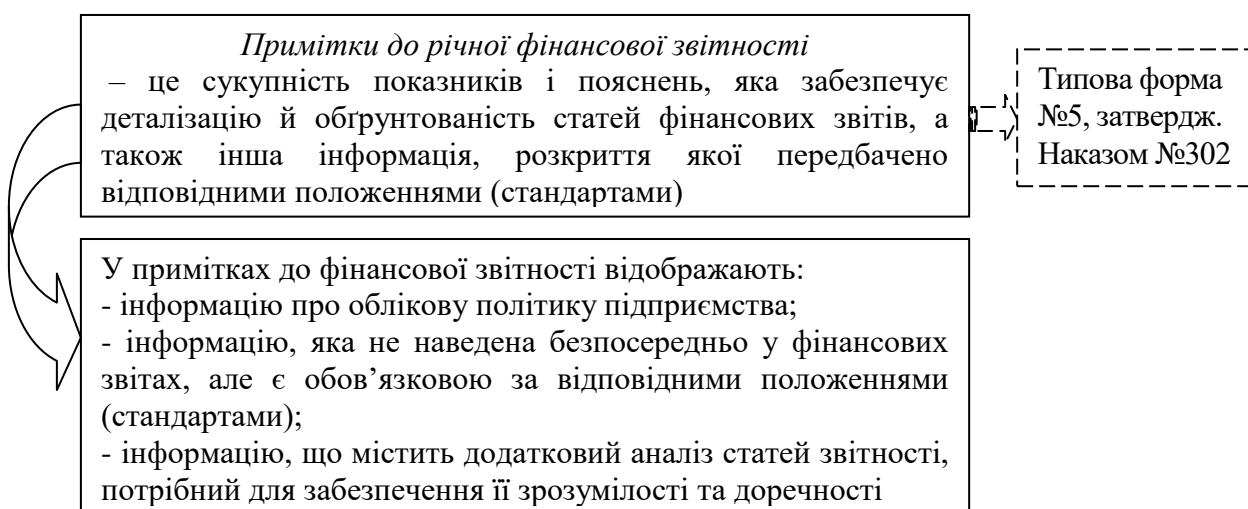
Для складання Звіту необхідно знати – вплив яких чинників приводять до зміни власного капіталу (таблиця 16.2).

Таблиця 16.2

**Чинники змін за статтями власного капіталу**

| Зміни в статутному капіталі  |  |
|--|--|
| Збільшення (+)   | Зменшення (-)  |
| За рахунок перерозподілу прибутку в статутний капітал                    | За рахунок ліквідації активів які були внесені до статутного капіталу                        |
| Зміни іншого додаткового капіталу  |  |
| Збільшення (+)   | Зменшення (-)  |
| Дооцінка необоротних активів;<br>Безкоштовне отримання активів.<br>Інші  | Уцінка необоротних активів (якщо вона не перевищує суми попередньої дооцінки цих же активів) |
| Нерозподілений прибуток корегування залишків на початок звітного періоду |  |
| Збільшення (+)   | Зменшення (-)  |
| - зміни в обліковій політиці<br>- виправлення помилок<br>- інші зміни    | - зміни в обліковій політиці<br>- виправлення помилок<br>- інші зміни                        |
| Зміни за звітний період  |  |
| Збільшення (+)   | Зменшення (-)  |
| Чистий прибуток звітного періоду   | Чистий прибуток звітного періоду   |

*Примітки до річної фінансової звітності.*



Обов'язково необхідно розкривати в Примітках до фінансової звітності наступну інформацію (табл. 16.3).

**Інформація, яка обов'язково розкривається в примітках до фінансової звітності**

| № п/п  | Документ, який регламентує розкриття інформації            | Норми документу   | Що необхідно розкрити   | В якій формі необхідно навести інформацію   |
|--|--|---|---|---|
| 1  | 2  | 3   | 4   | 5   |
| Підприємства, для яких обов'язковість обнародування річної фінансової звітності не передбачена законодавством                          |  |   |   |   |
| 1  | Наказ № 302 «Про Примітки до річної фінансової звітності»  |   |   | Згідно форми №5   |
| 2  | П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»         | абз. 6 п. 9   | Облікова політика, її зміни   | Інформація наводиться підприємствами у вигляді письмових пояснень, таблиць, графіків та ін. (обирається самостійно) |
| 3  | П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» | пп. 20, 21, 23  | Виправлення помилок, зміна облікової політики, події після дати балансу |   |
| 4  | П(С)БО 7 «Основні засоби»                                  | пп. 36.1  | Вартість основних засобів у Балансі                                     |   |
| 5  | П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»                            | пп. 36.1  | Вартість нематеріальних активів у Балансі                               |   |
| 6  | П(С)БО 9 «Запаси»  | абз. 7 п. 9   | Різниця між відповідними вартостями                                     |   |
| 7  | П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»                     | пп. 13.1  | Перелік дебіторів і суми довгострокової дебіторської заборгованості     |   |
| 8  | П(С)БО 16 «Витрати»  | абз. 3 п. 2   | Прибутки та збитки за кожною надзвичайною подією                        |   |
| Підприємства, для яких обов'язковість обнародування річної фінансової звітності та консолідованої звітності встановлена законодавством |  |   |   |   |
| 9  | Всі П(С)БО   | Норми, що передбачають розкриття інформації в Примітках до фінансової звітності | Вся інформація, що розкривається в Примітках                            | Інформація наводиться підприємствами у вигляді письмових пояснень, таблиць, графіків та ін. (обирається самостійно) |

Крім того, в Примітках може бути розкрита й інша інформація, яка керівництвом визнана суттєвою та дає більш повну та об'єктивну картину про фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

Типова форма Приміток до фінансової звітності (форма №5) затверджена наказом №302, і містить мінімальний перелік інформації, що підлягає розкриттю в Примітках до фінансової звітності. Така інформація наводиться підприємствами у формі письмових пояснень, таблиць, графіків та ін.

Наприклад, у Примітках до річної фінансової звітності наводиться наступна інформація про власний капітал (рис. 16.16).

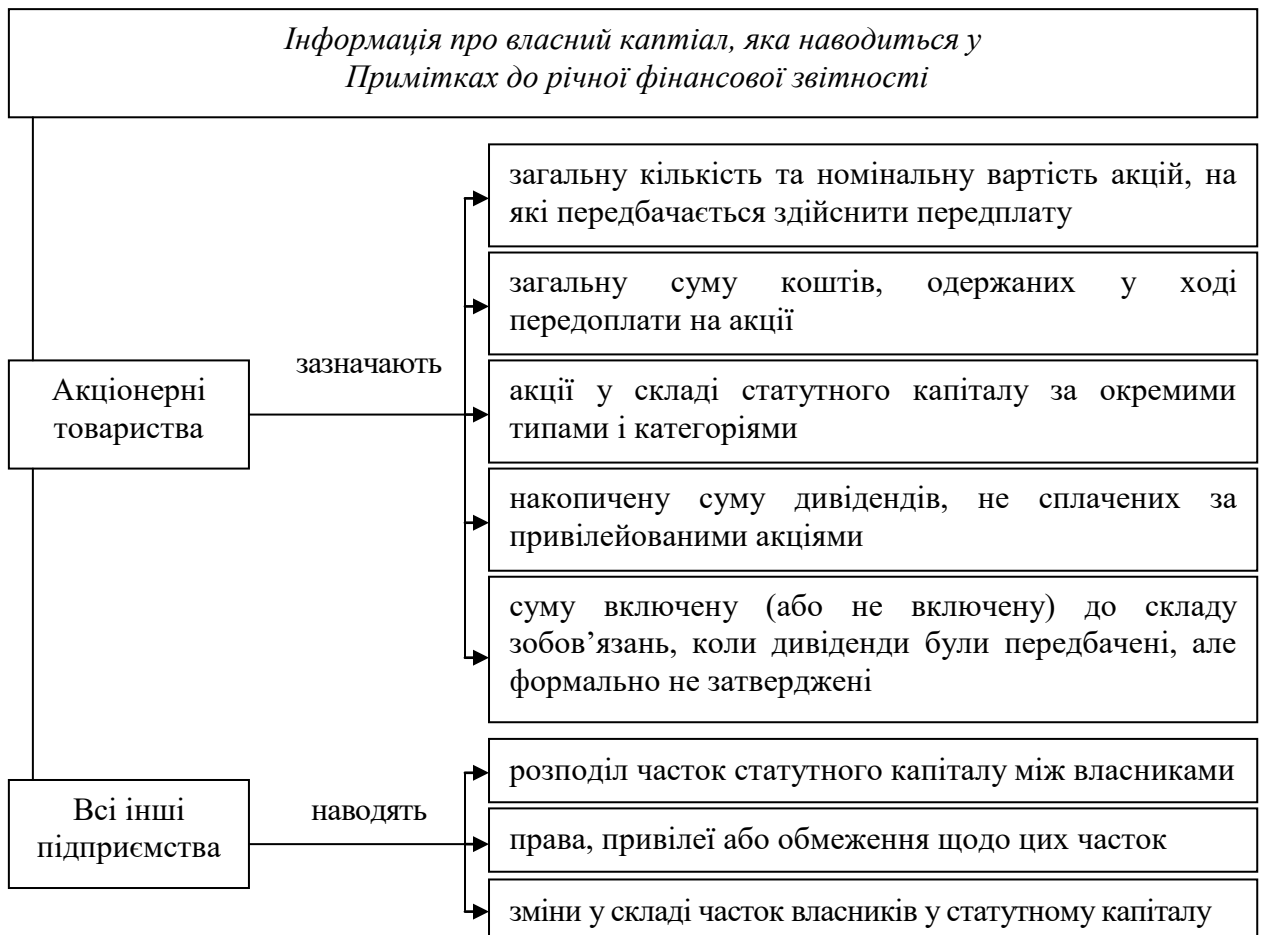


Рис. 16.16 - Розкриття інформації про власний капітал в Примітках до річної фінансової звітності

### ***Питання для самоконтролю:***

1. Поняття фінансової звітності та її мета.
2. Класифікація звітності.
3. Охарактеризуйте вимоги, що ставляться перед звітністю.
4. Хто складає бухгалтерську звітність?
5. Якими є обов'язкові форми квартальної та річної бухгалтерської звітності? Особливості їх побудови?
6. Що належить до періодичної (поточної) бухгалтерської звітності?
7. З дотриманням яких принципів формується фінансова звітність підприємств ?
8. Куди подають основні форми бухгалтерської звітності?
9. Хто підписує бухгалтерську звітність підприємства?
10. Поясніть порядок подання фінансової звітності.
11. Мета складання та структура бухгалтерського фінансового звіту «Баланс».
12. Мета складання, структура і форма Звіту про рух грошових коштів.
13. Мета складання та структура Звіту про власний капітал.
14. Які суб'єкти господарської діяльності мають право надавати скорочені фінансові звіти.
15. Порядок складання консолідованої фінансової звітності.

## **ТЕМА 17: СУТНІСТЬ ТА ПРИНЦИПИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ**

*Цільова спрямованість:* розглянути сутність, мету управлінського обліку; визначити завдання та функції управлінського обліку; встановити особливості та засвоїти основні принципи організації управлінського обліку на підприємствах.

### **Питання для розгляду**

1. Сутність управлінського обліку та необхідність його впровадження на підприємствах України.
2. Предмет, об'єкти та методи управлінського обліку.
3. Основи організації управлінського обліку.

### ***1. Сутність управлінського обліку та необхідність його впровадження на підприємствах України***

*Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки та контролю всередині організації і для забезпечення ефективного використання ресурсів.*

Необхідність впровадження управлінського обліку на вітчизняних підприємствах зумовлено наступними причинами:

- наявність різних форм власності, що веде до появи різних груп та рівнів користувачів управлінської інформації;
- загострення конкуренції на внутрішньому і зовнішньому ринках збуту вітчизняної продукції, що потребує своєчасної інформації про їх кон'юнктуру;
- інтеграція економіки України у світову економіку, що неодмінно приводить до переорієнтації як практики, так і теорії облікових знань.

Проте, не дивлячись на необхідність впровадження управлінського обліку простежуються наступні проблеми, основними з яких є відсутність чіткого уявлення про сутність, методи та прийоми управлінського обліку серед вітчизняних економістів; недостатність рекомендацій щодо впровадження управлінського обліку на підприємствах України та спеціалістів-практиків, здатних організувати систему управлінського обліку на вітчизняних підприємствах.

Основним завданням управлінського обліку є надання неупередженої інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень відповідними управлінськими ланками підприємства.

### ***Особливості управлінського обліку***

дані управлінського обліку частіше приблизні ніж точні, тому можливі суттєві погрішності, приблизні оцінки

робота з неповними даними (прийняття управлінських рішень щодо певних об'єктів управління)

дані обліку – це тільки частина вихідної управлінської інформації. При прийнятті управлінського рішення завжди використовується і необлікова інформація,



Суть управлінського обліку, його призначення відображає формулювання: «виробництво інформації для здійснення ефективного управління».

Управлінський облік є складовою частиною процесу управління на підприємствах, а також надає важливу інформацію необхідну для: визначення стратегії та планування майбутніх операцій підприємства; контролю за поточною діяльністю підприємства; оптимізації використання наявних ресурсів; забезпечення об'єктивності та обґрунтованості прийняття рішень.

Вимоги до прийняття управлінських рішень наведено на рис. 17.1.

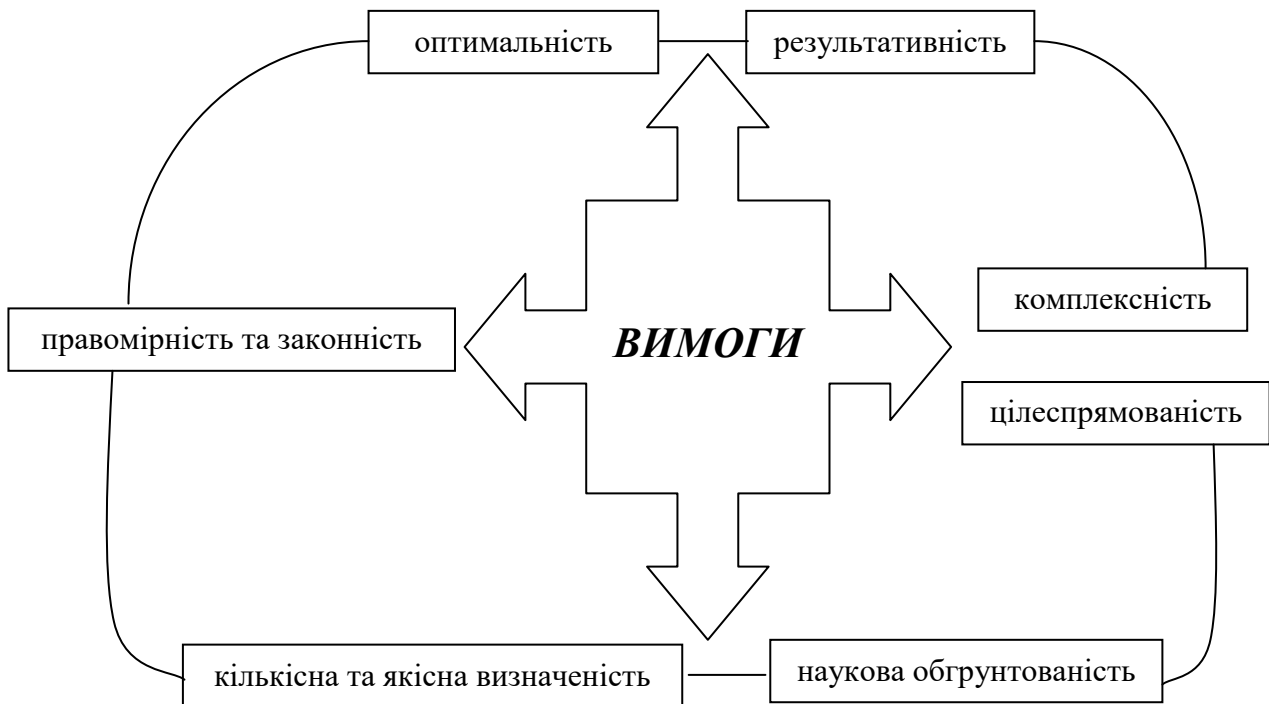


Рисунок 17.1 – Вимоги для прийняття управлінських рішень

Прийняття рішень - це заключна стадія управління.

*Основні етапи прийняття управлінських рішень:*

- визначення мети та завдань;
- збір і аналіз інформації стосовно завдань, які покликані розв'язати певну проблему;
- визначення ключових факторів і вихідних характеристик для розв'язання проблеми з урахуванням існуючих обмежень та сильних сторін;
- уточнення та остаточне формулювання мети;
- обґрунтування та розробка формалізованої моделі проблеми, яку належить вирішити;
- розробка варіантів рішення проблеми та вибір оптимального варіанта вирішення проблеми;
- економічне обґрунтування вибраного варіанта рішення, погодження та остаточне затвердження рішення, реалізація рішення, контроль та оцінка виконання рішення.

До ключових принципів прийняття управлінських рішень відносяться:

- відповідність прийнятих рішень інтересам усіх груп зацікавлених осіб;
- орієнтація на ключові чинники успіху :
  - витрати
  - якість
  - час
  - інновації;
- безперервне удосконалення;
- аналіз ланцюга цінностей і ланцюга поставок;
- аналіз зміни стратегії на різних стадіях розвитку бізнесу, в основу якого покладена крива життєвого циклу продукції.

