

КВАША .О. О.

ОБЛІК І АУДИТ

Опорний конспект лекцій для студентів
напряму підготовки 073 "Менеджмент"
(частина 1

Електронне видання
комбінованого використання
на CD - ROM

КВАША О.О.

ОБЛІК І АУДИТ

Опорний конспект лекцій для студентів
напряму підготовки 073 "Менеджмент"

(частина 1)

ХДУХТ
2017

Кваша О. О. Опорний конспект лекцій з дисципліни «Облік і аудит» для студентів напряму підготовки 073 "Менеджмент" (частина 1) / О. О. Кваша. – Х. : ХДУХТ, 2017. – 146 с.

Укладачі : к.е.н., доц. Кваша О.О.

Рецензент: к.е.н., доц.. Наумова Т.А.

Кафедра ,бухгалтерського обліку , аудиту та оподаткування

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

Схвалено вченою радою ХДУХТ

Протокол від «28» грудня 2016 року № 9

Схвалено редакційно-видавничою радою ХДУХТ

Протокол від «26» грудня 2016 року № 5

© О.О. Кваша 2017.
© Харківський державний
університет харчування та
торгівлі, 2017

ЗМІСТ

Вступ	4
Частина 1	Науково-теоретичні й організаційні основи бухгалтерського обліку та аудиту	5
<i>Тема 1.</i>	Господарський облік, його суть і характеристика	5
<i>Тема 2.</i>	Предмет і метод бухгалтерського обліку. Методичні прийоми бухгалтерського обліку та їх використання на підприємствах	22
<i>Тема 3.</i>	Бухгалтерський баланс	31
<i>Тема 4.</i>	Рахунки бухгалтерського обліку та подвійний запис ..	44
<i>Тема 5.</i>	Документація господарських операцій та облікові реєстри	70
<i>Тема 6.</i>	Організаційні аспекти аудиторської діяльності в Україні	109
Список літературних джерел		
Додатки		

ВСТУП

У сучасних умовах господарювання система бухгалтерського обліку є невід'ємною складовою в управлінні будь-якого суб'єкта господарювання, оскільки виступає одним з головних джерел інформації про виробничу і фінансово-господарську діяльність підприємства, яка необхідна для прийняття та реалізації управлінських рішень. Враховуючи важливість бухгалтерського обліку, необхідно забезпечити його ефективне функціонування, що є можливим лише за належної його організації. Раціональна організація бухгалтерського обліку дозволяє удосконалювати документування господарських операцій і документообіг, обробку інформаційних даних, ефективно використовувати робочий час персоналу облікових служб, формувати оперативно і своєчасно достовірну інформацію для прийняття ефективних управлінських рішень.

Дисципліна "Бухгалтерський облік" розкриває основи бухгалтерського обліку, знання яких необхідне для подальшого вивчення управлінського обліку, економічного аналізу, електронної комерції.

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.

Опорний конспект лекцій 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.

Зазначене, 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.

Частина I

НАУКОВО - ТЕОРИТИЧНІ Й ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

ТЕМА 1: ГОСПОДАРСЬКИЙ ОБЛІК, ЙОГО СУТЬ І ХАРАКТЕРИСТИКА

Цільова спрямованість: засвоїти суть господарського обліку, його види; усвідомити зміст і значення вимірників в обліку; вивчити принципи бухгалтерського обліку.

Питання для розгляду

1. Еволюція бухгалтерського обліку. Поняття, мета та значення господарського обліку.
2. Види господарського обліку та їх характеристика.
3. Мета, завдання та функції бухгалтерського обліку. Вимірники в обліку.
4. Принципи бухгалтерського обліку та вимоги до його ведення.

1. Еволюція бухгалтерського обліку. Поняття, мета та значення господарського обліку.

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).

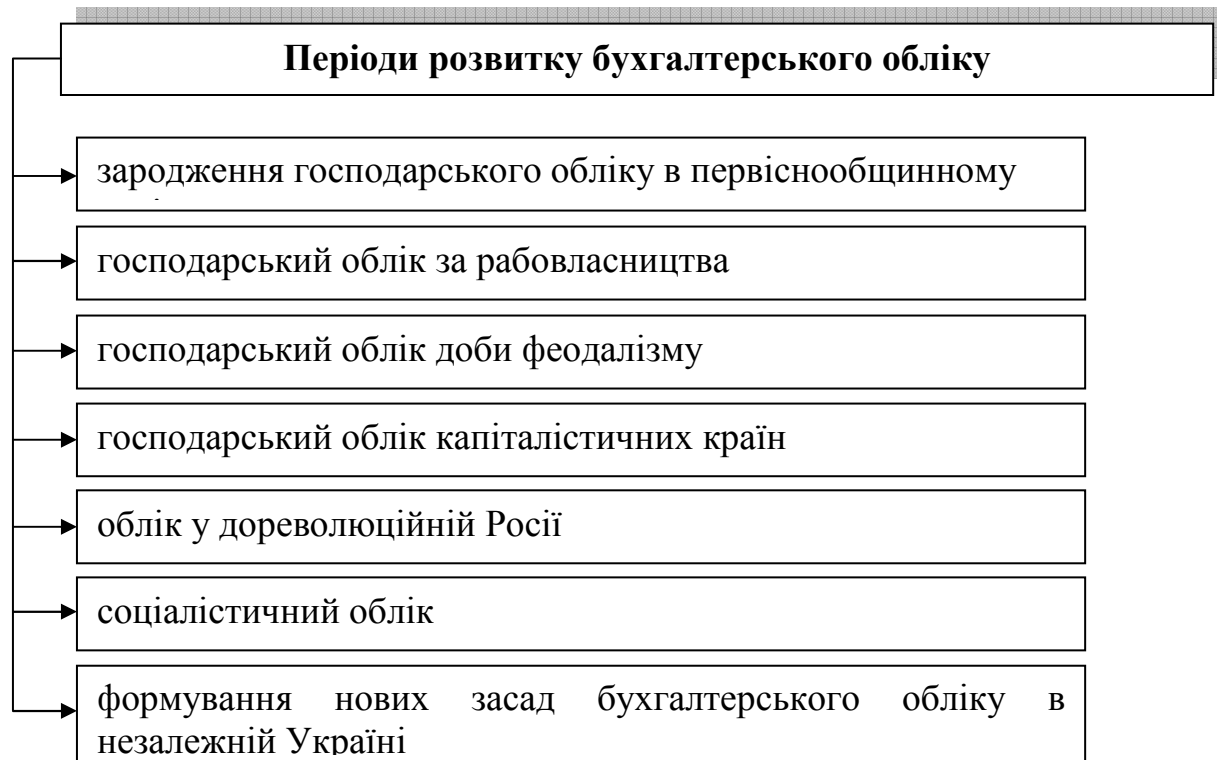


Рис. 1.1 - Періоди розвитку господарського обліку

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>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
3400-2980 рр. до н.е.	Стародавній Єгипет	Облік рухомого і нерухомого майна та видачі срібла, хліба. Вівся щодня на звитках 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. 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

Продовження таблиці 1.1.

1	2	3
		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. 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> — камеральна і проста бухгалтерія. 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 реєстрами "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.)

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):

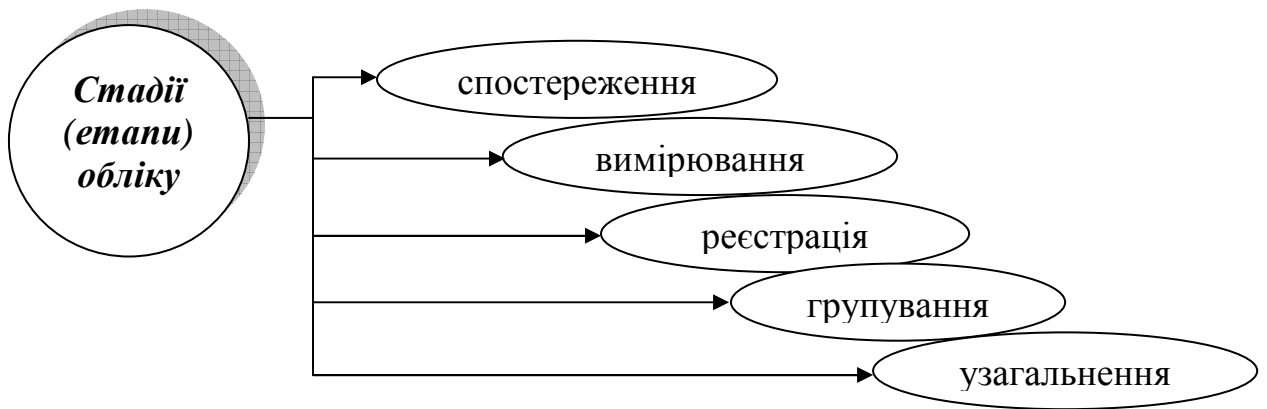


Рис. 1.2 - Стадії (етапи) бухгалтерського обліку

2. 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).