Мета і завдання системи управлінського обліку реалізуються через функції, які мають тісно взаємодіяти з функціями управління.

До основних функцій системи управлінського обліку належать:

- інформаційна ;
- контрольна;
- прогнозна;
- аналітична ;
- комунікаційна (табл. 17.1).

Таблиця 17.1.

#### Характеристика основних функцій управлінського обліку

| <i>Назва функція</i> | <i>Характеристика</i>  |
|----------------------|--|
| <i>Інформаційна</i>  | забезпечення керівників усіх рівнів управління інформацією, необхідною для поточного планування, контролю та прийняття оперативних управлінських рішень                        |
| <i>Контрольна</i>    | здійснення оперативного контролю й оцінки результатів діяльності внутрішніх підрозділів і підприємства в цілому;   |
| <i>Прогнозна</i>     | забезпечення перспективного планування та координування розвитку підприємства в майбутньому на підставі аналізу та оцінки фактичних результатів діяльності.                    |
| <i>Аналітична</i>    | забезпечення вивчення системи прийняття рішень з метою її удосконалення. На цьому етапі важливо зрозуміти чи виконане поставлене завдання або, що спричинило його невиконання. |
| <i>Комунікаційна</i> | формування інформації, яка є засобом внутрішнього комунікаційного зв'язку між різними рівнями управління;  |

#### **2.Предмет, об'єкти та методи управлінського обліку.**

*Предметом* управлінського обліку є сукупність процесів виробничогосподарської діяльності, які відображаються в системі узагальнення облікової інформації виходячи з вимог контролю, аналізу, планування, прогнозування, забезпечення ухвалення обґрунтованих і ефективних

Зміст предмету розкривають його об'єкти (рис. 17.2).

*Об'єкт* – це явище або предмет, на який спрямована будь-яка діяльність.

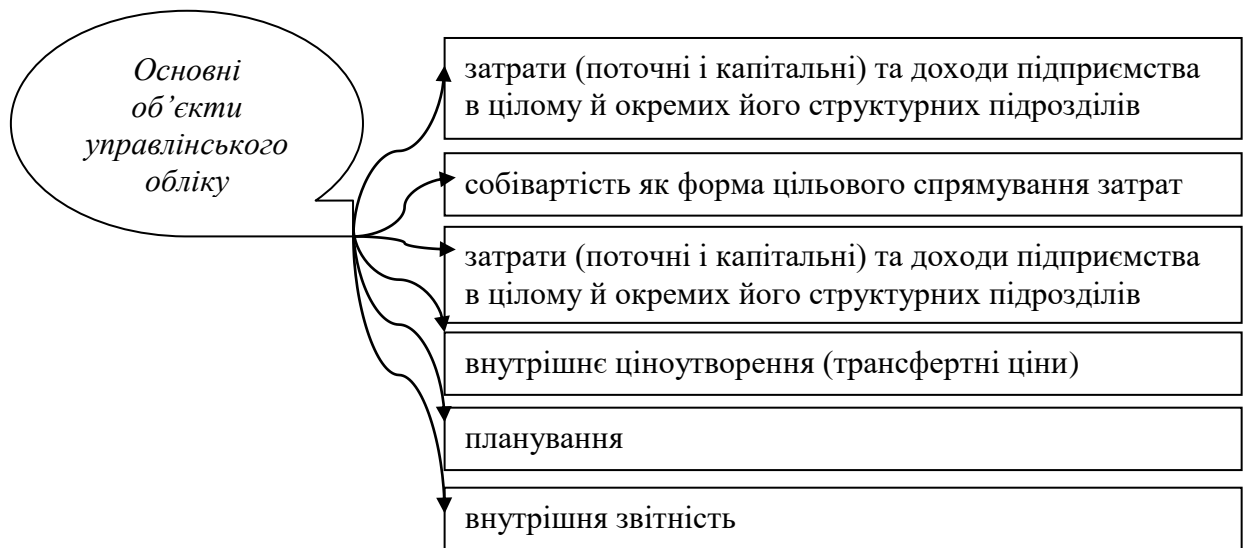


Рис. 17.2 – Основні об'єкти управлінського обліку

Трансфертні ціни - це внутрішні ціни, за якими один структурний підрозділ підприємства (цех, дільниця чи відділ) передає іншому підрозділові продукцію або послуги.

Собівартість продукції – це показник, який характеризує ефективність діяльності підприємства.

Види собівартості: виробнича собівартість, собівартість реалізованої продукції, собівартість проекту, собівартість замовлення, собівартість центру відповідальності, собівартість сегмента діяльності, собівартість капітальних вкладень, повна та неповна собівартість, фактична та нормативна собівартість.

Планування – є інформаційною системою для прогнозування майбутньої діяльності підприємства.

Внутрішня звітність – забезпечує зворотні зв'язки об'єкта та суб'єкта управління, безпосередньо впливає на результат діяльності підприємства.

Метод управлінського обліку – це сукупність різноманітних способів і прийомів, за допомогою яких вивчають об'єкт управлінського обліку в інформаційній системі підприємства.

Методи управлінського обліку, які забезпечують управління затратами:

- калькулювання затрат життєвого циклу продукту,
- цільова калькуляція собівартості,
- функціональний аналіз,
- калькулювання затрат за системою „кайдзен”,
- АВС-метод,
- ланцюг цінності,
- метод „JIT” (точно в зазначений термін).

Методи управлінського обліку, що розрізняють за ознакою розподілу собівартості передбачають облік за фактичною собівартістю (директ-костінг) та облік за нормативною собівартістю (стандарт-костінг).

**Директ-костінг** – це система управлінського обліку, яка базується на класифікації витрат на змінні та постійні і включає в себе облік за її видами, місцями виникнення і носіями, облік результатів виробничої діяльності, а також аналіз витрат і результатів для прийняття управлінських рішень.

- У процесі обліку фактичних витрат використовують такі принципи:
- документально оформлена фіксація прямих витрат на виробництво;
  - облікова реєстрація їх у процесі виробництва;
  - локалізація витрат за видами виробництв, характером витрат, об'єктами та носіями витрат;
  - віднесення фактичних виробничих витрат на об'єкти обліку;
  - порівняння фактичних показників з плановими.

Стандарт-костінг – це система обліку витрат і калькуляції собівартості з використанням нормування. Передбачає аналіз відхилень фактичних витрат від нормативних. Це організація обліку, при якій зміни собівартості розкриваються щоденно в процесі виконання плану на підставі первинної документації. Завданням обліку за нормативною собівартістю є:

- 1) своєчасне попередження нераціонального використання ресурсів підприємства;
- 2) оперативний аналіз витрат на виробництво;
- 3) виявлення неврахованих резервів.

Принципи здійснення стандарт-костінгу полягають у наступному:

- нормування витрат і обов'язкове складання нормативних калькуляцій по кожному виробу;
- систематичне виявлення відхилень фактичних витрат матеріалів і зарплати;
- постійний та своєчасний облік зміни норм та визначення впливу цих змін на собівартість продукції;
- попередній контроль витрат на основі первинних документів та фіксація відхилень від норм у момент їх виявлення;
- щомісячне і щоквартальне коригування існуючих норм.

### **3. Основи організації управлінського обліку**

Управлінський облік не регламентується і не регулюється державними органами.

Концепції управлінського обліку закріплені міжнародними нормативами (лютий 1989 р.). Принципи і методи розробляються професійними організаціями бухгалтерів (Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ)). Створений МФБ спеціальний комітет розробив і видав ряд положень та досліджень з управлінського обліку, призначених для гармонізації методів і прийомів управлінського обліку в різних підприємствах і країнах, мають рекомендаційний характер.

Вибір і побудова організаційної структури управління підприємством є створенням схеми взаємодії і взаємозв'язку різних структурних підрозділів з метою найбільш ефективного вирішення покладених на них завдань і визначення порядку їх підпорядкованості й підзвітності.

Етапи організації управлінського обліку на підприємстві наведено на рис. 17.3.

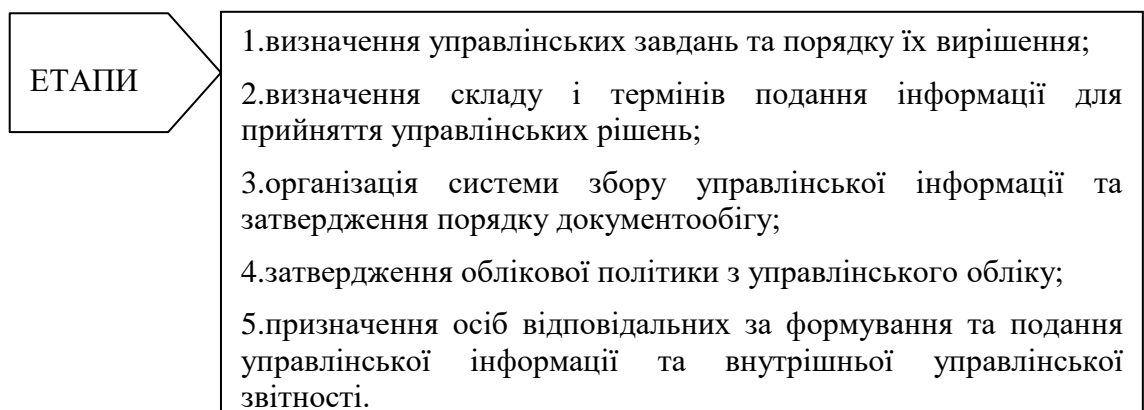
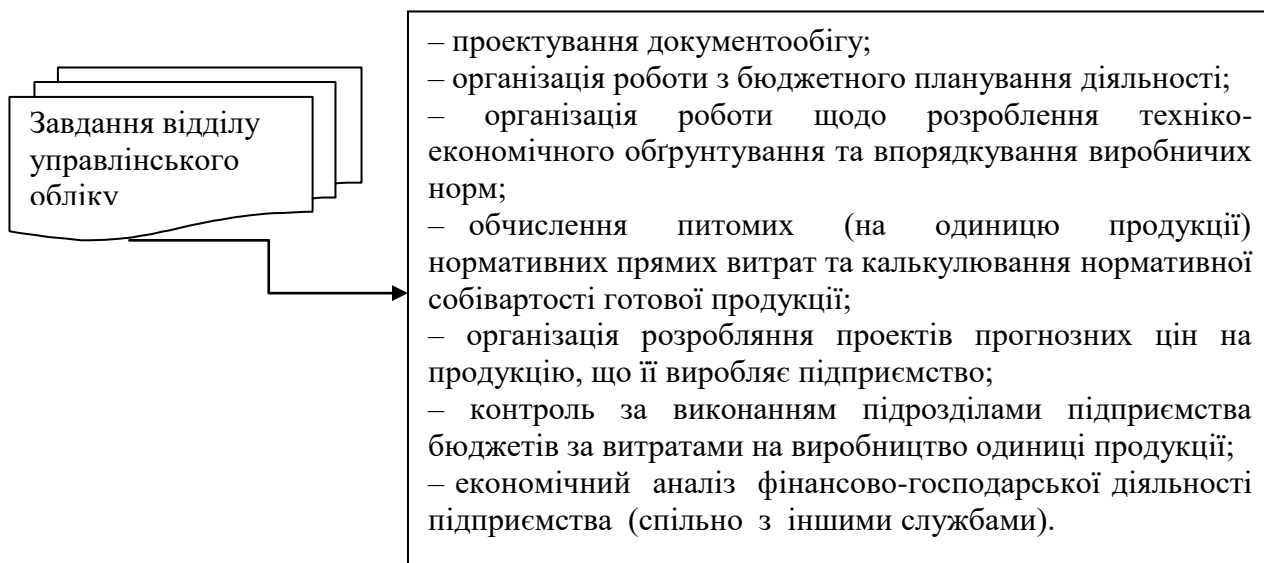


Рисунок 17.3 – Етапи організації управлінського обліку на підприємстві

Характерною рисою для багатьох великих підприємств є централізація фінансового і децентралізація управлінського обліку задля наближення його до місць виникнення витрат і прийняття рішень.



Зарубіжний досвід організації управлінського обліку свідчить про можливість застосування в інформаційній структурі підприємства трьох бухгалтерських систем обліку витрат і доходів: загальної, інтегрованої та автономної.

*Загальна система обліку*

Дану систему обліку як правило використовують підприємства сфери послуг, торгівлі та невеликі промислові підприємства, які випускають однорідну продукцію.

Сутність цієї системи заключається в тому, що вона заснована на періодичному обліку запасів, тобто протягом звітного періоду часу на рахунках запасів, сировини, матеріалів, готової продукції, незавершеного виробництва, не відображається їхній рух (надходження чи вибуття), а у кінці звітного періоду у місцях зберігання запасів проводиться інвентаризація, у результаті якої балансовим методом визначаються витрати відповідних запасів:

$$\text{Витрати запасів} = \text{Залишок запасів на початок періоду} + \text{Надходження запасів} - \text{Залишок запасів на кінець періоду}$$

При використанні загальної системи обліку в підприємствах торгівлі та сфери послуг облік витрат ведуть по елементам, які встановлює підприємство самостійно.

Облік доходів ведуть за їхніми видами.

У кінці звітного періоду усі рахунки витрат та доходів закривають шляхом списання їх сальдо на рахунок “Прибутки та збитки”, на якому визначається фінансовий результат за звітний період (рис. 17.4).

| Дебет                            | Прибутки та збитки | Кредит                          |
|----------------------------------|--------------------|---------------------------------|
| Витрати в кінці звітного періоду |                    | Доходи в кінці звітного періоду |

Рисунок 17.4 - Структурно-логічна схема використання загальної системи обліку в підприємствах торгівлі та сфери послуг

### *Інтегрована система обліку*

Сутність даної системи полягає в тому, що вона забезпечує калькулювання собівартості окремих видів продукції та контроль витрат на їх виробництво. Це досягається шляхом впровадження рахунків виробничого обліку в загальну систему рахунків, в результаті чого вони кореспондують із рахунками фінансового обліку.

Особливістю даної системи є те, що вона засновується на безперервному обліку запасів, тобто всі поточні зміни запасів, сировини, матеріалів, незавершеного виробництва, готової продукції, що пов'язані з їх рухом (надходженням або вибуттям) відображаються на рахунках запасів протягом звітного періоду.

В основі обліку витрат при використанні інтегрованої системи обліку є функціональна ознака, згідно якої всі рахунки витрат поділяються на:

- 1) рахунок „Виробництво”;
- 2) рахунок „Виробничі накладні витрати”;
- 3) рахунок „Загальні та адміністративні витрати”;
- 4) рахунок „Витрати на збут та реалізацію”;
- 5) рахунок „Витрати на дослідження та розробки”.

На перших двох рахунках: „Виробництво” та „Виробничі накладні витрати” збираються всі виробничі витрати:

- а) прямі витрати відносяться на дебет рахунку „Виробництво”;
- б) непрямі витрати накопичуються протягом звітного періоду на рахунок „Виробничі накладні витрати”. Наприкінці звітного періоду списуються на рахунок „Виробництво” і розподіляються між об'єктами калькулювання згідно обраній базі розподілу.

Витрати підрозділів, що виконують невиробничі функції, зокрема управління, збут продукції, дослідження та розробки, не включаються до виробничої собівартості. Вони відразу списуються на фінансовий результат діяльності підприємства у тому звітному періоді, в якому їх було здійснено.

### *Переплетена (автономна) система обліку*

Сутність даної системи полягає в тому, що вона передбачає окреме ведення рахунків фінансового та управлінського обліку, що не кореспондують один з одним.

В системі управлінського (виробничого) обліку ведеться облік запасів, здійснюється калькулювання собівартості продукції та визначається фінансовий результат від основної діяльності підприємства.

В системі фінансового обліку здійснюють розрахунки з дебіторами та кредиторами і визначається загальний фінансовий результат діяльності підприємства.

Взаємозв'язок фінансового та управлінського обліку досягається за допомогою спеціальних контрольних рахунків, що мають протилежне значення і дзеркально відображують один одного, тому їх називають рахунками-екранами.

В системі фінансового обліку відкривають „Контрольний рахунок управлінського обліку”. В системі управлінського обліку відкривають „Контрольний рахунок фінансового обліку”.

***Питання для самоконтролю:***

1. Охарактеризуйте процес прийняття управлінського рішення.
2. Визначте існуючу техніку оптимізації управлінської інформації.
3. Визначте рівні управлінської діяльності сучасного підприємства.
4. Яка класифікація управлінської інформації існує в сучасній теорії управління?
5. Що таке управлінський облік?
6. В чому полягають основні переваги управлінського обліку над традиційним бухгалтерським обліком?
7. Що є предметом та методом управлінського обліку?
8. Які основні функції управлінського обліку?
9. Принципи управлінського обліку.
10. Відмінності між фінансовим та управлінським обліком.
11. Основні етапи становлення та розвитку управлінського обліку.
12. Основні підходи до побудови Плану рахунків фінансового та управлінського обліку.
13. Особливості інтегрованої моделі побудови Плану рахунків фінансового та управлінського видів обліку.
14. Особливості автономного підходу до побудови Плану рахунків фінансової та управлінської видів облікової інформації.

## **ТЕМА 18 : МІЖНАРОДНА СТАНДАРТИЗАЦІЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ НАЦІОНАЛЬНОЇ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ**

*Цільова спрямованість:* визначити напрямки уніфікації бухгалтерського обліку; засвоїти суть та структуру МСБО та МСФЗ.