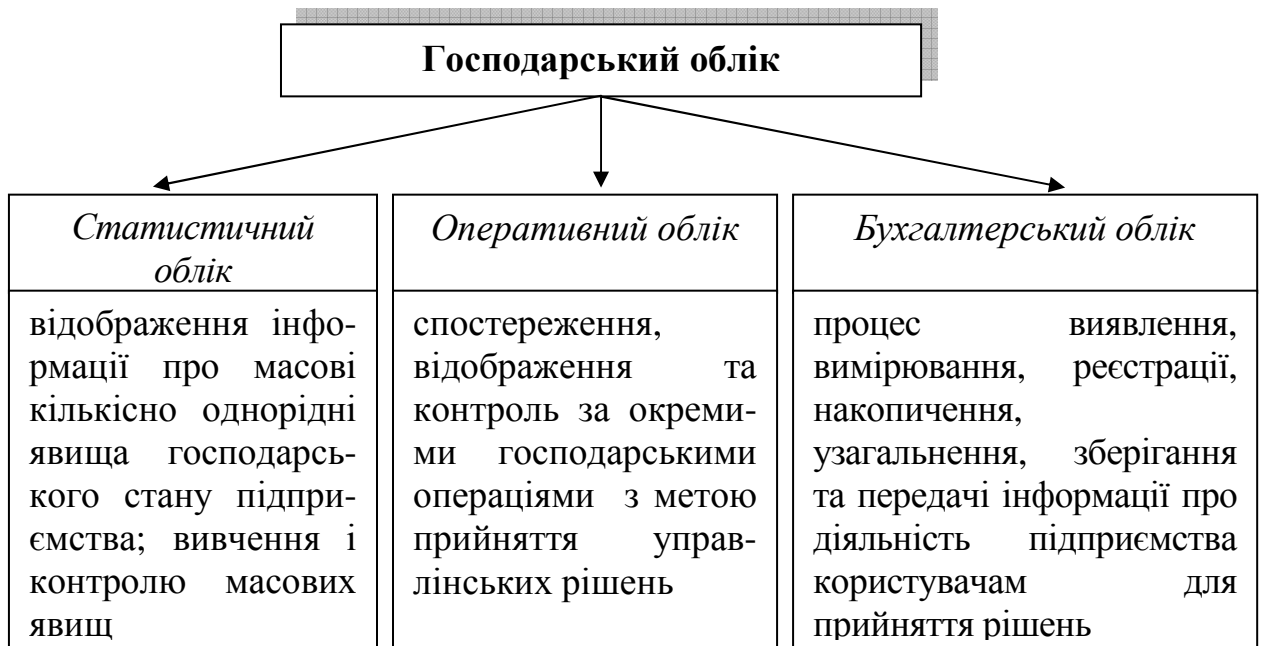


Рис. 1.3 - Види господарського обліку

Так, *оперативний облік* передбачає можливість швидко зібрати та передати необхідну на даний час інформацію керівництву, за допомогою телефону, 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.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» бухгалтерський облік поділяється на: фінансовий та управлінський (рис. 1.3)

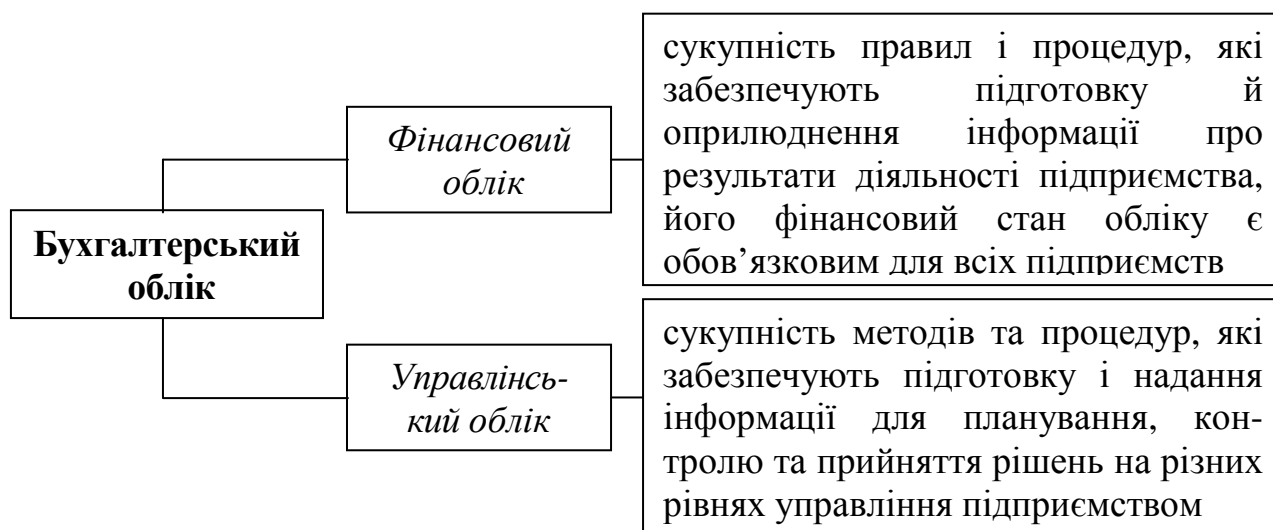


Рис. 1.4 - Види бухгалтерського обліку

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. 1.2.

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.1.5)

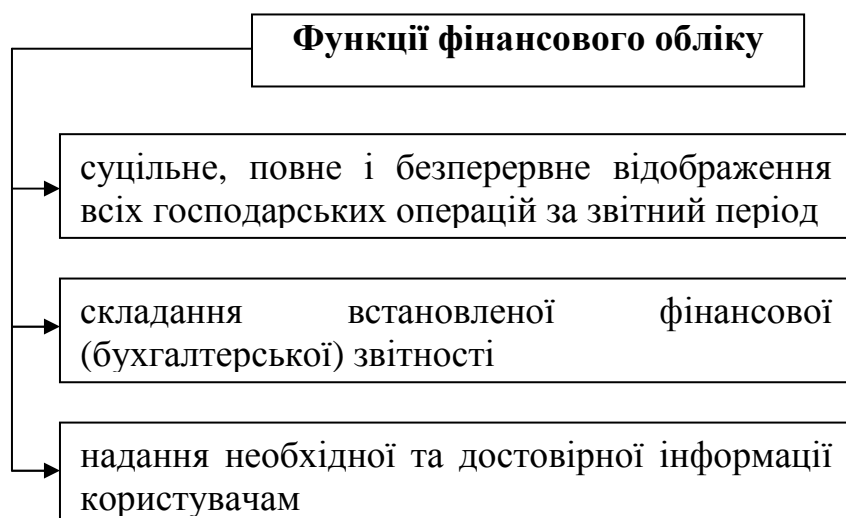


Рис. 1.5 - Функції фінансового обліку

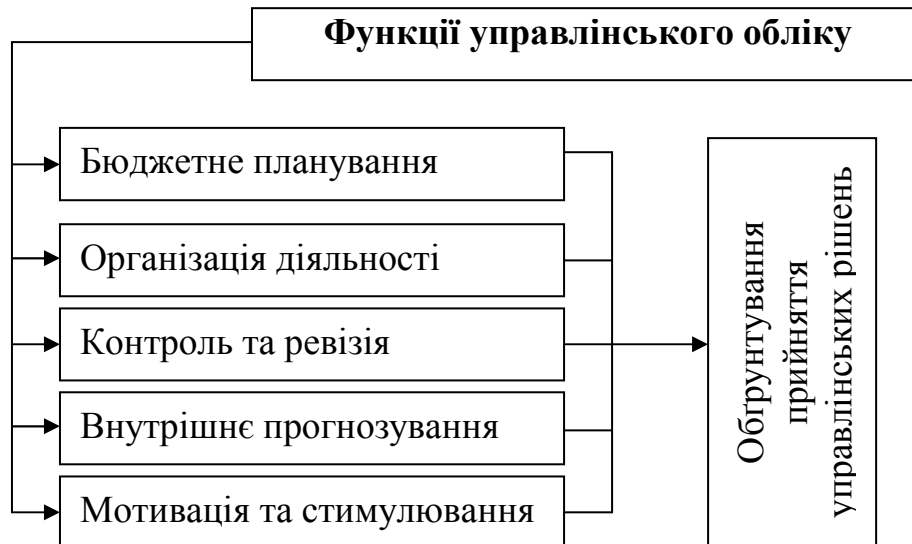


Рис. 1.6 - Функції управлінського обліку

3. 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. 1.7).

Інформація бухгалтерського обліку використовується як зовнішніми так і внутрішніми користувачами (табл. 1.3):

Таблиця 1.3

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

1	2
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

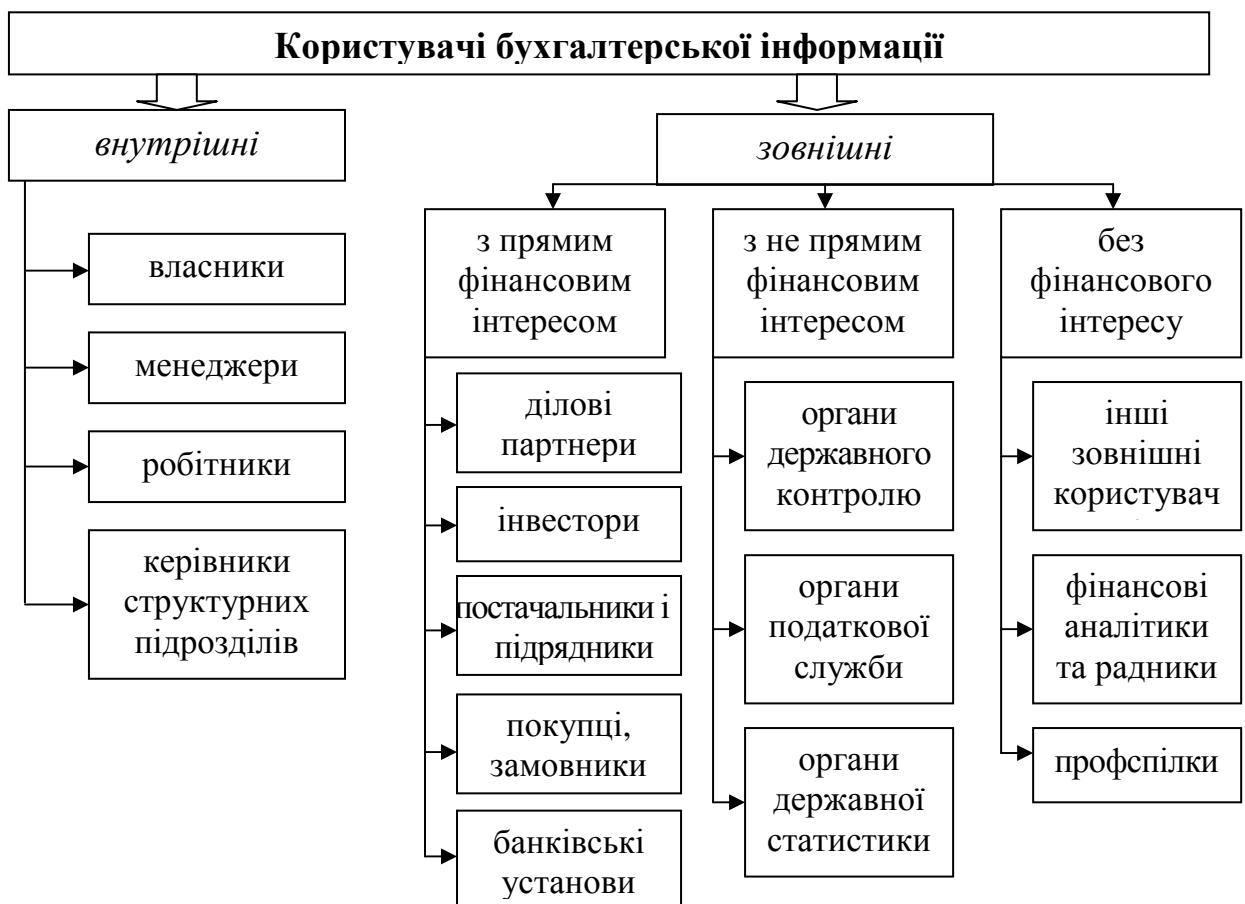


Рис. 1.7 - Користувачі бухгалтерської інформації

Відіграючи важливу роль у забезпеченні інтересів різних суб'єктів бізнесу бухгалтерський облік виконує функції (табл. 1.4):

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
Слідотворююча	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. 1.8).

При цьому, для виконання поставлених перед обліком завдань він повинен відповідати низці вимог (рис. 1.9).

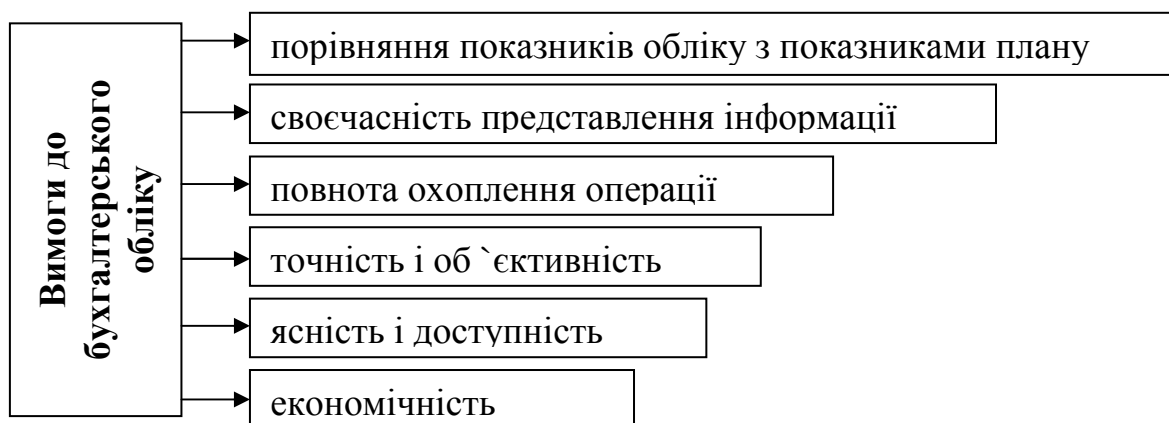


Рис. 1.9 – Вимоги до бухгалтерського обліку

Порівняння показників обліку з показниками плану необхідне для порівняння результатів діяльності з витраченими ресурсами. Така порівнянність 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.

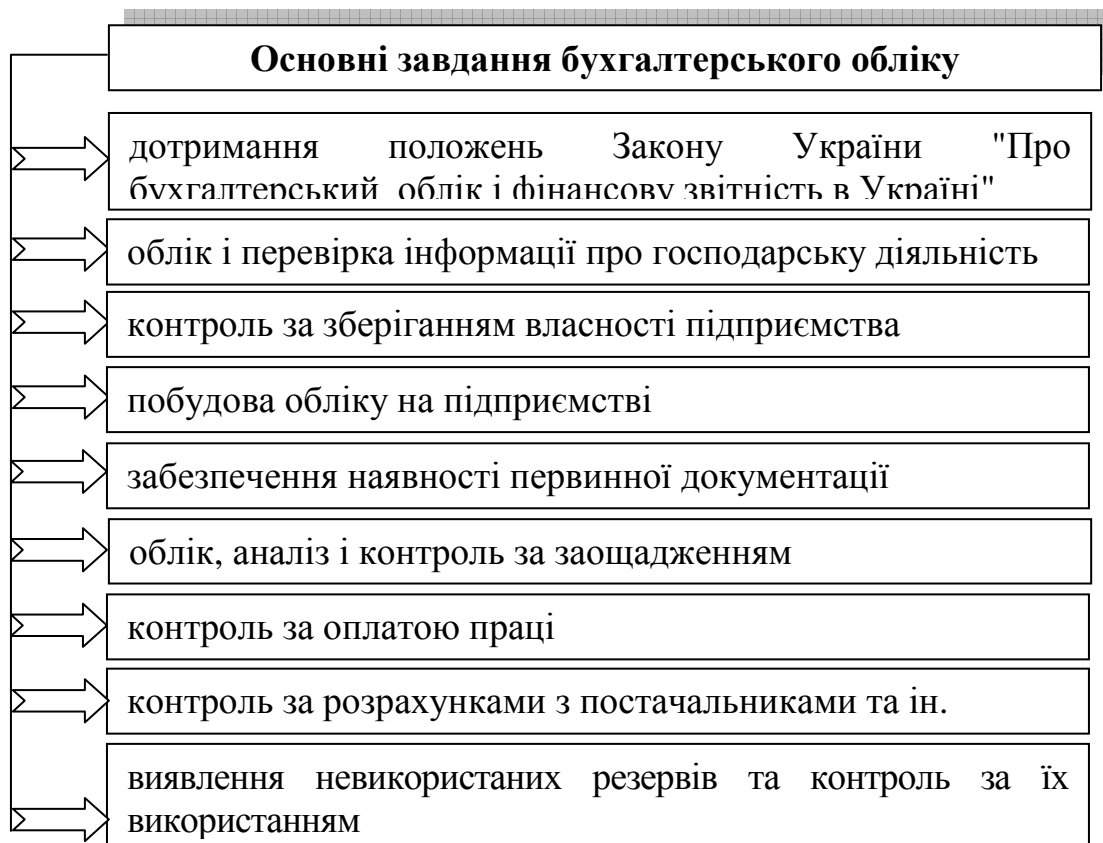


Рис. 1.8 - Завдання бухгалтерського обліку

Розвиток бухгалтерського фінансового обліку в державі значною мірою обумовлений його нормативно-правовим забезпеченням (рис. 1.10).