### **Питання для розгляду**

1. Уніфікація та стандартизація бухгалтерського обліку, її напрямки.
2. Національні стандарти бухгалтерського обліку.
3. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку.

### ***1. Уніфікація та стандартизація бухгалтерського обліку, її напрямки***

На сучасному етапі міжнародної інтеграції у сфері економіки посилилась увага до проблеми уніфікації бухгалтерського обліку.

На даний час є два основні підходи до вирішення цієї проблеми: гармонізація і стандартизація.

Гармонізація бухгалтерського обліку несе за собою певний ряд відповідальних заходів, що передбачає злагодженість, дотримання принципів ведення обліку і статистики, складання звітності групою країн чи їх об'єднанням, наприклад країнами ЄС, СНД. Тому головним завданням гармонізації є не відрізнятись від аналогічних стандартів інших країн, тобто знаходились у гармонії один з одним.

Однією з важливіших форм або підходів для здійснення гармонізації систем обліку є стандартизація.

Стандартизація обліку і передбачає встановлення єдиних норм і вимог щодо бухгалтерського обліку, застосування уніфікованого набору стандартів, що регулюють облікову подію та її відображення у звітності.

*Уніфікація* як один із дієвих методів щодо зведення принципів бухгалтерського обліку до єдиної форми і повинна відповідати вимогами міжнародних облікових стандартів у формі стандартизації.

Прикладом уніфікації можна назвати прибутковий та видатковий касові ордери — єдині за формою та змістом на просторі України і держав СНД.

На даному етапі розвитку бухгалтерської системи розрізняють три типи уніфікації. До них належить *міжнародна, регіональна та національна*. Кожна з них існує, розвивається на своєму рівні, що завдяки своїм функціям забезпечує позитивний розвиток системи. В Україні процес уніфікації облікових принципів і методів відповідно до міжнародних стандартів, здійснюється в межах єдиної методологічної основи, в умовах регламентації бухгалтерського обліку у формі стандартизації, уніфікації бухгалтерських документів, уніфікації реєстрів бухгалтерського обліку, уніфікації плану рахунків, тощо.

В Україні процес гармонізації вітчизняних нормативних актів з міжнародними триває уже понад 10 років.

Загалом же можна виділити такі напрямки гармонізації вітчизняної системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності:

1. Гармонізація з МСБО та МСФЗ.
2. Гармонізація бухгалтерського обліку та звітності в Україні з директивами ЄС.

Справа в тому, що гармонізація у сфері бухгалтерського обліку країн-членів ЄС здійснюється директивно. Рада Міністрів ЄС приймає акти (директиви та регламенти), які регулюють бухгалтерський облік і є обов'язковими для застосування країнами — членами ЄС. Однак оскільки Директиви ЄС визначають лише загальні вимоги до складу, змісту та



подання фінансових звітів, зберігається багато розбіжностей щодо оцінювання, подання та розкриття інформації в річних фінансових звітах суб'єктів господарювання та консолідованих фінансових звітах

### 3. Гармонізація обліку всередині країни.

Мова йде про узгодження бухгалтерського (фінансового) обліку та звітності з податковим обліком і податковою звітністю. В усіх країнах світу податкова система впливає на організацію національної системи бухгалтерського обліку, але по-різному в різних країнах світу. Утім найбільшого впливу податкової системи зазнав за останнє десятиріччя бухгалтерський облік України, де виокремився так званий податковий облік.

Таким чином, гармонізація та стандартизація обліку забезпечать порівнянність та зіставлення показників фінансової звітності, яка необхідна користувачам для аналізу господарської діяльності різних організацій або різних країн світу.

## 2. Національні стандарти бухгалтерського обліку

*Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку (аббревіатура П(С)БО) — нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам (МСФЗ).*

Актуальний перелік НПСБО наведений в таблиці 18.1.

Таблиця 18.1.

Перелік національних стандартів бухгалтерського обліку і звітності

| Номер стандарту | Назва  | Нормативний документ  |
|-----------------|--|---|
| 1               | 2  | 3   |
| НП(С)БО 1       | <u>"Загальні вимоги до фінансової звітності"</u>         | Наказ Мінфіну від 07.02.2013 р. № 73 "Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1"  |
| НП(С)БО 2       | <u>"Консолідована фінансова звітність"</u>               | Наказ Мінфіну від 27.06.2013 р. № 628 "Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2" |
| П(С)БО 6        | <u>"Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах"</u> | Наказ Мінфіну від 28.05.99 р. № 137 "Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку"                   |
| П(С)БО 7        | <u>"Основні засоби"</u>                                  | Наказ Мінфіну від 27.04.2000 р. № 92 "Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку"                  |
| П(С)БО 8        | <u>"Нематеріальні активи"</u>                            | Наказ Мінфіну від 18.10.99 р. № 242 "Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку"                   |
| П(С)БО 9        | <u>"Запаси"</u>  | Наказ Мінфіну від 20.10.99 р. № 246 "Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку"                   |
| П(С)БО 10       | <u>"Дебіторська заборгованість"</u>                      | Наказ Мінфіну від 08.10.99 р. № 237 "Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку"                   |
| П(С)БО 11       | <u>"Зобов'язання"</u>                                    | Наказ Мінфіну від 31.01.2000 р. № 20 "Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку"                  |

| 1         | 2   | 3   |
|-----------|---|---|
| П(С)БО 12 | <u>"Фінансові інвестиції"</u>   | Наказ Мінфіну від 26.04.2000 р. № 91 "Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку"  |
| П(С)БО 13 | <u>"Фінансові інструменти"</u>  | Наказ Мінфіну від 30.11.2001 р. № 559 "Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку" |
| П(С)БО 14 | <u>"Оренда"</u>   | Наказ Мінфіну від 28.07.2000 р. № 181 "Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку" |
| П(С)БО 15 | <u>"Дохід"</u>  | Наказ Мінфіну від 29.11.99 р. № 290 "Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку"   |
| П(С)БО 16 | <u>"Витрати"</u>  | Наказ Мінфіну від 31.12.99 р. № 318 "Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку"   |
| П(С)БО 17 | <u>"Податок на прибуток"</u>  | Наказ Мінфіну від 28.12.2000 р. № 353 "Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку" |
| П(С)БО 18 | <u>"Будівельні контракти"</u>   | Наказ Мінфіну від 28.04.2001 р. № 205 "Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку" |
| П(С)БО 19 | <u>"Об'єднання підприємств"</u>   | Наказ Мінфіну від 07.07.99 р. № 163 "Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку"   |
| П(С)БО 21 | <u>"Вплив змін валютних курсів"</u>   | Наказ Мінфіну від 10.08.2000 р. № 193 "Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку" |
| П(С)БО 22 | <u>"Вплив інфляції"</u>   | Наказ Мінфіну від 29.02.2002 р. № 147 "Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку" |
| П(С)БО 23 | <u>"Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін"</u>                        | Наказ Мінфіну від 18.06.2001 р. № 303 "Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку" |
| П(С)БО 24 | <u>"Прибуток на акцію"</u>  | Наказ Мінфіну від 16.07.2001 р. № 344 "Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку" |
| П(С)БО 25 | <u>"Спрощена фінансова звітність"</u>                                       | Наказ Мінфіну від 25.02.2000 р. № 39 "Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку"  |
| П(С)БО 26 | <u>"Виплати працівникам"</u>  | Наказ Мінфіну від 28.10.2003 р. № 601 "Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку" |
| П(С)БО 27 | <u>"Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність"</u> | Наказ Мінфіну від 07.11.2003 р. № 617 "Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку" |

|           |   |  |
|-----------|---|--|
| П(С)БО 28 | <u>"Зменшення корисності активів"</u>                 | Наказ Мінфіну від 24.01.2005 р. № 817 "Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку"  |
| П(С)БО 29 | <u>"Фінансова звітність за сегментами"</u>            | Наказ Мінфіну від 19.05.2005 р. № 412 "Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку"  |
| П(С)БО 30 | <u>"Біологічні активи"</u>                            | Наказ Мінфіну від 18.11.2005 р. № 790 "Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку"  |
| П(С)БО 31 | <u>"Фінансові витрати"</u>                            | Наказ Мінфіну від 28.04.2006 р. № 415 "Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку"  |
| П(С)БО 32 | <u>"Інвестиційна нерухомість"</u>                     | Наказ Мінфіну від 02.07.2007 р. № 779 "Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку"  |
| П(С)БО 33 | <u>"Витрати на розвідку запасів корисних копалин"</u> | Наказ Мінфіну від 26.08.2008 р. № 1090 "Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку" |
| П(С)БО 34 | <u>"Платіж на основі акцій"</u>                       | Наказ Мінфіну від 30.12.2008 р. № 1577 "Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку" |

Однією з основних принципових відмінностей П(С)БО від МСФЗ є жорстка регламентація дій бухгалтера. В українському бухгалтерському обліку є єдиний план рахунків, який є обов'язковим для застосування всіма суб'єктами господарської діяльності. П(С)БО традиційно орієнтуються на запити регулюючих органів (податкова служба, держкомстат та інші), в той час як МСФЗ головним чином орієнтовані на користувачів, які мають дійсний чи потенціальний фінансовий інтерес до суб'єкта звітності: акціонерів, інвесторів, контрагентів.

### **3. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку**

Глобалізація фінансових ринків і торгових операцій обумовили необхідність єдиного підходу до формування фінансової звітності, що знайшло своє відображення в Міжнародних стандартах фінансової звітності (МСБО), які спрямовані на зближення бухгалтерського обліку і фінансової звітності в різних країнах світу.

*Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) — система принципів, методів та процедур ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності*

Розробляє та впроваджує МСБО Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО), метою діяльності якого є формулювання, видання та вдосконалення в інтересах суспільства стандартів бухгалтерського обліку, яких необхідно дотримуватись при поданні фінансових звітів, і сприяння їх прийняттю та дотриманню в усьому світі, поліпшення та погоджування регулюючих положень, стандартів бухгалтерського обліку і процедур, пов'язаних з наданням фінансових звітів.

МСБО є єдиною міжнародною організацією, що здійснює розробку Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО).

МСБО охоплюють коло питань, які мають важливе міжнародне значення в умовах розвитку зовнішньої торгівлі, діяльності транснаціональних корпорацій, глобалізації фінансових ринків (рис. 18.1, рис. 18.2).

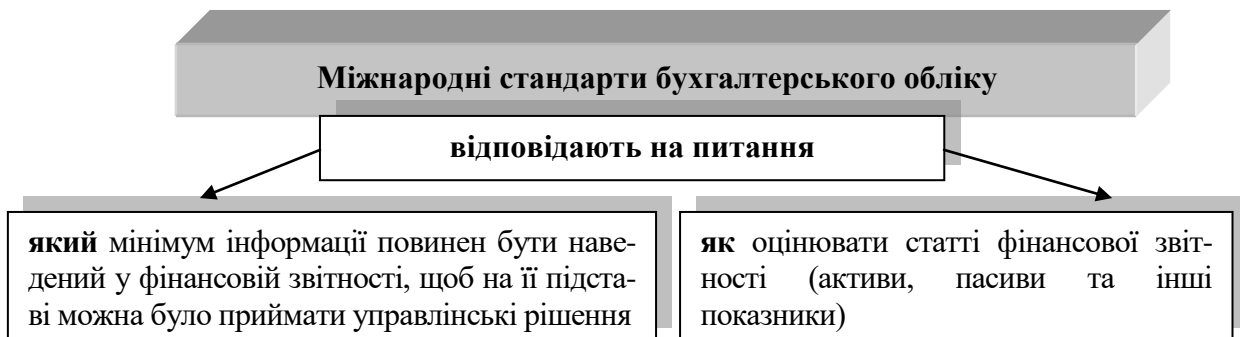


Рис. 18.1 – Питання, які розглядаються МСБО

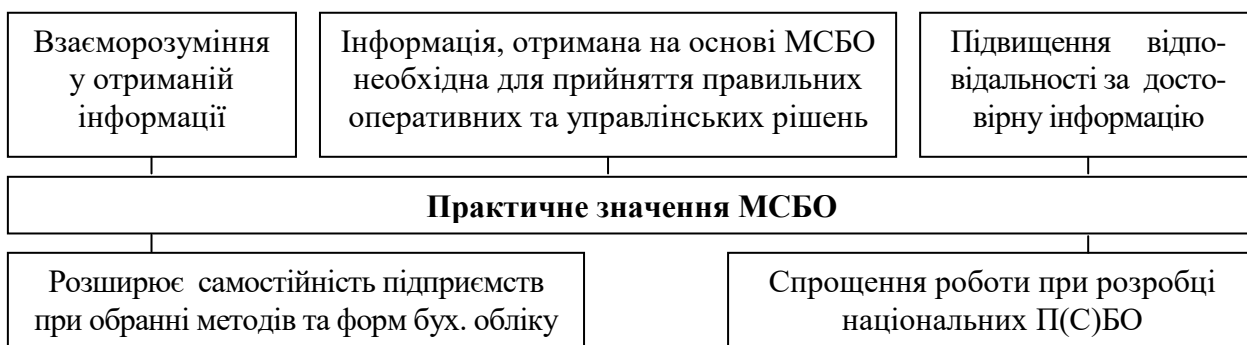


Рисунок 18.2 - Практичне значення МСБО

Структурно кожен стандарт включає: концепції та положення, що лежать в основі його розробки, перелік питань, що регламентується стандартом, короткий глосарій термінів, що використовуються, критерії застосування певного стандарту, методи обліку і способи розкриття інформації.

Структуру та зміст МСБО розглянемо на прикладі МСБО 41 „Сільське господарство”(рис. 18.3).

Важливим при цьому є дотримання при веденні бухгалтерського обліку і складанні фінансової звітності таких загальноприйнятих принципів: обачності, повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, нарахування та відповідності доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості, єдиного грошового вимірника, періодичності.

За роки своєї діяльності КМСБО розробив більше 40 міжнародних стандартів (МСБО), які стосуються розкриття облікової політики, складання фінансової звітності, обліку основних засобів та операцій з ними, інвестицій, поточних активів і поточних зобов'язань, запасів, доходів і витрат, банківської діяльності, фінансових інструментів, програм пенсійних витрат, нематеріальних активів тощо. Більша частина чинних МСБО вже переглядалася, що безумовно сприяло їх якості і поширенню.



Рисунок 18.3 - Структура та зміст МСБО на прикладі МСБО 41 „Сільське господарство”

## Порівняльна таблиця положень (стандартів) бухгалтерського обліку і МСФЗ

| МСФЗ   | П(С)БО  |
|--|---|
| МСФЗ 1 “Подання фінансових звітів”   | ПБО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”; ПБО 2 “Баланс”; ПБО 5 “Звіт про власний капітал”; ПБО 16 “Витрати” |
| МСФЗ 2 “Запаси”  | ПБО 9 “Запаси”  |
| МСФЗ 7 “Звіти про рух грошових коштів”   | ПБО 4 “Звіт про рух грошових коштів”  |
| МСФЗ 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”               | ПБО 3 “Звіт про фін. результати”; ПБО 6 “Виправлення помилок і зміни у фін. звітах”                                 |
| МСФЗ 10 “Події після дати балансу”   | ПБО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”   |
| МСФЗ 11 “Будівельні контракти”   | ПБО 18 “Будівельні контракти”   |
| МСФЗ 12 “Податки на прибуток <sup>2</sup> ”                                    | ПБО 17 “Податки на прибуток”  |
| МСФЗ 14 “Звітність за сегментами”  | ПБО 29 “Фінансова звітність за сегментами”  |
| МСФЗ 16 “Основні засоби”   | ПБО 7 “Основні засоби”  |
| МСФЗ 17 “Оренда”   | ПБО 14 “Оренда”   |
| МСФЗ 18 “Дохід”  | ПБО 15 “Дохід”  |
| МСФЗ 19 “Виплати працівникам”  | ПБО 26 “Виплати працівникам”  |
| МСФЗ 20 “Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу” | ПБО 15 “Дохід”  |
| МСФЗ 21 “Вплив змін валютних курсів”   | ПБО 21 “Вплив змін валютних курсів”   |
| МСФЗ 22 “Об'єднання підприємств”   | ПБО 19 “Об'єднання підприємств”   |
| МСФЗ 23 “Витрати на позики”  | Частково інтегрований в ПБО 7 “Основні засоби”, опрацьовується окреме ПБО   |
| МСФЗ 24 “Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін”                           | ПБО 23 “Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін”  |
| МСФЗ 26 “Облік і звітність щодо програм пенсійного забезпечення”               | ПБО 26 “Виплати працівникам”  |
| МСФЗ 27 “Консолідовані та окремі фінансові звіти”                              | ПБО 20 “Консолідована фінансова звітність”<br>ПБО 12 “Фінансові інвестиції”   |
| МСФЗ 28 “Інвестиції в асоційовані підприємства”                                | ПБО 12 “Фінансові інвестиції”   |
| МСФЗ 29 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції”                           | ПБО 22 “Вплив інфляції”   |
| МСФЗ 31 “Частки у спільних підприємствах”                                      | ПБО 12 “Фінансові інвестиції”   |
| МСФЗ 32 “Фінансові інструменти: розкриття та подання”                          | ПБО 13 “Фінансові інструменти”  |
| МСФЗ 33 “Прибуток на акцію”  | ПБО 24 “Прибуток на акцію”  |
| МСФЗ 34 “Проміжна фінансова звітність”   | ПБО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”   |
| МСФЗ 35 “Діяльність, що припиняється”  | ПБО 27 “Діяльність, що припиняється”  |
| МСФЗ 36 “Зменшення корисності активів”   | ПБО 28 “Зменшення корисності активів”   |
| МСФЗ 37 “Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи”     | ПБО 11 “Зобов'язання”   |
| МСФЗ 38 “Нематеріальні активи”   | ПБО 8 “Нематеріальні активи”  |
| МСФЗ 39 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка”                            | ПБО 13 “Фін. інструменти”; ПБО 10 “Деб. заборгованість”; ПБО 12 “Фін. інвестиції”                                   |
| МСФЗ 40 “Інвестиційна нерухомість”   | ПБО 32 “Інвестиційна нерухомість”   |
| МСФЗ 41 “Сільське господарство”  | ПБО 30 “Біологічні активи”  |
| МСФЗ немає. Є керівні принципи ISAR UNCTAD                                     | ПБО 25 “Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства”   |