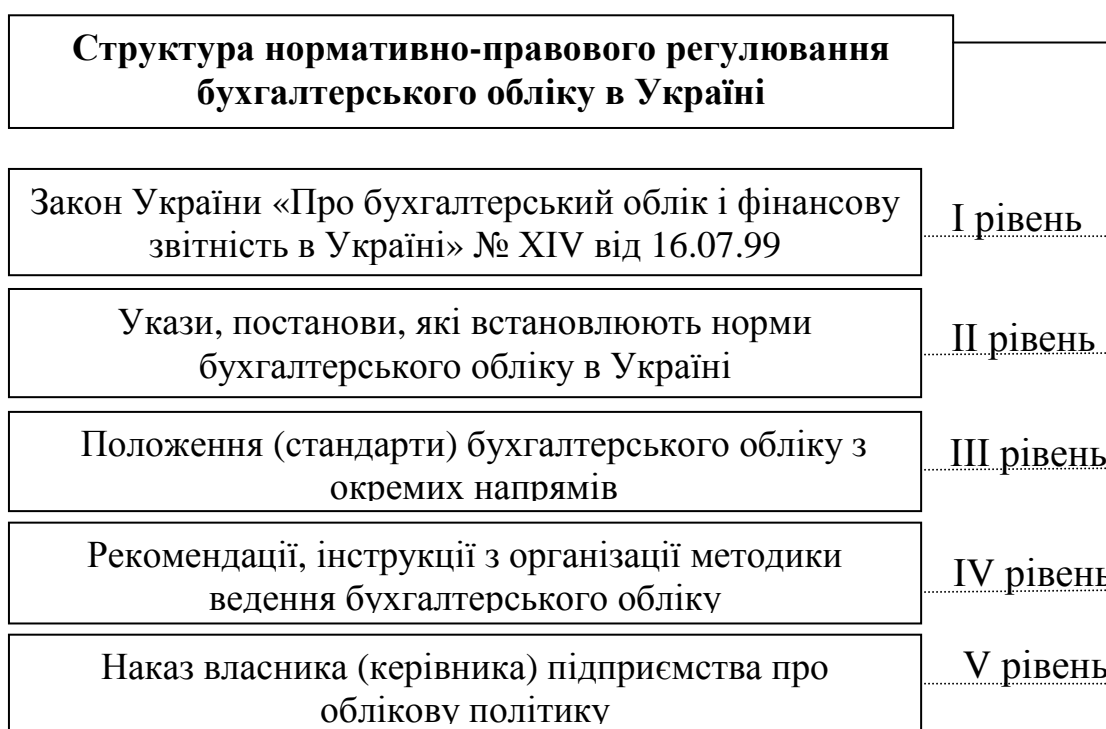


Рис. 1.10 – Законодавче і нормативне забезпечення бухгалтерського обліку в Україні

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. 1.11).



Рис. 1.11 – 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.

4. 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. 1.5):

- 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 1.5

Принципи бухгалтерського обліку

<i>№п/п</i>	<i>Принципи</i>	<i>Характеристика</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</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 НП(С)БУ, і повинна бути обґрунтована та розкрита у 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

Продовження таблиці 1.5

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

**Тема 2. ПРЕДМЕТ І МЕТОД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ.
МЕТОДИЧНІ ПРИЙОМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЇХ
ВИКОРИСТАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВАХ**

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.2.1).

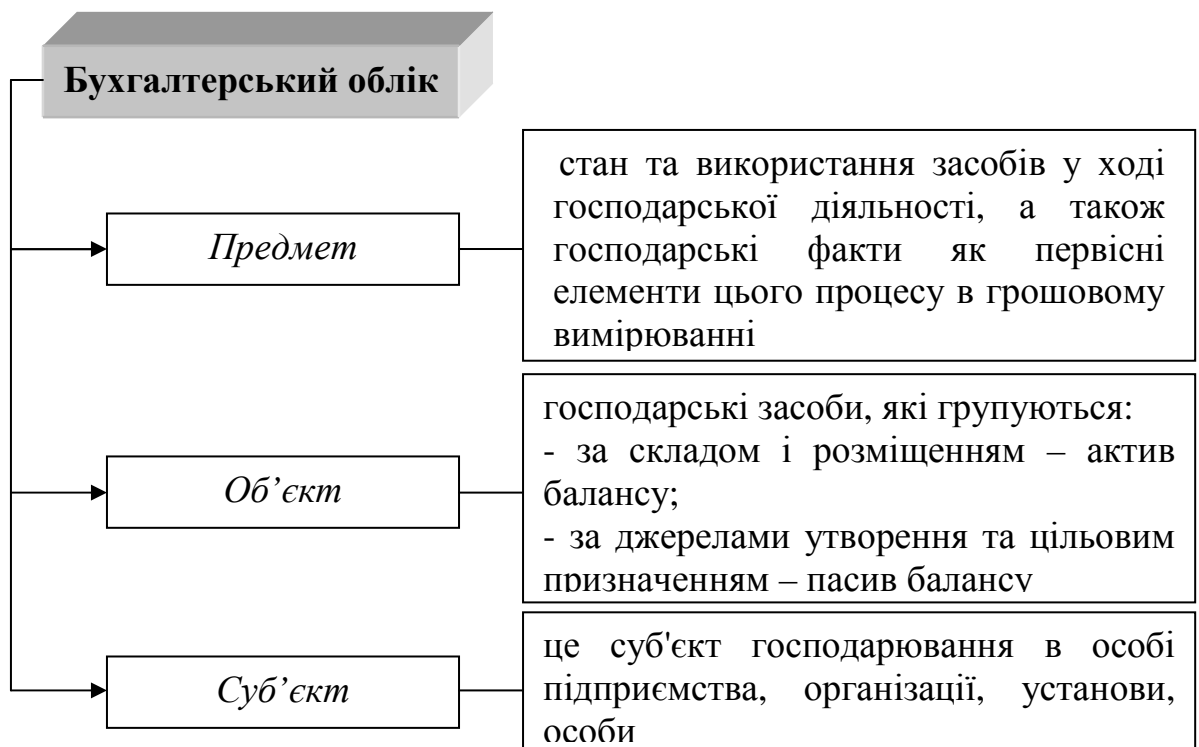


Рис. 2.1. Предмет та об'єкт бухгалтерського обліку
Об'єкти предмета бухгалтерського обліку зображено на рис. 2.2.

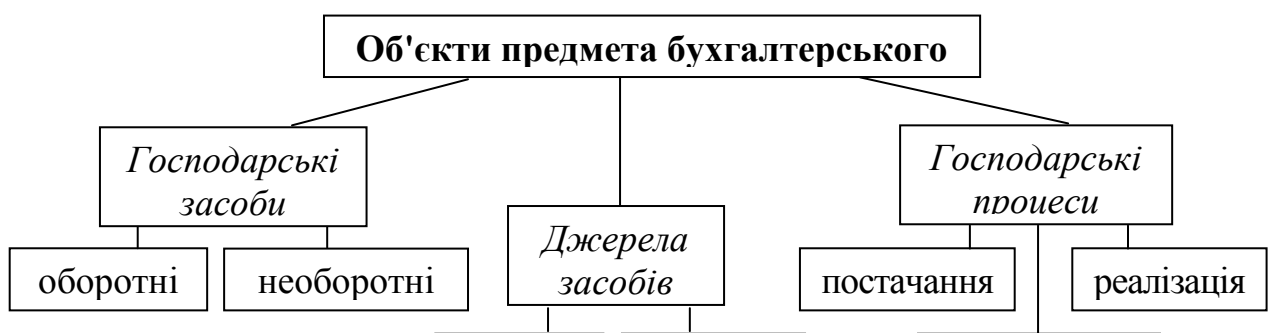


Рис. 2.2. Об'єкти бухгалтерського обліку

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. 2.3, рис. 2,4):

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 (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 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 вироби, 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.



Рис. 2.3. – Класифікація господарських засобів за їх видами та розміщенням

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. 2.4. – Класифікація господарських засобів за їх видами та розміщенням

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. 2.5.

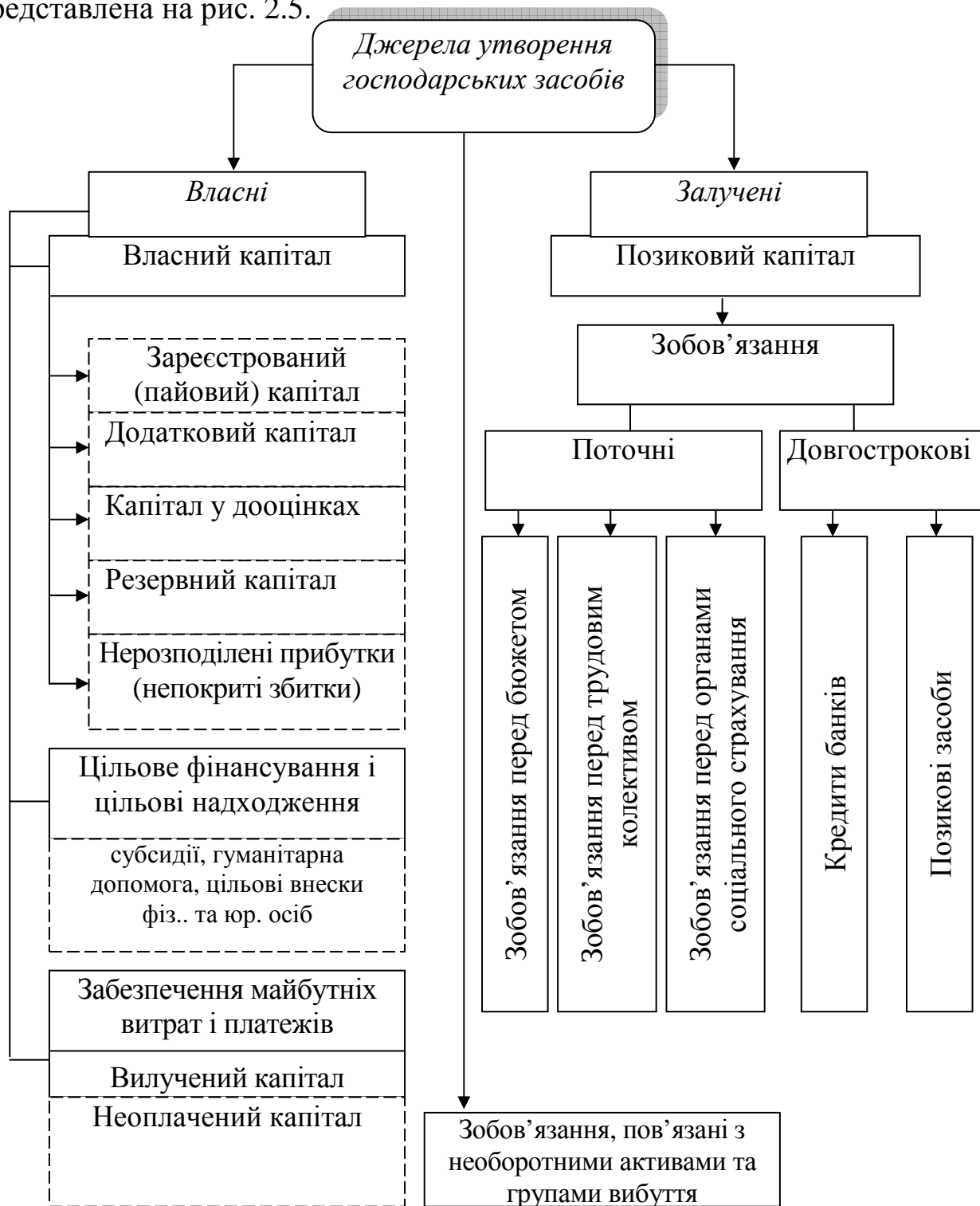


Рис. 2.5. – Структура засобів господарювання за джерелами їх утворення

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.

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

Капітал у дооцінках

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

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

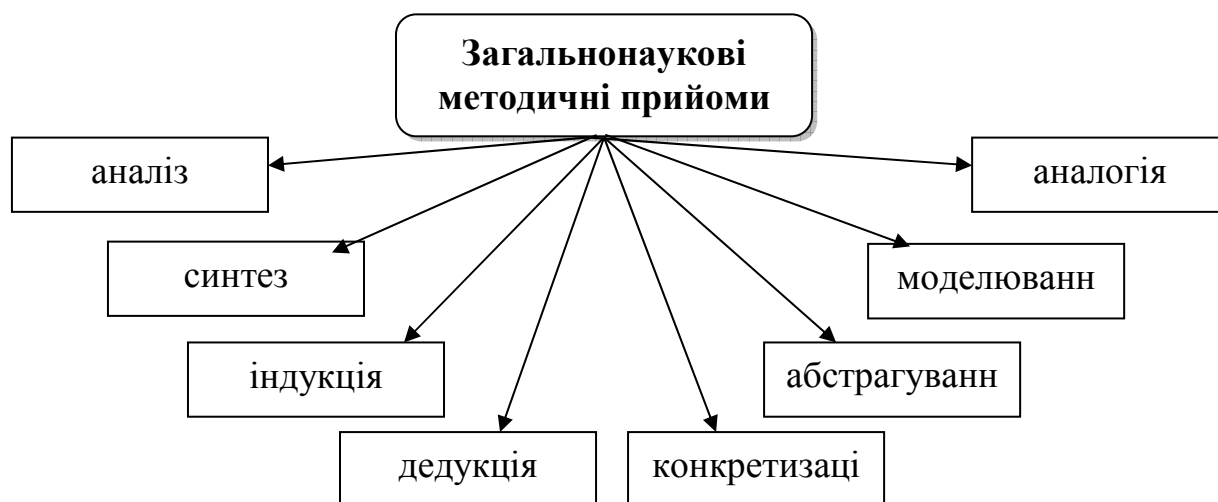


Рис. 2.6 – Прийоми бухгалтерського обліку

Кожен спосіб чи прийом бухгалтерського обліку називається елементом його методу (рис. 2.7).

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.

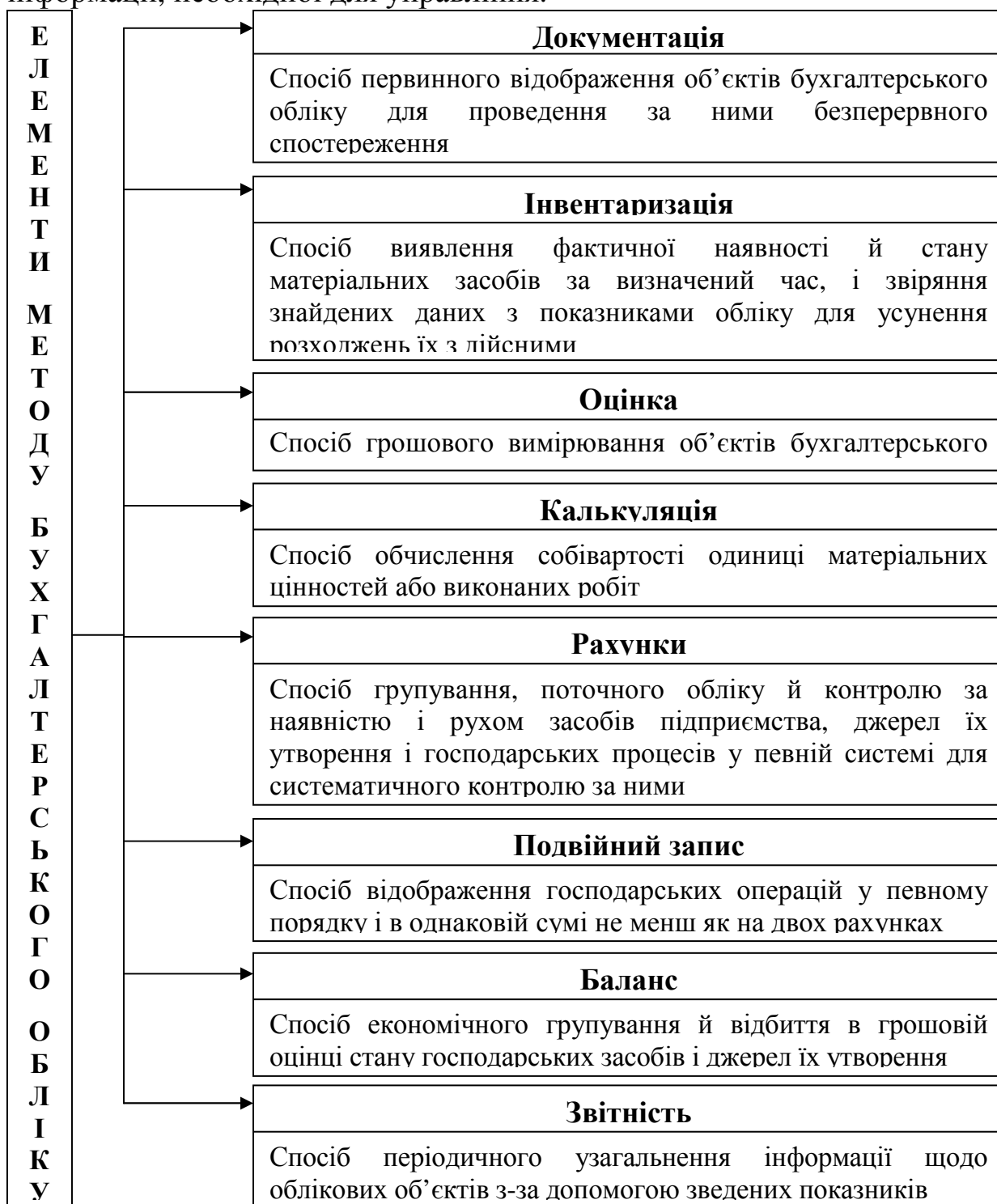


Рис. 2.7 – Класифікація елементів методу бухгалтерського обліку

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 3. 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.

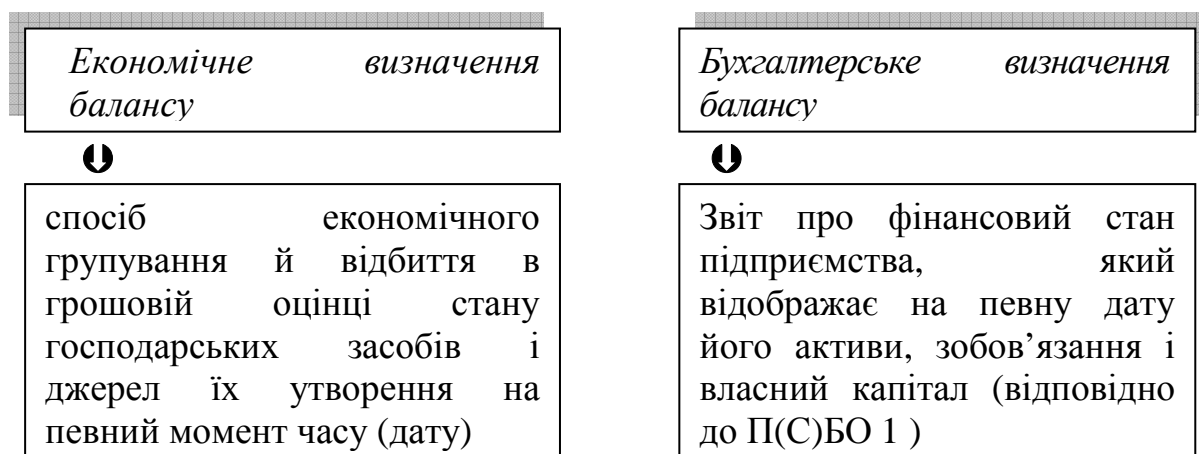


Рис. 3.1 – Визначення балансу

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. 3.2).