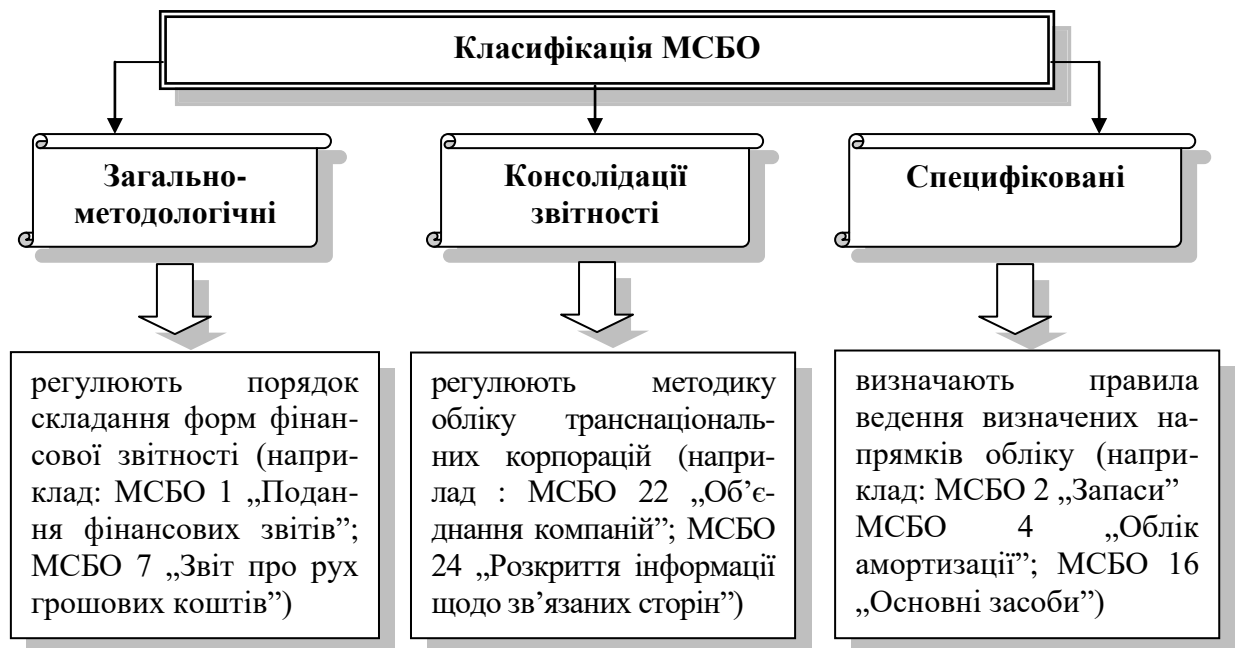


Рисунок 18.4 - Класифікація МСБО



Рисунок 18.5 - Класифікація МСБО за економічним змістом

## Застосування МСФЗ в європейських країнах

| Держава         | Використання МСФЗ для річних фінансових звітів лістингових компаній |             |                |                 | Використання МСФЗ для консолідованих фінансових звітів нелістингових компаній |             |                |
|-----------------|---|-------------|----------------|-----------------|---|-------------|----------------|
|                 | Дозволяється  | Вимагається | Заборо-няється | Не визна-чилися | Дозволяється  | Вимагається | Заборо-няється |
| Австрія         |   |             | +              |                 | +   |             |                |
| Бельгія         |   |             |                | +               | +   |             |                |
| Велика Британія | +   |             |                |                 | +   |             |                |
| Греція          |   | +           |                |                 | +   |             |                |
| Данія           | +   |             |                |                 | +   |             |                |
| Естонія         |   | +           |                |                 | +   |             |                |
| Ісландія        | +   |             |                |                 |   |             |                |
| Іспанія         |   |             | +              |                 | +   |             |                |
| Італія          |   | +           |                |                 | +   |             |                |
| Ірландія        | +   |             |                |                 | +   |             |                |
| Кіпр            |   | +           |                |                 | +   |             |                |
| Ліхтенштейн     | +   |             |                |                 | +   |             |                |
| Латвія          |   |             | +              |                 |   | +           | +              |
| Литва           |   | +           |                |                 |   | +           | +              |
| Люксембург      | +   |             |                |                 | +   |             |                |
| Мальта          |   | +           |                |                 | +   |             |                |
| Нідерланди      | +   |             |                |                 | +   |             |                |
| Німеччина       | +   |             |                |                 | +   |             |                |
| Норвегія        | +   |             |                |                 | +   |             |                |
| Португалія      | +   |             |                |                 | +   |             |                |
| Польща          | +   |             |                |                 | +   | +           |                |
| Словаччина      |   | +           |                |                 | +   | +           |                |
| Словенія        |   | +           |                |                 |   | +           |                |
| Угорщина        | +   |             |                |                 | +   |             |                |
| Фінляндія       | +   |             |                |                 | +   |             |                |
| Франція         |   |             | +              |                 | +   |             |                |
| Чехія           |   | +           |                |                 | +   |             |                |
| Швеція          |   |             | +              |                 | +   |             |                |
| Україна         | +   |             |                |                 | +   |             |                |



***Питання для самоконтролю:***

1. Що таке гармонізація обліку ?
2. НПСБО – це ?
3. Назвіть актуальну кількість ПСБО на теперішній час.
4. Що розуміють під Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ)?
5. Перелічити переваги та недоліки МСФЗ.
6. Які цілі переслідує *Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО)*?
7. Який стандарт встановлює вимоги щодо розкриття інформації про облікову політику підприємства ?
8. Яка інформація міститься в МСФЗ 1?
9. Яким стандартом регулюються питання обліку нематеріальних активів?
10. Дайте визначення фінансової звітності відповідно до МСФЗ.
11. Назвіть особливості застосування МСБО в різних країнах світу.
12. Здійснити порівняльний аналіз П(С)БО та МСБО й основні висновки?

## **ТЕМА 19 : ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ**

*Цільова спрямованість:* визначити передумови виникнення організації бухгалтерського обліку; засвоїти принципи організації бухгалтерського обліку; розкрити сутність та необхідність формування облікової політики підприємства.

### **Питання для розгляду**

1. Основи організації бухгалтерського обліку на підприємстві.
2. Облікова політика підприємства.

### ***1. Основи організації бухгалтерського обліку на підприємстві***

Організація бухгалтерського обліку супроводжує створення підприємства, та забезпечує його підготовку до ефективної діяльності. Без організованого бухгалтерського обліку неможлива діяльність суб'єктів господарювання, оскільки це суперечить чинному законодавству України.

З бухгалтерським обліком пов'язано три групи суб'єктів: організації, ведення і нормативного регулювання бухгалтерського обліку.

*Суб'єктами організації бухгалтерського обліку* є власник підприємства або уповноважений ним орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до установчих та інших розпорядчих документів, а також головний бухгалтер (або, особа, на яку покладено обов'язки з ведення бухгалтерського обліку) підприємства.

*Суб'єкти ведення бухгалтерського обліку* є бухгалтерська служба на чолі з головним бухгалтером або особа, на яку покладено обов'язки ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

*Суб'єкти нормативного регулювання бухгалтерського обліку* є органи державної влади, які шляхом прийняття відповідних нормативних документів регулюють повністю або частково організацію та ведення бухгалтерського обліку. В Україні такими суб'єктами є Президент України, Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, Державний комітет статистики України, Державна податкова адміністрація України, Національний банк України та ін. державні органи.

Дорадчим органом при Міністерстві фінансів України є Методологічна рада з бухгалтерського обліку.

З 1 січня 2000 року основними нормативно-правовими актами, які регламентують систему бухгалтерського обліку в Україні є:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07. 1999 р.;
2. Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, затверджені наказами Міністерства фінансів України;
3. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 р.;
4. Інструкція зі застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, затверджена наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 р.;
5. Ухвала Кабінету Міністрів України «Про затвердження порядку подання фінансової звітності» № 419 від 28.02.2000 р.;

Суттєвою особливістю Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» є те, що він створює методологічні засади збору, реєстрації та узагальнення інформації, які здійснюються шляхом суцільного, безперервного та документального обліку всіх господарських операцій.

*Предметом організації бухгалтерського обліку є забезпечення процесу ведення і функціонування системи бухгалтерського обліку на підприємстві.*

*Об'єктами організації бухгалтерського обліку є документування господарських операцій та документообіг підприємства, фінансова політика, структура облікового підрозділу підприємства і регламентація роботи облікових працівників, організаційне, методичне, правове та технічне забезпечення бухгалтерського обліку.*

Організація бухгалтерського обліку повинна здійснюватися з моменту створення підприємства та залежить від ряду критеріїв:

- форми власності;
- організаційно-правової форми підприємства;
- характеру, технології і обсягу його діяльності;
- чисельності персоналу;
- структури управління та ін.

Раціональна організація бухгалтерського обліку передбачає дотримання наступних принципів (табл. 19.1).

Таблиця 19.1.

*Принципи організації бухгалтерського обліку*

| <i>Принципи</i>             | <i>Характеристика</i>   |
|-----------------------------|---|
| Цілісності                  | вимагає розглядати систему як об'єкт, як цілісне явище, якість якого не зводиться до особливостей яких-небудь окремих частин, які утворюють його. Цілісність обліку системи як об'єкта виявляється у подвійному узагальненні господарських фактів-явищ і процесів   |
| Всебічності                 | передбачає облік всіх внутрішніх зв'язків і відносин системи, всіх чинників, які впливають на її функціонування   |
| Субординації                | вимагає створення ієрархії елементів і відносин за чітко встановленими критеріями. Основним критерієм побудови ієрархії елементів системи бухгалтерського обліку є адекватність організаційної і технологічної структур господарства. Наприклад, облік матеріалів здійснюють адекватно організації складського господарства: за кожною матеріально відповідальною особою, місцем зберігання матеріалів, облік витрат на виробництво – за цехами, ділянками, бригадами, продукцією |
| Динамічності                | встановлює, що всі характеристики системи слід розглядати не як постійні, а як постійно змінні. Динамічність бухгалтерського обліку як системи обумовлена удосконаленням форм і методів його організації, розвитком форм здійснення розрахунків, системи рахунків, застосуванням нових методів обліку ресурсів, витрат на виробництво і калькуляцію собівартості продукції  |
| Випереджаючого відображення | означає постійну наявність проблем, виникнення яких обумовлене часом, а, отже, вимагає прогнозування стану системи обліку в майбутньому   |
| Системостворюючих відносин  | вимагає визначення саме таких зв'язків між частинами (елементами) системи, які забезпечують її цілісність, існування і розвиток   |

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» підприємству надана можливість самостійно вибирати одну з чотирьох форм організації бухгалтерського обліку:

1. Введення у штат підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером.

2. Користування послугами фахівця з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець без створення юридичної особи.

3. Ведення на договірних основах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою.

4. Самостійне ведення бухгалтерського обліку і складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства .

Крім того підприємство самостійно:

– визначає облікову політику підприємства;

– обирає форму організації бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних засад, встановлених Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних;

– розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;

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

– може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства.

## **2. Облікова політика підприємства**

Функціонування системи бухгалтерського обліку та процесу його ведення вимагає відповідної організаційної інфраструктури, яка передбачає розв'язання ряду методичних, технологічних і організаційних питань. У процесі їх розв'язання, власник підприємства спільно з головним бухгалтером реалізує свою політику в сфері бухгалтерського обліку шляхом самостійного вибору облікових способів і процедур. Це зумовлює появу такого інструменту організації обліку як облікова політика.

*Облікова політика* – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовують підприємства для складання та подання фінансової звітності.

Облікова політика повинна розроблятися самостійно кожним підприємством, зареєстрованим у встановленому законодавством порядку.

*Завданням* облікової політики є забезпечення одержання достовірної інформації про фінансовий стан підприємства, результати його діяльності, що необхідно для всіх користувачів бухгалтерської звітності для прийняття

Головними користувачами облікової політики підприємства є зовнішні та внутрішні суб'єкти.

До внутрішніх користувачів відносяться: власники підприємства, керівник підприємства, управлінський персонал, головний бухгалтер, облікові працівники.

До зовнішніх користувачів відносяться: аудитори, контролюючі органи (податкова служба), інвестори, кредитори та інші користувачі звітної інформації підприємства.

Складовими облікової політики підприємства є організаційна, методична та технічна складова. Кожна складова облікової політики підприємства об'єднує відповідні об'єкти, за якими існують альтернативні варіанти – елементи (рис. 19.1).

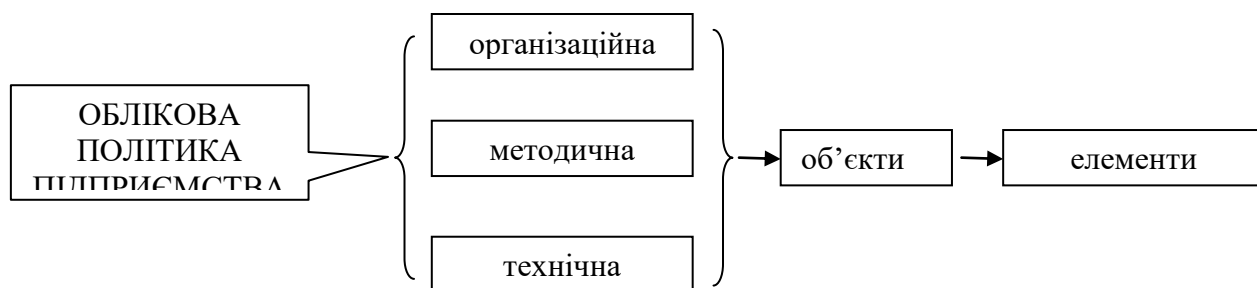


Рисунок 19.1 – Складові облікової політики підприємства

*Елемент облікової політики підприємства* – це методичні прийоми та способи, які обираються з числа загальноприйнятих з урахуванням особливостей діяльності підприємства.

Методичні прийоми та способи ведення обліку передбачають вибір конкретного застосування елементів методу обліку, який складається з елементів: документування і інвентаризація, оцінка та калькулювання, рахунки та подвійний запис, баланс та звітність.

Прикладом *об'єкта* організації складової облікової політики може бути форма організації бухгалтерського обліку, *елементом* – одна з чотирьох визначених законодавством форм організації.

*Методична складова* передбачає визначення способів ведення обліку його об'єктів, які мають альтернативні способи відображення. Прикладом об'єкта методичної складової облікової політики можуть бути основні засоби, елементи облікової політики, які йому відповідають, – метод нарахування амортизації, строк корисної експлуатації, ліквідаційна вартість основних засобів тощо.

*Технічна складова* є визначення технічних засобів, які забезпечують ведення обліку. Об'єктом технічної складової є форма ведення обліку, елементами – журнальна, меморіально-ордерна, спрощена, комп'ютерна тощо.

Реалізація елементів методичної складової на рахунках бухгалтерського обліку, в облікових регістрах та формах звітності здійснюється за допомогою об'єктів та елементів технічної складової.

Елементи облікової політики підприємства формуються з урахуванням основних 10 принципів підготовки фінансової звітності:

- |  |                                   |
|--|-----------------------------------|
| – обачності;                                     | – повного висвітлення;            |
| – автономності;                                  | – послідовності;                  |
| – безперервності;                                | – превалювання змісту над формою; |
| – історичної (фактичної) собівартості;           | – єдиного грошового вимірника;    |
| – нарахування та відповідності доходів і витрат; | – періодичності.                  |

Прийняття новоствореним підприємством облікової політики вважається дійсною з дня прав юридичної особи і формується з дотриманням принципу послідовності, що передбачає постійне (з року в рік) застосування (НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»).

Організує облік на підприємстві головний бухгалтер. Формує облікову політику разом з керівником підприємства головний бухгалтер на завершальному етапі, цьому передують формування облікової політики вузькими спеціалістами з окремих ділянок бухгалтерського обліку.

Вибір суб'єктів формування облікової політики залежить від обсягів діяльності підприємства, кваліфікації та рівня освіти облікових працівників, наявності платіжних засобів і є суто індивідуальним для кожного суб'єкта господарювання в конкретній економічній ситуації.

Зміст облікової політики підприємства частково розкривається в установчих документах підприємства, які закладають основи побудови всієї господарської і управлінської системи підприємства.