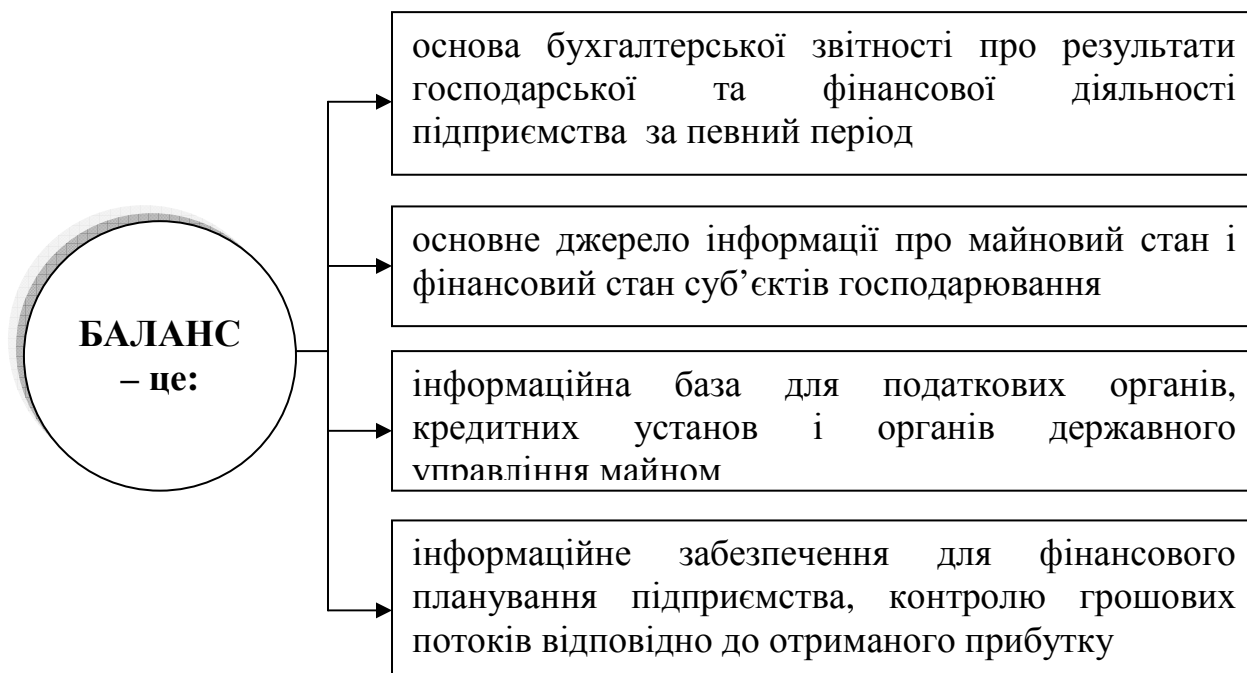


Рис. 3.2 – Значення балансу

За формою баланс — таблиця.

Ліву частину таблиці балансу називають активом, праву – пасивом (рис. 3.3).

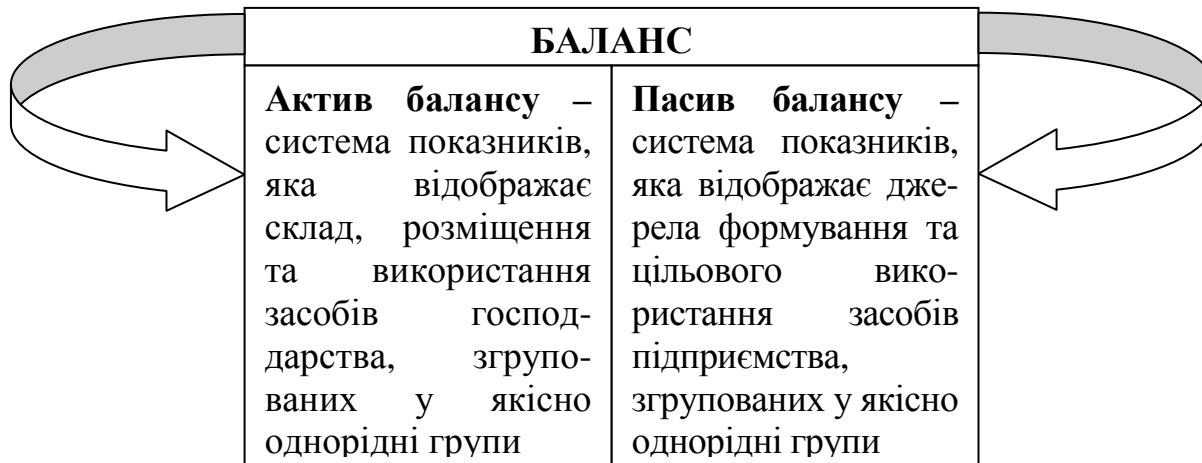


Рис. 3.3 – Поділ балансу

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 (Звіту про фінансовий стан) визначені НП(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 трьох розділів, а Пасив – з чотирьох (табл. 4.1).

Таблиця 4.1.

Структура балансу (Звіту про фінансовий стан)

БАЛАНС	
АКТИВ	ПАСИВ
I. Необоротні активи	I. Власний капітал
II. Оборотні активи	II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення
III. Необоротні активи, утримувані для продажу та групи вибуття	III. Поточні зобов'язання і забезпечення
	IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття

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.

$$\boxed{\text{АКТИВИ}} = \boxed{\text{ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ}} + \boxed{\text{ЗОБОВ'ЯЗАННЯ}}$$

Баланси класифікують (рис. 3.4):

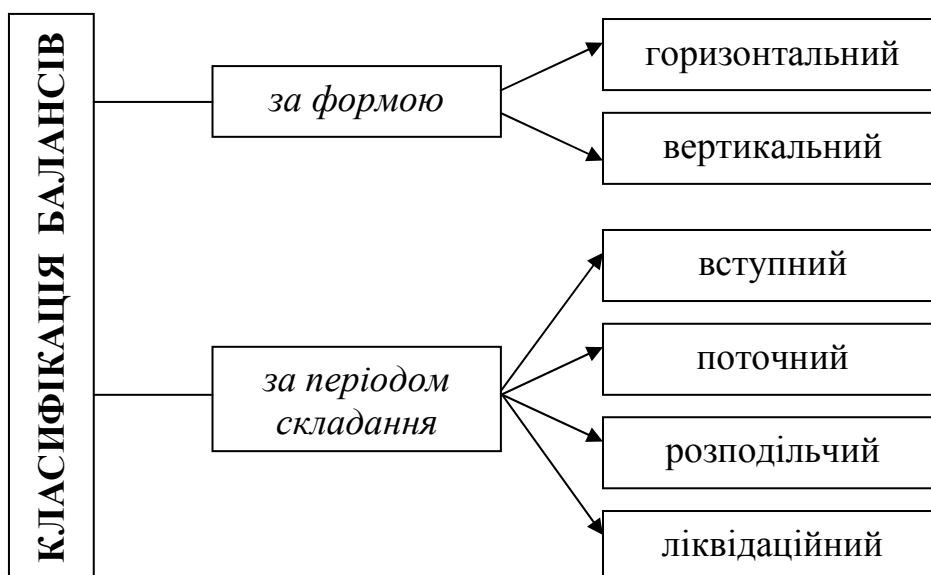


Рис. 3.4 – Класифікація балансів

Крім вищезазначених критеріїв Баланс можна класифікувати за наступними ознаками (рис. 3.5).



Рис. 3.5 – Класифікаційні ознаки балансів

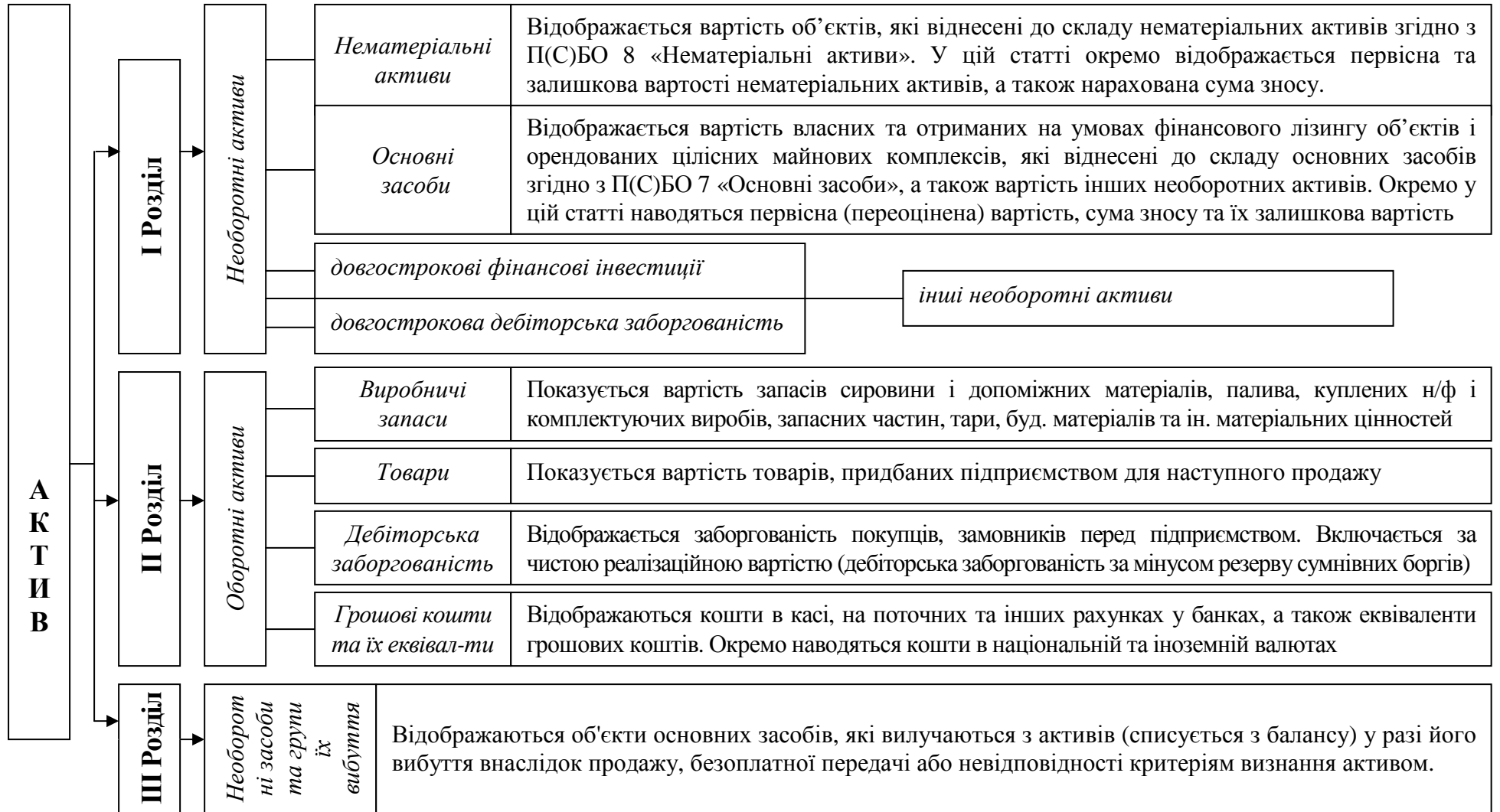
Форма бухгалтерського балансу в Україні розроблена і затверджена Міністерством фінансів України за погодженням із Державним комітетом статистики України (Додаток А). Встановлена форма балансу є обов'язковою для всіх підприємств, які діють на території України, незалежно від форм власності (крім банків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

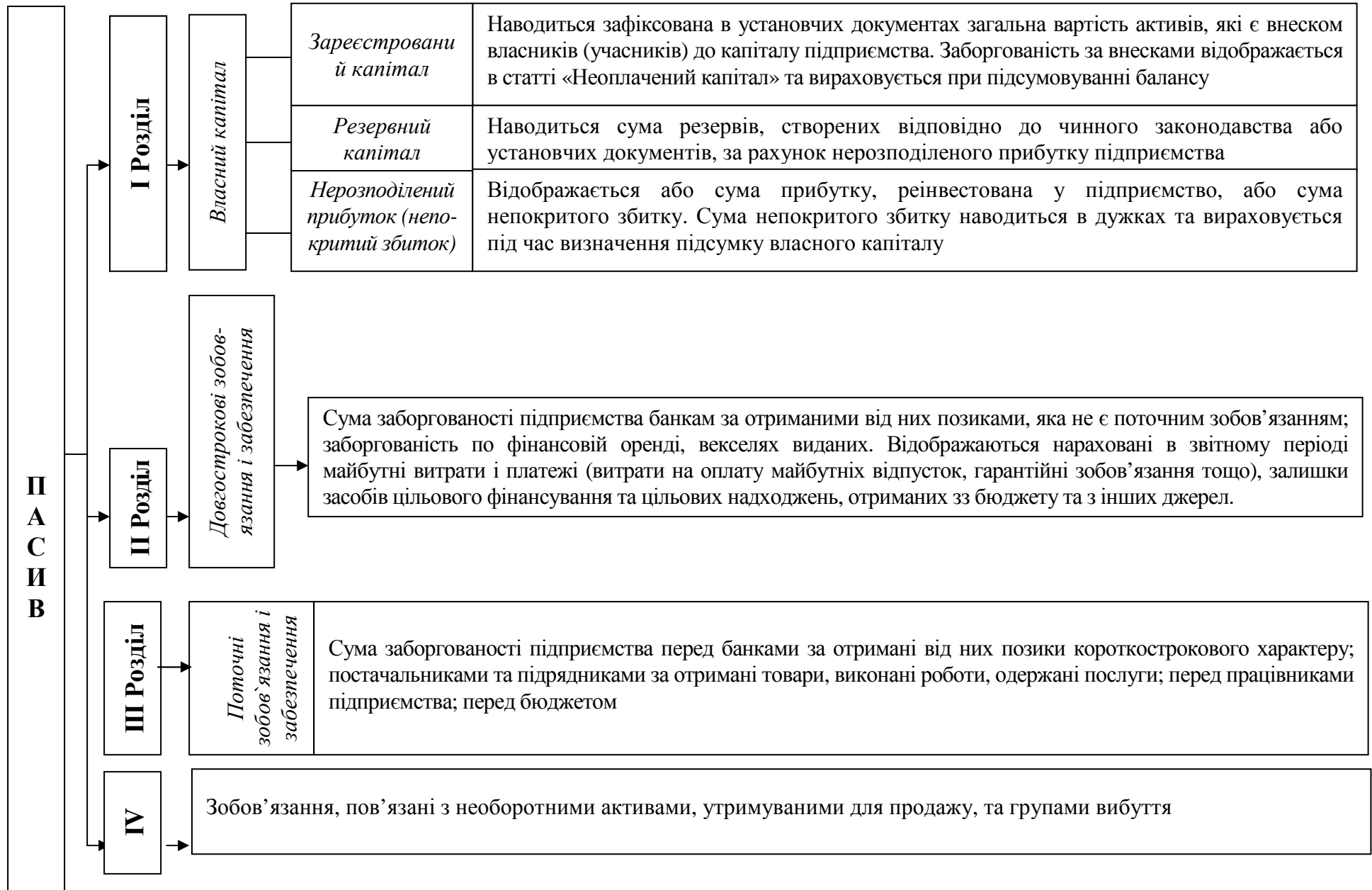
Зміст і форма балансу та загальні вимоги до розкриття його статей затверджені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», й представлені на рис. 4.6 та 4.7.

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

БАЛАНС (принципова побудова діючої системи)

Актив	Сума, грн	Пасив	Сума, грн
1. Необоротні активи		1. Власний капітал	
- Нематеріальні активи		- Зареєстрований капітал	40000
- Незавершене будівництво		- Додатковий капітал	1000
- Основні засоби :		- Резервний капітал	3000
Залишкова вартість	10000	- Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	16000
Первісна вартість*	12000		
Знос*	(2000)	Усього за розділом I	60000
- Довгострокові фінансові інвестиції		II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення	
Усього за розділом I	10000	- Забезпечення виплат персоналу	
II. Оборотні активи		- Цільове фінансування	
- Запаси	1500	- Довгострокові кредити банків	
- Векселі одержані		Усього за розділом II	
- Дебіторська заборгованість за товари	5000	III. Поточні зобов'язання і забезпечення	
- Дебіторська заборгованість за розрахунками	700	- Короткострокові кредити банків	7300
- Грошові кошти та їх еквівалент	53200	- Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	3000
		- Поточні зобов'язання за розрахунками	
Усього за розділом II	60400	Усього за розділом III.	10300
III. Необоротні засоби та групи їх вибуття	300	IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	
Баланс	70700	Баланс	70700





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. 3.8).