Облікова політика підприємства оформляється наказом або положенням по підприємству, де передбачаються пункти, які стосуються організації, технології, техніки та методики бухгалтерського обліку, а також контролю й організації відповідальності.

Способи ведення бухгалтерського обліку, обрані підприємством, повинні застосовуватися з 1-го січня, а документація, якою оформляють зміни в обліковій політиці підприємства, повинні готуватися і затверджуватися до цієї дати.

Положення про облікову політику підприємства наведені на рис. 19.2.

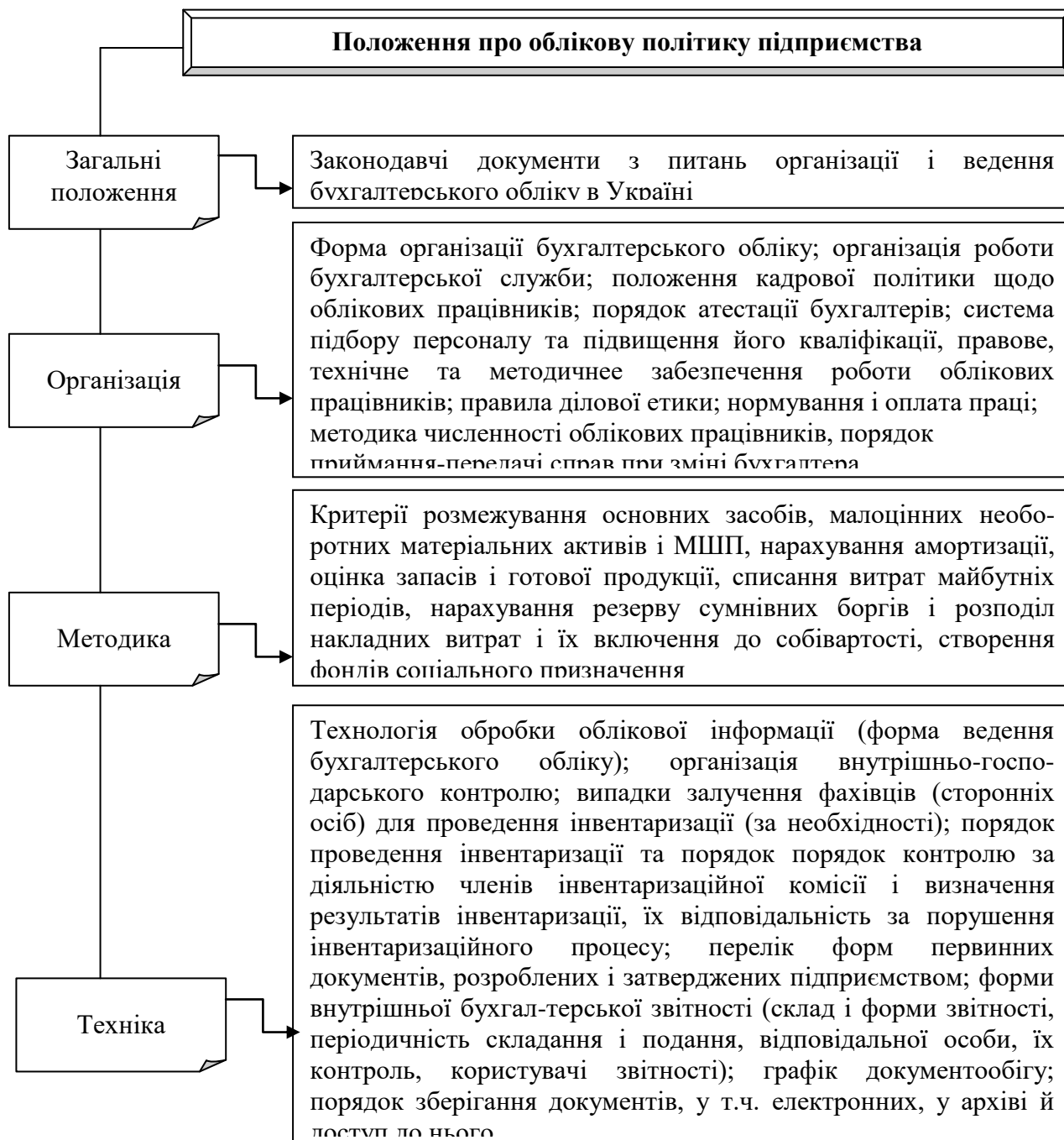


Рисунок 19.2 – Складові Положення (Наказу) про облікову політику підприємства

Зміна облікової політики відбувається у таких випадках:

- при зміні статутних документів;
- при зміні вимог органу, який затверджує П(С) БО;
- якщо такі зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності.

Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності.

Не вважається зміною облікової політики її встановлення для подій і операцій, що не відбувалися раніше на підприємстві або що відрізняються від попередніх. Наприклад, не вважатиметься зміною облікової політики ухвалення рішення про особливості обліку доходів за довгостроковими договорами, якщо на підприємстві їх до цього не було.

У разі зміни облікової політики підприємству потрібно розкрити:

- причини й сутність змін;
- суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року;
- факт повторного надання порівняльної інформації у фінансових звітах або недоцільність такого перерахунку.

У примітках до фінансової звітності підприємства треба описати принципи оцінки статей звітності й методи обліку за окремими статтями звітності. Наказ про облікову політику підприємства видає на початок року керівник підприємства. Він є керівництвом до дії для працівників бухгалтерії або інших посадових осіб, які виконують ці обов'язки.

### ***Питання для самоконтролю:***

1. Яку роль виконує організація бухгалтерського обліку в системі управління підприємством?
2. У чий компетенції знаходиться організація бухгалтерського обліку на підприємстві?
3. Ким і в які терміни видається наказ про облікову політику?
4. З яких частин повинен складатися наказ про облікову політику?
5. Які положення повинні бути зафіксовані в розділі «Порядок організації бухгалтерського обліку на підприємстві»?
6. Які положення повинні бути зафіксовані в розділі «Облікова політика» стосовно обліку основних засобів і нематеріальних активів?
7. Яка інформація про облікову політику розкривається у «Примітках до фінансової звітності»?
8. Які категорії користувачів інформації можуть бути зацікавлені в ознайомленні з обліковою політикою підприємства?
9. В яких випадках відбувається зміна облікової політики ?
10. Які події не призводять до зміни облікової політики суб'єкта господарювання ?

## **ТЕМА 20 : БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В СИСТЕМІ ЕКОНОМІЧНИХ НАУК ТА ОСНОВИ МЕТОДОЛОГІЇ ЙОГО НАУКОВИХ ДОСЛІДЖЕНЬ**

*Цільова спрямованість:* розкрити бухгалтерський облік як об'єкт наукового дослідження; розібрати методи наукового дослідження та його інформаційне забезпечення; вивчити вимоги до оформлення результатів наукових досліджень.

### **Питання для розгляду**

1. Бухгалтерський облік, як об'єкт наукового дослідження в системі економічних наук.
2. Методологія наукових досліджень у галузі бухгалтерського обліку.

### ***1. Бухгалтерський облік, як об'єкт наукового дослідження в системі економічних наук.***

Історія розвитку бухгалтерського обліку показує, що він являє собою самостійну галузь наукових знань, яка має певні системоутворюючі ознаки і є частиною системи економічних наук.

Бухгалтерський облік є самостійною прикладною економічною наукою і певною галуззю практичної суспільної діяльності.

Вища атестаційна комісія (ВАК) України у класифікації економічних наук визнала «Бухгалтерський облік» як самостійну науку. Це зумовлено тим, що бухгалтерський облік накопичує, групує і систематизує факти господарської діяльності, є досконалою інформаційною базою управління підприємством.

Бухгалтерський облік як наука і практична діяльність тісно пов'язаний з цілою сукупністю фундаментальних і прикладних дисциплін.

Теорія обліку передусім спирається на *філософію*, яка вивчає найбільш загальні закони розвитку суспільства і пізнання. Ці закони визначають розвиток теорії і практики бухгалтерського обліку, для яких важливе значення мають такі розділи філософії, як онтологія та гносеологія.

Бухгалтерський облік спирається на широку законодавчу базу, яка регулює діяльність підприємства. Правова регламентація розглядається не тільки як метод, а і як принцип управління. Тому *юридичні науки, правові дисципліни* формують правове поле бухгалтерського обліку підприємств, організацій і установ.

Бухгалтерський облік як функція управління тісно пов'язаний із плануванням, аналізом, контролем і регулюванням.

*Планування і прогнозування* використовують облікову інформацію для складання планів і прогнозів і контролю їх виконання, таким чином, між обліком і плануванням мають місце прямі та зворотні зв'язки.

*Аналіз* є проміжним етапом процесу управління між збором інформації і прийняттям рішень щодо оперативного регулювання виробництва і планування господарської діяльності економічних суб'єктів. Аналіз вимагає знання методів та прийомів, що дає можливість розкрити внутрішню природу об'єкта, його взаємозв'язки і напрями розвитку.

*Контроль* дає змогу здійснювати важливу функцію обліку щодо контролю господарської діяльності та майна підприємства, дотримання чинного законодавства та умов укладених угод, доцільності та ефективності господарської діяльності. Контроль може здійснюватися через ревізію й аудит, судово-бухгалтерську експертизу.

*Регулювання* виступає важливим елементом постановки цілей, визначення шляхів їх досягнення і вибору оптимальних варіантів вирішення та найкращої альтернативи. Багатовекторний підхід до бізнесу визначає основні важелі регулювання: економічні, правові, податкові тощо.



*Математика* в сучасних умовах автоматизації обліково-аналітичних робіт відіграє важливу роль в алгоритмізації облікового процесу, моделюванні господарських процесів, розробці й використанні економіко-математичних методів аналізу. Теорія ймовірностей і математична статистика дають змогу виміряти ступінь відповідності облікових даних реальному стану речей, оцінити ймовірність помилок, що виникають при реєстрації фактів, використати науково обґрунтовані статистичні методи зведення та групування, вибіркового обстеження.

*Соціологія, психологія та етика* — це блок дисциплін, які дають можливість формувати суспільний імідж та авторитет професії бухгалтера, забезпечувати узгодженість його особистої поведінки та міри відповідальності, об'єктивно властивої представникам цієї професії.

*Етичні норми* встановлюють моральні критерії, якими повинен керуватися і яких зобов'язаний дотримуватися кожен бухгалтер під час здійснення своєї професійної діяльності.

Взаємозв'язок бухгалтерського обліку як науки і практики з іншими науками представлено на рис. 20.1.

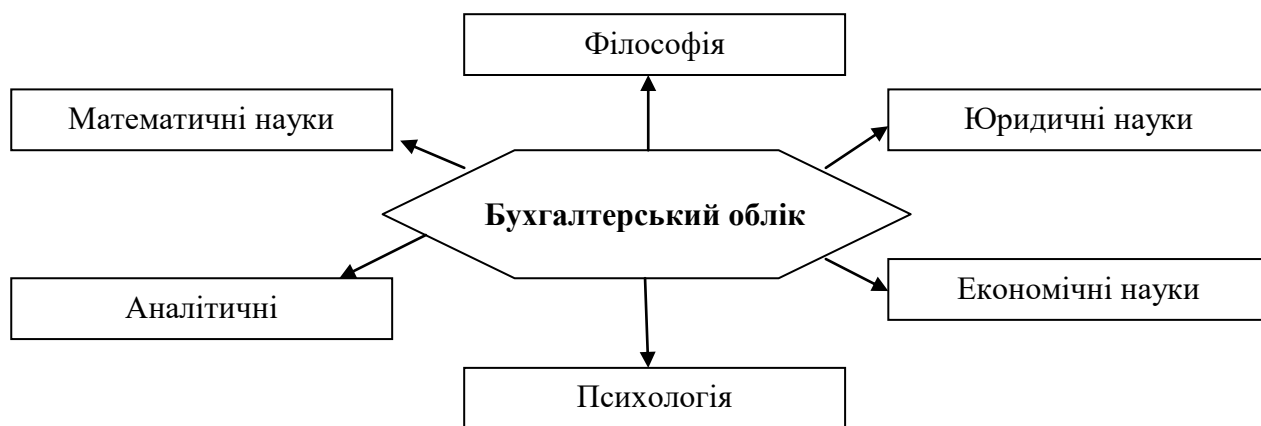


Рисунок 20.1 – Взаємозв'язок бухгалтерського обліку з іншими науками

Сучасний бухгалтер займається не тільки веденням рахунків, але й іншою діяльністю, що включає планування і прийняття рішень, контроль, оцінювання та аналіз господарської діяльності. Сучасний бухгалтер має задовольняти потреби тих, хто використовує облікову інформацію, незалежно від того внутрішніми чи зовнішніми споживачами цієї інформації вони є. Бухгалтерський облік не є "метою в собі".

Щоб гідно оцінити професію бухгалтера та її внесок у підвищення ефективності господарської діяльності, Міжнародний конгрес бухгалтерів у 1946 р. затвердив герб бухгалтера, запропонований знаменитим французьким ученим Ж. Б. Дюмарше (рис. 20.2).



Рисунок 20.2 – Міжнародний герб бухгалтерів

Міжнародний герб бухгалтерів складається з трьох фігур: сонця — бухгалтерський облік освітлює господарську діяльність; ваг — баланс; кривої Бернуллі, яка символізує те, що облік, який виник одного разу, буде існувати вічно, та девізу: "Наука, довіра, незалежність!"

У багатьох дослідженнях з бухгалтерського обліку порушується питання "є бухгалтерський облік наукою чи ні". Вирішенню даного питання присвячена значна кількість праць професора Ф. Ф. Бутинця, який дає на нього чітку позитивну відповідь і виокремлює характерні особливості, якими наука бухгалтерський облік відрізняється від інших наук:

- 1) є комплексною наукою, яка може бути віднесена до спеціальних, міжгалузевих, функціональних наук;
- 2) має свій предмет дослідження;
- 3) має свої специфічні об'єкти і методи дослідження;
- 4) має специфічну активну спрямованість на практику.

Складність бухгалтерської науки зумовлена складністю господарських процесів, що відбуваються у світі. Тому для її вивчення, на думку відомого вченого А. Хейльброннера, потрібно мати "витривалість верблюда і терпіння святого".

Згідно з Указом Президента України в державі встановлено професійне свято — День бухгалтера, яке відзначається щорічно 16 липня, в день, коли у 1999 р. був прийнятий Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". Це свято є свідченням визнання державою незаперечних заслуг і праці понад мільйонного корпусу фахівців-бухгалтерів, які наполегливо і професійно роблять вагомий вклад у реформування обліку і статистики — приведення національної системи бухгалтерського обліку і звітності у відповідність до потреб ринкової економіки та міжнародних стандартів фінансової звітності.

## ***2.Методологія наукових досліджень у галузі бухгалтерського обліку.***

Розвиток будь-якої науки неможливий без розробки теорії і методології наукового пізнання та дослідження.

*Методологія* – це вчення про систему понять та їх відносин; систему базових принципів, методів, методик, способів та засобів їх реалізації в організації та побудові науково-практичної діяльності людей

*Методологія бухгалтерського обліку* – це дослідження системи бухгалтерського обліку за допомогою комплексу методів і засобів, встановлення принципів і способів організації побудови теоретичної та практичної діяльності, встановлення внутрішньої впорядкованості окремих елементів системи бухгалтерського обліку, узгоджених сукупність прийомів і методів пізнання та дослідження об'єкта

Елементами системи бухгалтерського обліку є предмет, суб'єкт, об'єкт дослідження, які взаємодіють у рамках цілісної системи, встановлюють між собою стійкий внутрішній зв'язок, формуючи структури цієї системи.

Поєднання різних елементів методології бухгалтерського обліку забезпечує суцільне і неперервне вивчення його об'єкта – засоби та господарську діяльність. При цьому досягається основна мета – отримання інформації про стан господарства, результати його роботи і відносини з іншими суб'єктами господарювання, контроль за різними сторонами господарської діяльності та аналізу.

Предметна сутність бухгалтерського обліку, загальне поняття про метод, передумови та принципи побудови, загальна організаційна будова, логічний взаємозв'язок окремих елементів системи формують методологію бухгалтерського обліку.

Взаємодія та формування стійких внутрішніх зв'язків між суб'єктом і об'єктом бухгалтерського обліку можливі за умови виконання різноманітних дій та операцій із застосуванням методичних і технічних прийомів. На різних етапах, залежно від вибраного способу дослідження, застосовують загальнонаукові та спеціальні методи наукового пізнання (рис. 20.3).

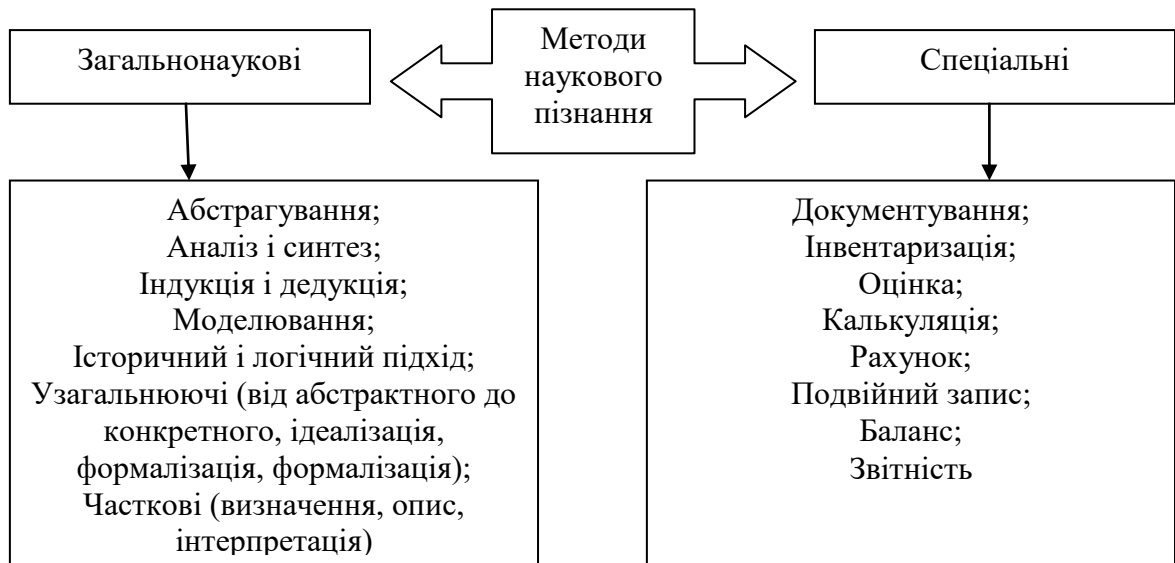


Рисунок 20.3 – Методи наукового пізнання

Структурна схема методології бухгалтерського обліку з позиції наукового дослідження наведена на рис. 20.4.

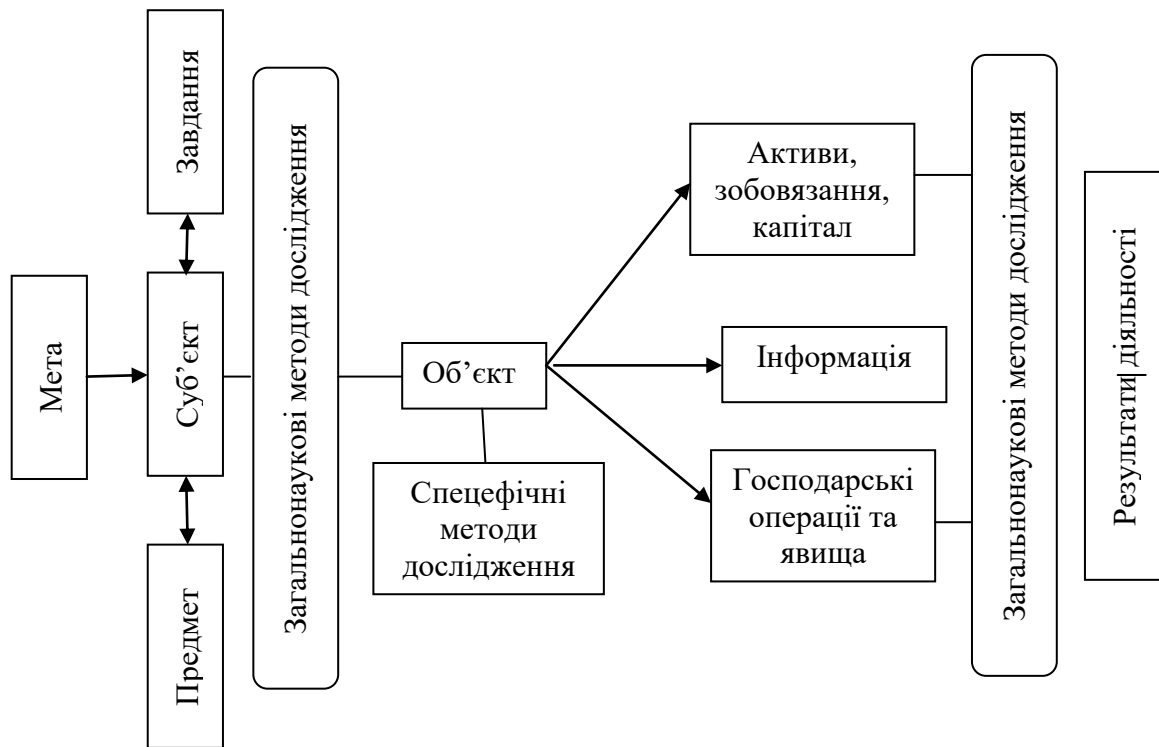


Рисунок 20.4 – Структурна схема методології бухгалтерського обліку з позиції наукового дослідження

*Дослідження у галузі бухгалтерського обліку – це наукова робота у сфері методології, організації, методики обліково-аналітичного забезпечення господарської діяльності окремих суб'єктів господарювання.*

Бухгалтерське наукове дослідження є складним і багатогранним процесом, в якому поєднуються організаційні, технічні, економічні, правові і психологічні аспекти вивчення певного об'єкта (предмета або явища) за допомогою наукових методів і яке має на меті встановлення закономірностей його виникнення, розвитку і перетворення об'єкта в інтересах раціонального використання у практичній діяльності людей.

Вирізняють такі основні види бухгалтерських досліджень (табл. 20.1).

Таблиця 20.1

Класифікація основних видів наукових досліджень у галузі бухгалтерського обліку

| <b>Види наукових досліджень</b> | <b>Характеристика</b>   |
|---------------------------------|---|
| Нормативні                      | Мета – розробка методики бухгалтерського обліку як у цілому, так і у розрізі окремих господарських операцій. Науковці, що проводять такі дослідження, прагнуть розробити та запровадити “правильні” стандарти бухгалтерського обліку  |
| Позитивні                       | З'явилися у 1960-х роках. Основною метою є вивчення впливу інформації фінансових звітів підприємств на ринкову вартість їх акцій. За результатами таких досліджень на сьогодні розроблено декілька гіпотез, що пояснюють співвідношення між показниками фінансової звітності та ціною акцій на фондовому ринку. Такі дослідження пояснюють і пропонують практику ведення бухгалтерського обліку                     |
| Кількісні                       | Передбачають використання цифрових даних обліково-аналітичної системи підприємства. Більшість наукових досліджень у сфері бухгалтерського обліку використовують лише цифрові показники.   |
| Якісні                          | Передбачають використання кількісних і якісних даних обліково-аналітичної системи підприємства. Призначені для поліпшення якості бухгалтерського обліку й фінансової звітності як у цілому, так і на окремих підприємствах  |
| Прикладні                       | Призначені для швидкого вирішення конкретних, переважно вузьких, бухгалтерських проблем   |
| Фундаментальні                  | Передбачають розробку нових бухгалтерських знань на більш високому, методологічному, рівні. Результати таких досліджень, переважно стосуються облікової системи країни в цілому, а самі дослідження виконуються під час написання дисертацій на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук   |
| Описові                         | Лише аналізують вже існуючу наукову, статистичну та аналітичну інформацію, порівнюють її та вивчають тенденції змін   |
| Аналітичні                      | На відміну від попередніх, передбачають не лише описові підходи, а й власну глибоку аналітичну розумову діяльність дослідника, за результатами якої пропонуються нові ідеї, гіпотези, формули, залежності, а також вдосконалюються окремі елементи методу бухгалтерського обліку. Тобто не просто аналізуються історично сформовані підходи до певного об'єкта, а й пропонуються власні розробки у цьому ж напрямі. |

Існують також інші варіанти класифікації наукових досліджень у галузі бухгалтерського обліку (рис. 20.5).



Рис. 20.5. Класифікація видів наукових досліджень у бухгалтерському обліку

Дослідження у галузі бухгалтерського обліку відігравали і відіграють істотну роль у створенні нових знань. Саме завдяки їм виникають нові погляди на вирішення проблемних обліково-аналітичних питань, а також можливості визначити нові проблемні сфери (рис.20.6).

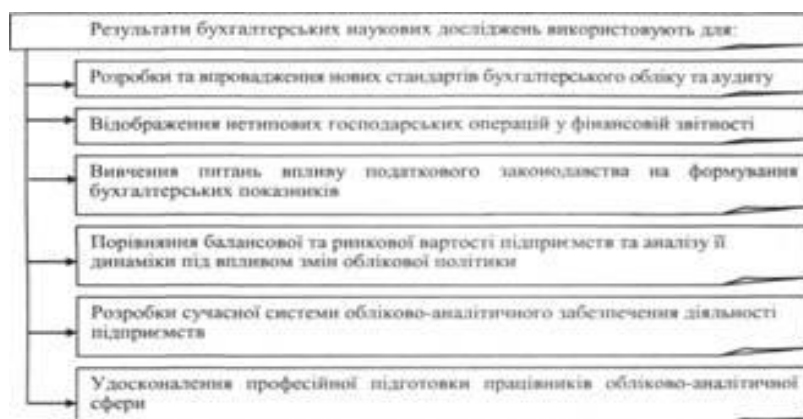


Рис. 20.6. Основні напрями використання результатів бухгалтерських наукових досліджень

Закордонні вчені виділяють три основних значення наукових досліджень у галузі бухгалтерського обліку:

- вони є базою для розробки нормативних документів у галузі бухгалтерського обліку, їх вдосконалення та оновлення;
- їх використовують на практиці (посадові особи під час прийняття управлінських рішень використовують як практичні, так і науково-теоретичні дані);
- мислення дослідників (наукова думка) впливає на стан та розвиток навчальної та практичної роботи у певних видах економічної діяльності.

Наукові дослідження у галузі бухгалтерського обліку доцільно здійснювати не у будь-яких напрямках, а лише у найбільш вагомих, які мають значення для теорії і практики розвитку бухгалтерського обліку і є актуальними на певний момент часу.

***Питання для самоконтролю:***

1. Обґрунтуйте поняття «Методологія бухгалтерського обліку».
2. З яких елементів складається Міжнародний герб бухгалтерів ?
3. Охарактеризуйте методи наукового пізнання.
4. Обґрунтуйте взаємозв'язок бухгалтерського обліку з іншими науками.
5. Які основні напрями використання результатів бухгалтерських наукових досліджень ?
6. Наведіть види наукових бухгалтерських досліджень .
7. Аргументуйте самостійність бухгалтерського обліку як науки.
8. Визначте взаємозв'язки бухгалтерського обліку як функції управління.

## ЛІТЕРАТУРА

### *Законодавча база*

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.06.99 р. № 996.
2. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-ІУ.
3. Господарський кодекс України від 19.09.2003 № 436- ІV.
4. Закон України "Про акціонерні товариства" від 17.09.2008 № 514- VI.
5. Бухгалтерський облік: нормативна база / Уклад. Я. Кавторева. - 9-те вид., перероб. і доп. - Х.: Фактор, 2003. — 340 с.

### *Основні підручники та навчальні посібники*

6. Бухгалтерський фінансовий облік [текст]: підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів [Ф.Ф. Бутинець та ін.]; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутиця. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2009. – 912 с.
7. Кругляк Б.С., Янчева Л.М. та ін.. Бухгалтерський облік на підприємствах: Навч. посіб.– Хмельницький: ПП "Едельвейс", 2006.– 632 с.
8. Лишиленко О.В. Фінансовий облік: Підручник. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Київ: Вид-во «Центр навчальної літератури», 2008. – 556 с.
9. Організація бухгалтерського обліку. Навчальний посібник / За редакцією В.С. Леся – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с.
10. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник. – К.: КНЕУ, 2004. – 412 с.
11. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. – К.: Алерта, 2006. – 1080 с.

### *Додаткова література*

12. Блейк Дж., Амант О. Европейский бухгалтерский учет: Справочник: Пер. с англ. - М.: Информ.-изд. дом «Филинь», 1997.
13. Бабіч В.В., Сагова С.В. Фінансовий облік (облік активів): Навч. посіб. – К.: КНЕУ, 2006. - 282 с.
14. Білуха Н.Т. Теорія бухгалтерського обліку: Посібник. - К.: 2000. - 692 с.
15. Велш Глен А., Шорт Даніел Г. Основи фінансового обліку / Пер з англ. О.Мінін, О. Ткач. - К.: Основи, 1997. - 943 с.
16. Волкова І.А. Фінансовий облік-1. Навчальний посібник. К.: Центр учбової літератури. 2008. – 228 с.
17. Герасим П.М., Журавель Г.П., Хомин П.Я. Курс фінансового обліку: Навч. посіб. – К.: Знання, 2007. – 566с.
18. Гладких Т.В. Фінансовий облік: Навч. посібник. – К.: Центр навчальної літератури. 2007. – 480 с.
19. Голов С.Ф., Костюченко В.М., Кравченко І.Ю., Ямборко Г.А. Фінансовий облік: Підручник. – К.: Лібра, 2005. – 976 с.
20. Завгородний В.П. Налоги и налоговый контроль в Украине. - К.: А.С.К., 2000. - 639 с.
21. Зубілевич С, Кравченко І, Прокопенко О., Школьніков Д. та ін. Посібник з бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності підприємствами України. - К.: Укрпапір. - 2002. - 472 с.
22. Коблянська О.І. Фінансовий облік: Навч. посіб.– 2-ге вид., випр. і доп. – К.: Знання, 2007. – 471 с. – (Вища освіта ХХІ століття).

23. Кужельний В.М., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку. Посібник. - 2001.-334 с.
24. Мельник П.В., Данілов О.Д., Ходаківська В.П. та ін. Податкова система України (практикум): Навч. посібник. - Ірпінь: Академія ДПС України, 2001.- 256 с.
25. Нидлз В.И. Принципи бухгалтерського учета / Пер. с англ. - М.: Финансы и статистика, 1993. - 96 с.
26. Сопко В.В. Бухгалтерський облік капіталу підприємства (власності, пасивів): Навч. Посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 312 с.
27. Фінансовий облік: первинна документація та облікова реєстрація: Навч. Посіб. / М.Р. Лучко, М.Я. Остап'юк, Й.Я. Даньків та ін. – К.: Знання, 2005. – 319 с. – (Вища освіта ХХІ століття).
28. Хрестоматія бухгалтера. / Н.Білова, А. Бобро, М.Бойцова та інші. – Х.: Фактор, 2006. – 760 с.
29. Чебанова Н.В., Єфіменко Т.І. Фінансовий облік: Підручник. – К.: ВЦ «Академія», 2007. – 704 с.
30. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : Навчальний посібник. - К :Знання - Прес, 2003. - 444 с.

***Перелік научних та інших посібників, методичних вказівок  
до проведення конкретних видів навчальних занять***

31. Робоча програма дисципліни "Організація обліку". -Х.: ХДУХТ, 2006.
32. Збірник вправ щодо практичних занять з курсу "Організація обліку" для студентів спеціальностей 7.050106 та 8.050106 "Облік та аудит"/ Уклад.: Тарасова Т.О., Топоркова О.В., Чумак О.В. - ХДУХТ, -Харків, 2003.
33. Тестові завдання для контролю знань студентів з курсу "Організація обліку" для студентів спеціальності 7.050106 та 8.050106 "Облік та аудит"/ Уклад.: Тарасова Т.О., Чумак О.В. – ХДУХТ – Харків, 2003.

Список сайтів

1. [www.platnik.com.ua](http://www.platnik.com.ua) "ПЛАТЕЛЬЩИК" - Сайти бухгалтерської і податкової тематики
2. [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua), "LIGA Online", інформаційно-пошуковий сервер по законодавству
3. [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua) Офіційний Web-сервер Верховної Ради України.
4. [www.nau.kiev.ua](http://www.nau.kiev.ua) «Нормативні акти України»
5. [www.balance.dp.ua](http://www.balance.dp.ua) "Баланс", всеукраїнський бухгалтерський журнал
6. [www.visnuk.com.ua](http://www.visnuk.com.ua) "Вісник податкової служби України", журнал
7. [www.dtk.com.ua](http://www.dtk.com.ua) "Дебет-Кредит", електронна версія журналу
8. [www.uamedia.visti.net/uk](http://www.uamedia.visti.net/uk) "Урядовий кур'єр", газета
9. [www.audit.kherson.ua](http://www.audit.kherson.ua) "Домінанта Аудит", закони, податки, аудит, консультації
10. [www.dinai.com](http://www.dinai.com) Бізнес в Україні. Документи, аналіз, новини
11. [www.buhgalteria.com.ua](http://www.buhgalteria.com.ua) "Бухгалтерія" - Сайт газети "Бухгалтерія"
12. [www.nalogi.com.ru](http://www.nalogi.com.ru) "Податки і платежі" - Журнал.
13. [www.audit.dp.ua/sau](http://www.audit.dp.ua/sau) Союз аудиторів України
14. [www.ufpaa.kiev.ua](http://www.ufpaa.kiev.ua) Федерація професійних бухгалтерів и аудиторів України
15. [www.liga.net/conf](http://www.liga.net/conf) бухгалтерський клуб на «ЛІГЕ»
16. [www.sshome.narod.ru](http://www.sshome.narod.ru) «Українські стандарти бухгалтерського обліку»
17. [www.contracty.com.ua](http://www.contracty.com.ua) «Галицькі контракти»
18. [www.buhgalter.kharcov.com](http://www.buhgalter.kharcov.com) Журнал "Бухгалтер"
19. [www.infobirzha.kiev.ua](http://www.infobirzha.kiev.ua) Форум - податки і облік
20. <http://www.factor.kharkov.com> - сайт видавничого будинка "Фактор"



Підприємство ПАТ «Хлібзавод»  
 Територія м. Старокостянтинів  
 Форма власності колективна  
 Орган державного управління \_\_\_\_\_  
 Галузь харчова  
 Вид економічної діяльності хлібопекарна  
 Одиниця виміру : тис. грн. \_\_\_\_\_

Дата (рік, місяць, число) \_\_\_\_\_  
 за ЄДРПОУ \_\_\_\_\_  
 за КОАТУУ \_\_\_\_\_  
 за КФВ \_\_\_\_\_  
 за СПОДУ \_\_\_\_\_  
 за КВЕД \_\_\_\_\_  
 Контрольна сума \_\_\_\_\_

|            |    |
|------------|----|
|            | 01 |
| 00380439   |    |
| 6810800000 |    |
| 20         |    |
| 232        |    |
| 18113      |    |
| 15.81.0    |    |
|            |    |

Адреса м. Старокостянтинів, вул. Стельмаха, 2

**БАЛАНС**  
**на 31 грудня 20 18 р.**  
 Форма № 1 код за ДКУД

|         |
|---------|
| 1801001 |
|         |

| Актив   | Код<br>рядка | На початок<br>звітного періоду | На кінець<br>звітного періоду |
|---|--------------|--------------------------------|-------------------------------|
| 1   | 2            | 3                              | 4                             |
| <b>I. Необоротні активи</b>   |              |                                |                               |
| Нематеріальні активи:   | 1000         |                                |                               |
| первісна вартість   | 1001         | -                              | -                             |
| накопичена амортизація  | 1002         | -                              | -                             |
| Незавершені капітальні інвестиції   | 1005         | 5,8                            | 5,8                           |
| Основні засоби:   | 1010         |                                |                               |
| первісна вартість   | 1011         | 1665,2                         | 1764,1                        |
| знос  | 1012         | (1133,2)                       | (12139,6)                     |
| Інвестиційна нерухомість  | 1015         |                                |                               |
| Довгострокові біологічні активи:  | 1020         |                                |                               |
| Довгострокові фінансові інвестиції:                                       |              |                                |                               |
| які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств          | 1030         | -                              | -                             |
| інші фінансові інвестиції   | 1035         | -                              | -                             |
| Довгострокова дебіторська заборгованість                                  | 1040         | -                              | -                             |
| Відстрочені податкові активи  | 1045         | -                              | -                             |
| Інші необоротні активи  | 1090         | -                              | -                             |
| <b>Усього за розділом I</b>   | <b>1095</b>  | <b>537,8</b>                   | <b>550,3</b>                  |
| <b>II. Оборотні активи</b>  |              |                                |                               |
| Запаси  | 1100         |                                |                               |
| Поточні біологічні активи   | 1110         | -                              | -                             |
| Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги          | 1125         |                                |                               |
| Дебіторська заборгованість за розрахунками:                               |              |                                |                               |
| за виданими авансами  | 1130         | -                              | -                             |
| з бюджетом  | 1135         | -                              | -                             |
| у тому числі з податку на прибуток  | 1136         | -                              | -                             |
| Інша поточна дебіторська заборгованість                                   | 1155         | 12,7                           | 7,1                           |
| Поточні фінансові інвестиції  | 1160         | -                              | -                             |
| Гроші та їх еквіваленти   | 1165         | 37,7                           | 68,2                          |
| Витрати майбутніх періодів  | 1170         |                                |                               |
| Інші оборотні активи  | 1190         | -                              | -                             |
| <b>Усього за розділом II</b>  | <b>1195</b>  | <b>557,6</b>                   | <b>394,6</b>                  |
| <b>III. Необоротні активи, утримувані для продажу та групи їх вибуття</b> | <b>1200</b>  | <b>-</b>                       | <b>0,8</b>                    |
| <b>Баланс</b>   | <b>1300</b>  | <b>1095,4</b>                  | <b>945,7</b>                  |

| Пасив  | Код<br>рядка | На початок<br>звітнього періоду | На кінець<br>звітнього періоду |
|--|--------------|---------------------------------|--------------------------------|
| 1  | 2            | 3                               | 4                              |
| <b>I. Власний капітал</b>  |              |                                 |                                |
| Зареєстрований (пайовий) капітал   | 1400         | 495,2                           | 495,2                          |
| Капітал у дооцінках  | 1405         |                                 |                                |
| Додатковий вкладений капітал   | 1410         | 78,0                            | 40,0                           |
| Резервний капітал  | 1415         | 15,1                            | 17,0                           |
| Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)  | 1420         | 4,7                             | 4,5                            |
| Неоплачений капітал  | 1425         | ( )                             | ( )                            |
| Вилучений капітал  | 1430         | ( )                             | ( )                            |
| <b>Усього за розділом I</b>  | <b>1495</b>  | <b>593,0</b>                    | <b>556,7</b>                   |
| <b>II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення</b>   |              |                                 |                                |
| <b>Відстрочені податкові зобов'язання</b>  |              |                                 |                                |
|  | 1500         |                                 |                                |
| Довгострокові кредити банків   | 1510         | 114,6                           | 72,3                           |
| Інші довгострокові зобов'язання  | 1520         | -                               | -                              |
| Довгострокові забезпечення   | 1520         | -                               | -                              |
| Цільове фінансування   | 1525         | -                               | -                              |
| <b>Усього за розділом II</b>   | <b>1595</b>  | <b>114,6</b>                    | <b>72,3</b>                    |
| <b>III. Поточні зобов'язання і забезпечення</b>  |              |                                 |                                |
| Короткострокові кредити банків   | 1600         | 121,2                           | 98,0                           |
| Поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями                                    | 1610         |                                 |                                |
| товари, роботи, послуги  | 1615         |                                 |                                |
| розрахунками з бюджетом  | 1620         | 14,6                            | 19,5                           |
| у тому числі з податку на прибуток   | 1621         |                                 |                                |
| розрахунками зі страхування  | 1625         | 25,0                            | 25,2                           |
| розрахунками з оплати праці  | 1630         | 75,0                            | 75,6                           |
| Поточні забезпечення   | 1660         |                                 |                                |
| Доходи майбутніх періодів  | 1665         |                                 |                                |
| Інші поточні зобов'язання  | 1690         | 29,7                            | 12,4                           |
| <b>Усього за розділом III</b>  | <b>1695</b>  | <b>301,5</b>                    | <b>273,2</b>                   |
| <b>IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття</b> | <b>1700</b>  | -                               | -                              |
| <b>Баланс</b>  | <b>1900</b>  | <b>1095,4</b>                   | <b>945,7</b>                   |

Керівник

Головний бухгалтер

**Перелік типових форм, що їх використовують для первинної документації господарських явищ і процесів на підприємствах України**

Табл. 1

| Код форми   | Назва форми  |
|---|--|
| <i>1) Облік особового складу підприємства</i>           |  |
| Ф № П-1   | Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу  |
| Ф № П-2   | Особова картка   |
| Ф № П-5   | Наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу                                   |
| Ф № П-6   | Наказ (розпорядження) про надання відпустки  |
| Ф № П-8   | Наказ (розпорядження) про припинення трудової угоди                                    |
| Ф № П-13  | Табель обліку використання робочого часу   |
| <i>2) Облік нарахування та виплати заробітної плати</i> |  |
| Ф № П-49  | Розрахунково-платіжна відомість  |
| Ф № П-51  | Розрахункова відомість   |
| Ф № П-54  | Особовий рахунок   |
| <i>3) Облік касових операцій</i>                        |  |
| Ф № КО-1  | Прибутковий касовий ордер  |
| Ф № КО-2  | Видатковий касовий ордер   |
| Ф № КО-3  | Журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових документів                          |
| Ф № КО-4  | Касова книга   |
| <i>4) Облік розрахунків із підзвітними особами</i>      |  |
| Ф № 807   | Авансовий звіт   |
| <i>5) Облік банківських операцій</i>                    |  |
| Ф № 869   | Рахунок-фактура  |
| код 040 1001  | Платіжна вимога  |
| код 040 1002  | Платіжне доручення   |
| код 040 1003  | Зведене платіжне доручення   |
| код 040 1004  | Заява про відмову від акцепту  |
| код 040 1007  | Реєстр чеків   |
| код 040 1008  | Зведена вимога   |
| <i>б) Облік матеріалів</i>                              |  |
| Ф № М-1   | Журнал обліку вантажів, що надійшли  |
| Ф № М-2   | Доручення  |
| Ф № М-2а  | Акт списання бланків доручень  |
| Ф № М-3   | Журнал реєстрації виданих доручень   |
| Ф № М-4   | Прибутковий ордер  |
| Ф № М-7   | Акт приймання матеріалів   |
| Ф № М-8   | Лімітно-забірна картка (на одне найменування матеріалу та багаторазовий відпуск)       |
| Ф № М-9   | Лімітно-забірна картка (для багаторазового відпуску двох—п'яти найменувань матеріалів) |
| Ф № М-10  | Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів                                   |
| Ф № М-11  | Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів                          |
| Ф № М-12  | Картка складського обліку матеріалів   |
| Ф № М-13  | Реєстр приймання-здачі документів  |
| Ф № М-14  | Відомість обліку залишків матеріалів на складі   |

| Код форми   | Назва форми   |
|---|---|
| Ф № М-15  | Акт про прийняття устаткування  |
| Ф № М-15а   | Акт прийняття-передавання устаткування до монтажу   |
| Ф № М-16  | Матеріальний ярлик  |
| Ф № М-17  | Акт № __ про виявлені дефекти устаткування  |
| Ф № М-18  | Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від визначених норм запасу |
| Ф № М-19  | Матеріальний звіт   |
| Ф № М-21  | Інвентаризаційний опис  |
| Ф № М-22  | Акт № __ на списання матеріалів відкритого зберігання                                     |
| Ф № М-23  | Акт № __ про витрату давальницьких матеріалів   |
| Ф № М-26  | Картка обліку устаткування для встановлення   |
| Ф № М-28  | Лімітно-забірна картка № __ для будівельних організацій                                   |
| Ф № М-28а   | Лімітно-забірна картка № __   |
| <i>7) Облік малоцінних і швидкозношуваних предметів</i> |   |
| Ф № МШ-1  | Відомість про поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів                       |
| Ф № МШ-2  | Картка обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів                                     |
| Ф № МШ-4  | Акт вибуття малоцінних і швидкозношуваних предметів                                       |
| Ф № МШ-5  | Акт на списання інструментів (пристосувань) та обмін їх на придбані для використання      |
| Ф № МШ-6  | Особиста картка спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристосувань                          |
| Ф № МШ-7  | Відомість обліку (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристосувань            |
| Ф № МШ-8  | Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів                                  |
| <i>8) Облік основних засобів</i>                        |   |
| Ф № 03-1  | Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів                        |
| Ф № 03-2  | Акти приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів         |
| Ф № 03-3  | Акт на списання основних засобів  |
| Ф № 03-4  | Акт на списання автотранспортних засобів  |
| Ф № 03-5  | Акт № __ про встановлення, пуск та демонтаж будівельної техніки                           |
| Ф № 03-6  | Інвентарна картка обліку основних засобів   |
| Ф № 03-7  | Опис інвентарних карток обліку основних засобів   |
| Ф № 03-8  | Картка обліку руху основних засобів   |
| Ф № 03-9  | Інвентарний список основних засобів   |
| Ф № 03-14   | Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)                     |
| Ф № 03-15   | Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій)                     |
| Ф № 03-16   | Розрахунок амортизації автотранспорту   |

## Форма планової (звітної) калькуляції

|                              |  |                   |
|------------------------------|--|-------------------|
| <b>Підприємство</b>          |  | <b>Код ЄДРПОУ</b> |
| Планова (звітна) калькуляція |  | на/за 200 р.      |
| (період)                     |  |                   |
| <b>№</b>                     | <b>Показник</b>                          |                   |
| 1                            | Найменування виробу (марка, тип)         |                   |
| 2                            | Коротка технічна характеристика          |                   |
| 3                            | Діюча оптова ціна (грн.)                 |                   |
| 4                            | Вага виробу                              |                   |
| 5                            | Випуск у натуральному вираженні          |                   |
| 6                            | Калькуляційна одиниця                    |                   |
| 7                            | Повна собівартість одиниці виробу (грн.) |                   |
| 8                            | Строк виготовлення: початок закінчення   |                   |

## 1. Калькуляція за статтями витрат (у грн.)

| № п/п | Найменування статей витрат   | 200 _ г,         | 200 _ г. (планований період) - |      |
|-------|--|------------------|--------------------------------|------|
|       |  | (минулий період) | План                           | Звіт |
| 1     | 2  | 3                | 4                              | 5    |
| 01    | Сировина й матеріали   |                  |                                |      |
| 02    | Покупні комплектуючі вироби й напівфабрикати, роботи й послуги виробничого характеру сторонніх підприємств й організацій |                  |                                |      |
| 03    | Напівфабрикати власного виробництва  |                  |                                |      |
| 04    | Паливо й енергія на технологічні цілі  |                  |                                |      |
| 05    | Транспортно - заготівельні витрати   |                  |                                |      |
| 06    | Поворотні витрати (віднімаються)   |                  |                                |      |
| 07    | Основна заробітна плата виробничих робітників  |                  |                                |      |
| 08    | Додаткова заробітна плата виробничих робітників  |                  |                                |      |
| 09    | Відрахування на соціальні заходи   |                  |                                |      |
| 10    | Втрати внаслідок технічно неминучого браку **  |                  |                                |      |
| 11    | Попутна продукція (віднімається)**   |                  |                                |      |
| 12    | Загальновиробничі витрати **, усього: в .ч.  |                  |                                |      |
|       | витрати, на зміст й експлуатацію встаткування**  |                  |                                |      |
|       | витрати пов'язані з підготовкою й освоєнням виробництва**  |                  |                                |      |

| 1   | 2  | 3 | 4 | 5 |
|-----|--|---|---|---|
| 13  | Інші виробничі витрати**   |   |   |   |
| 14. | Разом виробнича собівартість (01 + 02 + 03 + 04 + 05 - 06 + 07 + 08+09+10 - 1 + 12 + 13) |   |   |   |
| 15  | Адміністративні витрати***   |   |   |   |
| 16  | Витрати на збут***   |   |   |   |
|     | Усього повна собівартість (14 + 15 + 16)   |   |   |   |

## 2. Розкриття витрат матеріалів і напівфабрикатів

| № п/п | Найменування                                    | Одиниці виміру | За планом |      |      | По звіту  |      |      |
|-------|---|----------------|-----------|------|------|-----------|------|------|
|       |   |                | кількість | ціна | сума | кількість | ціна | сума |
| 1     | 2   | 3              | 4         | 5    | 6    | 7         | 8    | 9    |
| -     | А, Сировина й матеріали                         |                |           |      |      |           |      |      |
|       | Матеріали (по видах)                            |                |           |      |      |           |      |      |
| 1.    |   |                |           |      |      |           |      |      |
| 9     | Допоміжні матеріали                             |                |           |      |      |           |      |      |
| 10    | Інші матеріали                                  |                |           |      |      |           |      |      |
|       | Разом сировини й матеріалів                     |                |           |      |      |           |      |      |
|       | Транспортно заготівельні витрати*               |                |           |      |      |           |      |      |
|       | Б. Покупні напівфабрикати й комплектуючі вироби |                |           |      |      |           |      |      |
| 1     | По видах..                                      |                |           |      |      |           |      |      |
|       | Разом   |                |           |      |      |           |      |      |
|       | Транспортно-заготівельні витрати*               |                |           |      |      |           |      |      |

## Додаток Г

Підприємство ПАТ «Будматеріали»  
 Форма власності колективна  
 Орган державного управління \_\_\_\_\_  
 Галузь промисловість  
 Вид економічної діяльності виробництво будівельних матеріалів  
 Одиниця виміру: тис.грн.

Дата (рік, місяць, число)

за ЄДРПОУ

за КОАТУУ

за СПОДУ

за ЗКГНГ

за КВЕД

Контрольна сума

| КОДИ       |  |    |
|------------|--|----|
|            |  | 01 |
| 24637593   |  |    |
| 6110100000 |  |    |
| 06024      |  |    |
| 14760      |  |    |
|            |  |    |

## Звіт про фінансові результати

(Звіт про сукупний дохід)

за 20\_18\_р.

Форма № 2

Код за  
ДКУД

1801003

## I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

| Стаття  | Код<br>рядка | За звітний<br>період | За попередній<br>період |
|---|--------------|----------------------|-------------------------|
| 1   | 2            | 3                    | 4                       |
| Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)  | 2000         | 84208,5              |                         |
| Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)    | 2050         | 72778,1              |                         |
| <b>Валовий:</b>   |              |                      |                         |
| прибуток  | 2050         | 11430,4              |                         |
| збиток  | 2095         |                      |                         |
| Інші операційні доходи  | 2120         | 39968,0              |                         |
| Адміністративні витрати   | 2130         | 1665,4               |                         |
| Витрати на збут   | 2150         | 236,0                |                         |
| Інші операційні витрати   | 2180         | 38914,4              |                         |
| <b>Фінансові результати від операційної діяльності:</b>         |              |                      |                         |
| прибуток  | 2190         | 10582,6              |                         |
| збиток  | 2195         |                      |                         |
| Доход від участі в капіталі                                     | 2200         | 12,0                 |                         |
| Інші фінансові доходи   | 2220         |                      |                         |
| Інші доходи   | 2240         | 809,1                |                         |
| Фінансові витрати   | 2250         | 2500,6               |                         |
| Втрати від участі в капіталі                                    | 2255         |                      |                         |
| Інші витрати  | 2270         | 529,2                |                         |
| <b>Фінансові результати до оподаткування:</b>                   |              |                      |                         |
| прибуток  | 2290         | 8373,9               |                         |
| збиток  | 2295         |                      |                         |
| Витрати (дохід) з податку на прибуток                           | 2300         | 2749,5               |                         |
| Прибуток (збиток) від припинення діяльності після оподаткування | 2305         |                      |                         |

|                                     |      |        |  |
|-------------------------------------|------|--------|--|
| <b>Чистий фінансовий результат:</b> |      |        |  |
| прибуток                            | 2350 | 5624,4 |  |
| збиток                              | 2355 |        |  |

## II. СУКУПНИЙ ДОХІД

| Найменування показника  | Код рядка   | За звітний період | За попередній період |
|---|-------------|-------------------|----------------------|
| <b>1</b>  | <b>2</b>    | <b>3</b>          | <b>4</b>             |
| Дооцінка (уцінка) необоротних активів                               | 2400        |                   |                      |
| Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів                           | 2405        |                   |                      |
| Накопичені курсові різниці  | 2410        |                   |                      |
| Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств | 2415        |                   |                      |
| Інший сукупний дохід  | 2445        |                   |                      |
| <b>Інший сукупний дохід до оподаткування</b>                        | <b>2450</b> |                   |                      |
| Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом            | 2455        |                   |                      |
| <b>Інший сукупний дохід після оподаткування</b>                     | <b>2460</b> |                   |                      |
| <b>Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)</b>              | <b>2465</b> |                   |                      |

## III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

| Найменування показника           | Код рядка   | За звітний період | За попередній період |
|----------------------------------|-------------|-------------------|----------------------|
| <b>1</b>                         | <b>2</b>    | <b>3</b>          | <b>4</b>             |
| Матеріальні затрати              | 2500        | 24485,9           |                      |
| Витрати на оплату праці          | 2505        | 18034,4           |                      |
| Відрахування на соціальні заходи | 2510        | 6408,1            |                      |
| Амортизація                      | 2515        | 2229,2            |                      |
| Інші операційні витрати          | 2520        | 3343,2            |                      |
| <b>Разом</b>                     | <b>2550</b> | <b>54500,7</b>    |                      |

## IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

| Назва статті   | Код рядка | За звітний період | За попередній період |
|--|-----------|-------------------|----------------------|
| <b>1</b>   | <b>2</b>  | <b>3</b>          | <b>4</b>             |
| Середньорічна кількість простих акцій                      | 2600      | 6550400           |                      |
| Скоригована середньорічна кількість простих акцій          | 2605      | 6550400           |                      |
| Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію              | 2610      | 0,86              |                      |
| Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію | 2615      | 0,86              |                      |
| Дивіденди на одну просту акцію                             | 2650      | 0,25              |                      |

Керівник \_\_\_\_\_

Головний бухгалтер \_\_\_\_\_



## Додаток Д

Підприємство ПАТ «Будматеріали»  
 Форма власності колективна  
 Орган державного управління \_\_\_\_\_  
 Галузь промисловість  
 Вид економічної діяльності виробництво будівельних матеріалів  
 Одиниця виміру: тис.грн.

Дата (рік, місяць, число)

за ЄДРПОУ

за КОАТУУ

за СПОДУ

за ЗКГНГ

за КВЕД

Контрольна сума

| КОДИ       |  |    |
|------------|--|----|
|            |  | 01 |
| 24637593   |  |    |
| 6110100000 |  |    |
| 06024      |  |    |
|            |  |    |
| 14760      |  |    |
|            |  |    |

## Звіт про рух грошових коштів

за 20 \_\_18\_\_ р.

Форма № 3

Код за

1801004

ДКУД

| Стаття  | Код         | За звітний період |         | За попередній період |         |
|---|-------------|-------------------|---------|----------------------|---------|
|   |             | Надходження       | Видаток | Надходження          | Видаток |
| 1   | 2           | 3                 | 4       | 5                    | 6       |
| <b>I. Рух коштів у результаті операційної діяльності</b>    |             |                   |         |                      |         |
| Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування | 3500        | 8373,9            |         |                      |         |
| Коригування на:   |             |                   |         |                      |         |
| амортизацію необоротних активів                             | 3505        | 2229,2            | x       |                      | x       |
| збільшення (зменшення) забезпечень                          | 3510        |                   |         |                      |         |
| збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць       | 3515        | 0,4               |         |                      |         |
| збиток (прибуток) від неопераційної діяльності              | 3520        |                   | 1791,9  |                      |         |
| Зменшення (збільшення):                                     |             |                   |         |                      |         |
| оборотних активів   | 3550        |                   | 36326,3 |                      |         |
| Збільшення (зменшення):                                     |             |                   |         |                      |         |
| поточних зобов'язань  | 3560        |                   | 6620,8  |                      |         |
| Грошові кошти від операційної діяльності                    | 3570        |                   |         |                      |         |
| Сплачені:   |             |                   |         |                      |         |
| податки на прибуток   | 3580        | x                 | 1966    | x                    |         |
| <b>Чистий рух коштів від операційної діяльності</b>         | <b>3195</b> |                   |         |                      |         |
| <b>II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності</b> |             |                   |         |                      |         |
| Надходження від реалізації:                                 |             |                   |         |                      |         |

|   |             |         |         |   |   |
|---|-------------|---------|---------|---|---|
| фінансових інвестицій                                     | 3200        | 277,9   | x       |   | x |
| необоротних активів                                       | 3205        | 537,1   | x       |   | x |
| Надходження від отриманих:                                |             |         |         |   |   |
| відсотків   | 3215        |         | x       |   | x |
| дивідендів  | 3220        | 0,4     | x       |   | x |
| Надходження від деривативів                               | 3225        |         |         |   |   |
| Інші надходження  | 3250        |         |         |   |   |
| Витрачання на придбання:                                  |             |         |         |   |   |
| фінансових інвестицій                                     | 3255        | x       |         | x |   |
| необоротних активів                                       | 3260        | x       | 355,7   | x |   |
| Виплати за дервативами                                    | 3270        |         |         |   |   |
| Інші платежі  | 3290        | x       | 6,4     | x |   |
| <b>Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності</b>     | <b>3295</b> |         |         |   |   |
| <b>III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності</b> |             |         |         |   |   |
| Надходження власного капіталу                             | 3300        |         | x       |   | x |
| Отримані позики   | 3305        | 75992   | x       |   | x |
| Інші надходження  | 3340        |         | x       |   | x |
| Витрачання на:  |             | x       |         | x |   |
| Викуп власних акцій                                       | 3345        |         |         |   |   |
| Погашення позик   | 3350        | x       | 42292,9 | x |   |
| Сплату дивідендів   | 3355        | x       | 34      | x |   |
| Інші платежі  | 3390        | x       | 120     | x |   |
| <b>Чистий рух коштів від фінансової діяльності</b>        | <b>3395</b> | 33545,1 |         |   |   |
| <b>Чистий рух коштів за звітний період</b>                | <b>3400</b> |         | 8,3     |   |   |
| Залишок коштів на початок року                            | 3405        | 11,3    | x       |   | x |
| Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів             | 3410        |         | 0,4     |   |   |
| Залишок коштів на кінець року                             | 3415        | 2,6     | x       |   | x |

Керівник \_\_\_\_\_

Головний бухгалтер \_\_\_\_\_



|   |      |        |  |         |       |         |  |       |         |
|---|------|--------|--|---------|-------|---------|--|-------|---------|
| Виплати власникам (дивіденди)               | 4200 |        |  |         |       | 583,9   |  |       | 583,9   |
| Спрямування прибутку до статутного капіталу | 4205 |        |  |         |       |         |  |       |         |
| Відрахування до резервного капіталу         | 4210 |        |  |         | 79,3  | 79,3    |  |       |         |
|   |      |        |  |         |       |         |  |       |         |
| <b>Внески учасників:</b>                    |      |        |  |         |       |         |  |       |         |
| Внески до капіталу                          | 4240 |        |  |         |       |         |  |       |         |
| Погашення заборгованості з капіталу         | 4245 |        |  |         |       |         |  |       |         |
|   |      |        |  |         |       |         |  |       |         |
| <b>Вилучення капіталу:</b>                  |      |        |  |         |       |         |  |       |         |
| Викуп акцій (часток)                        | 4260 |        |  |         |       |         |  | 120,0 | 120,0   |
| Перепродаж викуплених акцій (часток)        | 4265 |        |  |         |       |         |  |       |         |
| Анулювання викуплених акцій (часток)        | 4270 |        |  |         |       |         |  |       |         |
| Вилучення частки в капіталі                 | 4275 |        |  |         |       |         |  |       |         |
| <b>Інші зміни в капіталі:</b>               | 4290 |        |  |         |       |         |  |       |         |
| <b>Разом змін в капіталі</b>                | 4295 |        |  |         | 79,3  | 4974,8  |  | 12,00 | 4920,5  |
| <b>Залишок на кінець року</b>               | 4300 | 1640,1 |  | 11795,8 | 410,0 | 18214,7 |  | 120,0 | 66183,8 |

Керівник \_\_\_\_\_

Головний бухгалтер \_\_\_\_\_

## Міжнародні стандарти фінансової звітності

Таблиця 1.2

| № з/п  | Назва стандарту  | Дата набуття чинності |                            |
|--|--|-----------------------|----------------------------|
|  |  | первісно              | після останнього перегляду |
| 1  | 2  | 3                     | 4                          |
| МСФЗ (IFRS) 1  | Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності       | 01.01.2004            | -                          |
| МСФЗ (IFRS) 2  | Платіж на основі акцій   | 01.01.2005            | -                          |
| МСФЗ (IFRS) 3  | Об'єднання бізнесу   | 01.01.2005            | -                          |
| МСФЗ (IFRS) 4  | Страхові контракти   | 01.01.2005            | -                          |
| МСФЗ (IFRS) 5  | Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність     | 01.01.2005            | -                          |
| МСФЗ (IFRS) 6  | Розвідка та оцінка запасів корисних копалин                          | 01.01.2005            | -                          |
| МСФЗ (IFRS) 7  | Фінансові інструменти: розкриття                                     | 01.01.2007            | -                          |
| МСФЗ (IFRS) 8  | Операційні сегменти  |                       |                            |
| <b>Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (IAS)</b> |  |                       |                            |
| 1  | Подання фінансових звітів  | 01.01.75              | 01.01.2005                 |
| 2  | Запаси   | 01.01.76              | 01.01.2005                 |
| 7  | Звіти про рух грошових коштів  | 01.01.79              | 01.01.94                   |
| 8  | Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки              | 01.01.79              | 01.01.2005                 |
| 10   | Події після дати балансу   | 01.01.80              | 01.01.2005                 |
| 11   | Будівельні контракти   | 01.01.80              | 01.01.95                   |
| 12   | Податки на прибуток  | 01.01.81              | 01.01.2001                 |
| 16   | Основні засоби   | 01.01.83              | 01.01.2005                 |
| 17   | Оренда   | 01.01.84              | 01.01.2005                 |
| 18   | Дохід  | 01.01.84              | 01.01.95                   |
| 19   | Виплати працівникам  | 01.01.84              | 01.01.2001                 |
| 20   | Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу | 01.01.84              | 01.01.95                   |
| 21   | Вплив змін валютних курсів   | 01.01.85              | 01.01.2005                 |
| 23   | Витрати на позики  | 01.01.86              | 01.01.2005                 |
| 24   | Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін                           | 01.01.86              | 01.01.2005                 |
| 26   | Облік і звітність щодо програм пенсійного забезпечення               | 01.01.88              | 01.01.95                   |
| 27   | Консолідовані та окремі фінансові звіти                              | 01.01.90              | 01.01.2005                 |
| 28   | Інвестиції в асоційовані підприємства                                | 01.01.90              | 01.01.2005                 |
| 29   | Фінансова звітність в умовах гіперінфляції                           | 01.01.90              | 01.01.95                   |
| 31   | Частки у спільних підприємствах                                      | 01.01.92              | 01.01.2005                 |
| 32   | Фінансові інструменти: розкриття та подання                          | 01.01.96              | 01.01.2005                 |
| 33   | Прибуток на акцію  | 01.01.98              | 01.01.2005                 |

| 1  | 2  | 3          | 4          |
|--|--|------------|------------|
| 34   | Проміжна фінансова звітність   | 01.01.99   | -          |
| 36   | Зменшення корисності активів   | 01.01.99   | 31.03.2004 |
| 37   | Забезпечення, непербачені зобов'язання та непередбачені активи   | 01.07.99   | -          |
| 38   | Нематеріальні активи   | 01.07.99   | 31.03.2004 |
| 39   | Фінансові інструменти: визнання та оцінка  | 01.01.2001 | -          |
| 40   | Інвестиційна нерухомість   | 01.01.2001 | 01.01.2005 |
| 41   | Сільське господарство  | 01.01.2003 | -          |
| <b>Інтерпретації Міжнародних стандартів фінансової звітності (IFRIC)</b> |  |            |            |
| IFRIC 1  | Зміни в існуючих зобов'язаннях за виведенням з експлуатації, відновленням та подібних зобов'язаннях                  | 01.01.2005 | -          |
| IFRIC 2  | Частки членів кооперативних суб'єктів господарювання та подібні інструменти  | 01.01.2005 | -          |
| КІМФЗ (IFRIC) 4  | Визначення, чи містить угода оренду  | 01.01.2006 | -          |
| КІМФЗ (IFRIC) 5  | Права на частки, що виникають від фондів на виведення з експлуатації, відновлення та екологічну реабілітацію         | 01.01.2006 | -          |
| КІМФО (IFRIC) 6  | Зобов'язання, що виникають внаслідок участі на специфічному ринку – відходів електричного та електронного обладнання | 01.12.2005 | -          |
| КІМФЗ (IFRIC) 7  | Застосування методу перерахунку згідно з IAS 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»                         |            |            |
| КІМФЗ (IFRIC) 8  | Сфера застосування IFRS2   |            |            |
| КІМФЗ (IFRIC) 9  | Переоцінка вбудованих похідних інструментів  |            |            |
| КІМФЗ (IFRIC) 10   | Проміжна фінансова звітність і зменшення корисності  |            |            |
| КІМФЗ (IFRIC) 11   | IFRS2: група та операції з власними викупленими акціями  |            |            |
| КІМФЗ (IFRIC) 12   | Послуги за угодами про концесію  |            |            |
| КІМФЗ (IFRIC) 13   | Програми лояльності клієнта  |            |            |
| КІМФЗ (IFRIC) 14   | IAS 19: обмеження на активи з визначеною виплатою, мінімальні вимоги до фінансування та їхня взаємодія               |            |            |
| КІМФЗ (IFRIC) 15   | Угоди про будівництво нерухомості  |            |            |
| КІМФЗ (IFRIC) 16   | Хеджування чистих інвестицій в закордонну господарську одиницю   |            |            |
| КІМФЗ (IFRIC) 17   | Виплати негрошових активів власникам   |            |            |

| 1  | 2  | 3          | 4 |
|--|--|------------|---|
| <b>Інтерпретації Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (SIC)</b> |  |            |   |
| ПКТ 7  | Введення євро  | 01.06.98   | - |
| ПКТ10  | Державна допомога: відсутність конкретного зв'язку з операційною діяльністю                  | 01.08.98   | - |
| ПКТ12  | Консолідація: суб'єкти господарювання спеціального призначення                               | 01.07.99   | - |
| ПКТ13  | Спільно контрольовані суб'єкти господарювання: негрошові внески контролюючих учасників       | 01.01.99   | - |
| ПКТ15  | Операційна оренда: заохочення  | 01.01.99   | - |
| ПКТ21  | Податки на прибуток: відшкодування переоцінених активів, що не амортизуються                 | 15.07.2000 | - |
| ПКТ25  | Податки на прибуток: зміни у податковому статусі суб'єкта господарювання або його акціонерів | 15.07.2000 | - |
| ПКТ27  | Оцінка сутності операцій, які мають юридичну форму угоди про оренду                          | 21.12.2001 | - |
| ПКТ29  | Угоди про концесію послуг: розкриття інформації  | 31.12.2001 | - |
| ПКТ31  | Дохід: бартерні операції, пов'язані з рекламними послугами                                   | 31.12.2001 | - |
| ПКТ32  | Нематеріальні активи: витрати на сторінку в Інтернеті  | 25.03.2002 | - |

Наукове електронне видання  
Комбінованого використання  
Можна використовувати в локальному та мережному режимах

## **БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК**

### **НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК**

для студентів спеціальності 071 «Облік і оподаткування галузі  
знань 07 «Управління і адміністрування

Розробники: Н.С. Акімова, проф. кафедри бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування, канд. екон. наук;  
О.О. Говоруха, доц. кафедри бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування, канд. екон. наук;  
Л.О. Кирильєва, доц. кафедри бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування, канд. екон. наук;  
Т.Л. Євлаш, доц. кафедри бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування, канд. екон. наук

Відповідальна за випуск зав. кафедри бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування:  
д.е.н., проф. Т. В. Бочуля

Позапланове видання

Підписано до друку \_\_\_\_\_. Один електронний оптичний диск (CD – ROM);  
Супровідна документація. Об'єм даних 2,10 Мб

---

Видавець і виготівник  
Харківський державний університет харчування та торгівлі  
вул. Клочківська, 333, Харків, 61051.  
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 4417 від 10.10.2012 р. Навчальне видання