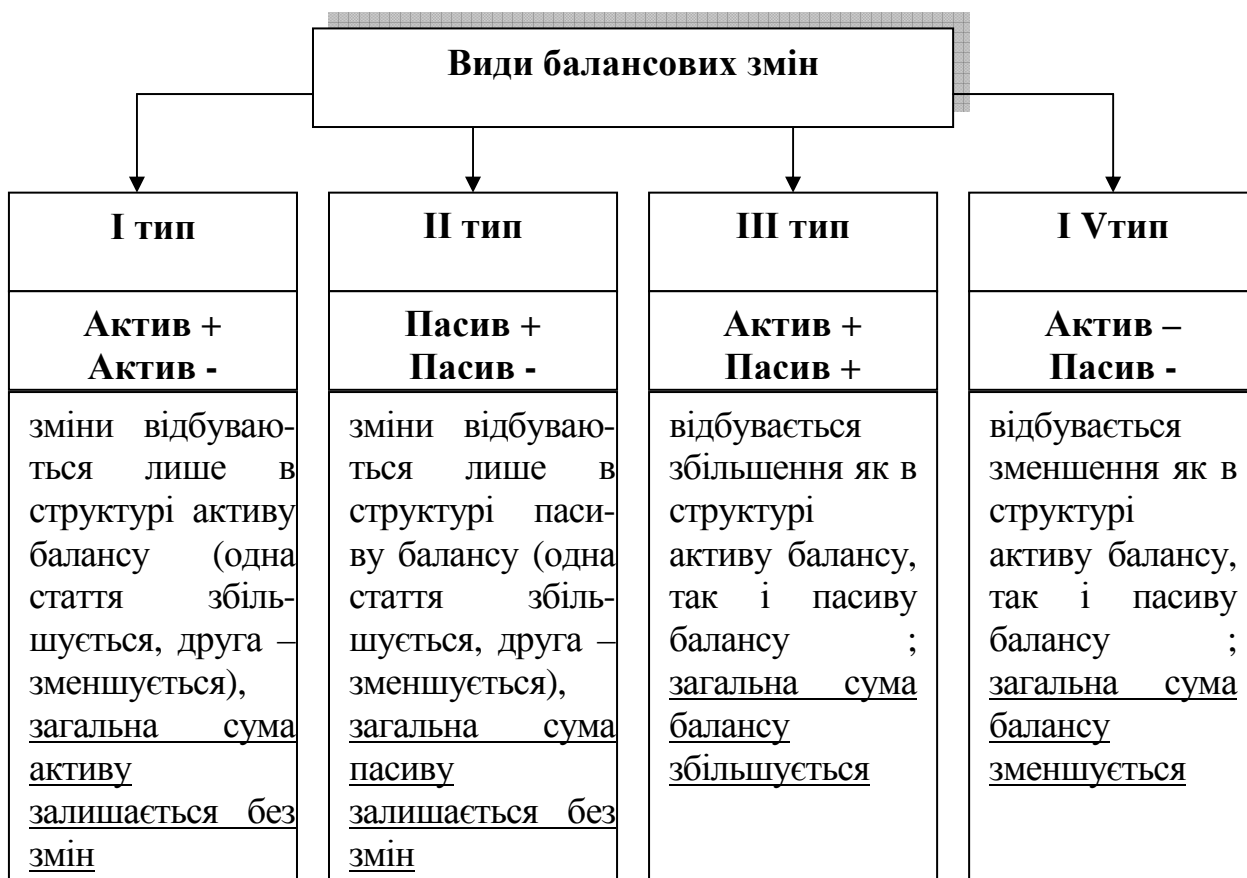


Рис. 3.8. Типи балансових змін

Схематично зміни в балансі під впливом чотирьох типів операцій можна зобразити так (рис. 3.9).



Рис. 3.9. Схема 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. 3.2).

Таблиця 3.2.

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

<i>Актив</i>	На початок звітного періоду		<i>Пасив</i>	На кінець звітного періоду	
	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		Зареєстрований 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	12 000		III. Поточні зобов'язання		
Грошові кошти та їх еквіваленти: - в нац. валюті	51 000		Кредити банків	22 000	
			Розрахунки з поставачальниками	11 000	
Усього за розділом II	72000		Усього за розділом III.	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. 3.3):

Таблиця 3.3

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 (12000-3000= 9000)		
Грошові кошти та їх еквіваленти : - в національній валюті	+3 000 (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. 3.4):

Таблиця 3.4

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	- 7 000 (42000-7000= 35000)
		Резервний капітал	+7 000 (27000+7000= 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. 3.5):

Таблиця 3.5

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 (59000+7000 = 66000)	Розрахунки з постачальниками	+ 7000 (11000+7000= 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. 3.6):

Таблиця 3.6

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 : - в національній валюті	-10000 (54000- 10000 = 44000)	Кредити банків	- 10000 (22000- 10000= 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. 3.7).

Таблиця 3.7.

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

<i>Актив</i>	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду	<i>Пасив</i>	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
I. Необоротні активи			I. Власний капітал		
Основні засоби	100 000	100 000	Зареєстрований 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

Продовження таблиці 4.7

Виробничі запаси	59 000	66 000	Усього за розділом І	189 000	189 000
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	12 000	9 000	ІІІ. Поточні зобов'язання і забезпечення		
Грошові кошти та їх еквіваленти : - в національній валюті	51 000	44 000	Кредити банків	22 000	12 000
			Розрахунки з постачальниками	11 000	18 000
Усього за розділом ІІ	72000	119 000	Усього за розділом ІІІ.	33 000	30 000
<i>Баланс</i>	<i>222 000</i>	<i>219 000</i>	<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 розділу "Власний капітал"?
8. У чому полягає взаємозв'язок статей балансу та рахунків бухгалтерського обліку?
9. Чим пояснити рівняння стогів активу та пасиву бухгалтерського балансу?
10. Як впливають господарські операції на баланс?

ТЕМА 4: 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. План рахунків бухгалтерського обліку: принципи його побудови та класифікація.
3. Сутність подвійного запису та його значення в бухгалтерському обліку.
4. Синтетичні й аналітичні рахунки, їх взаємозв'язок.
5. 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. 4.1).

Рахунокназва	
Дебет	Кредит

Рис. 4.1 – Схематична модель побудови рахунка бухгалтерського обліку

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

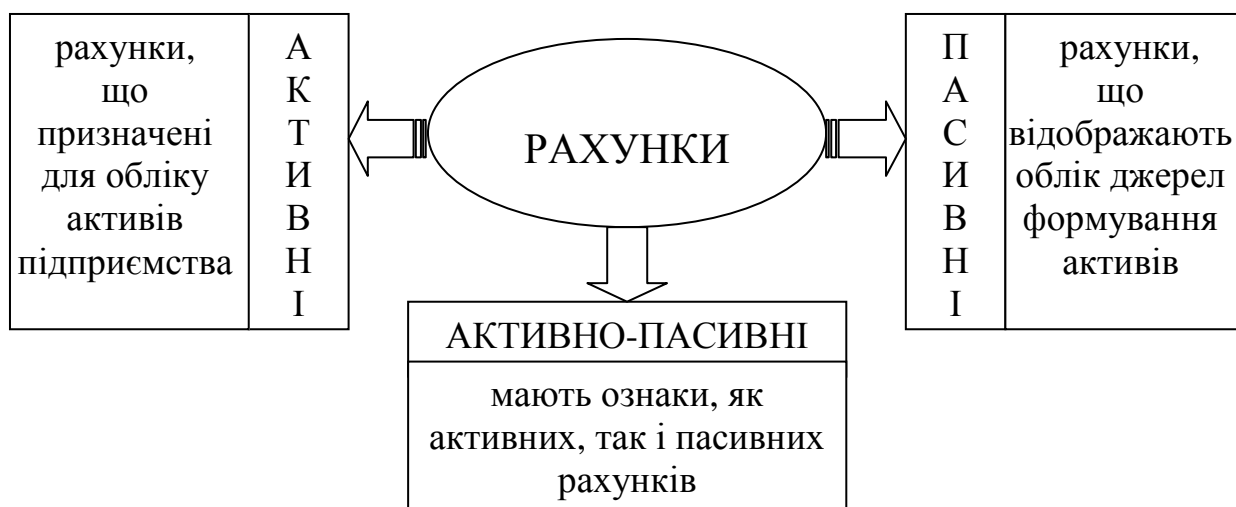


Рис. 4.2 – Види рахунків бухгалтерського обліку

Кожний бухгалтерський рахунок має свою структуру (рис. 4.3):

Структура активного рахунка

Дебет	рахунок	Кредит
Сальдо на початок		
Збільшення «+»		Зменшення «-»
Сальдо на кінець		
↓		
Дебетовий оборот		

Структура пасивного рахунка

Дебет	рахунок	Кредит
	Сальдо на початок	
Зменшення «-»		Збільшення «+»
	Сальдо на кінець	
	↓	
	Кредитовий оборот	

Рис. 4.3 – 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. 4.1)

Таблиця 4.1

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 рахунку «Розрахунки з постачальниками» становитиме 17000 грн (15000+7000-5000) (табл. 4.2)

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. 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. зі змінами.

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій структурно складається з 10 класів (табл. 4.3).

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

- 2 – номер (клас) рахунку;
- 0 – номер синтетичного рахунку (рахунок першого порядку);
- 1 – номер субрахунку (рахунок другого порядку).

Структура Плану рахунків

<i>№ класу</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 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 класа 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. 4.4.

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».

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 виробництві та для господарських потреб, а також засобів праці, які підприємство включає до малоцінних та швидкозношуваних предметів
3 клас	Кошти, розрахунки та інші активи	призначенні для узагальнення інформації про наявність і рух грошових коштів (у національній та іноземній валюті в касах, на розрахункових, валютних та інших рахунках у банках), грошових документів, короткострокових векселів одержаних і фінансових інвестицій, дебіторської заборгованості, витрат майбутніх періодів
4 клас	Власний капітал та забезпечення зобов'язань	призначенні для узагальнення інформації про стан та рух коштів різновидностей власного капіталу — зареєстрованого (пайового), додаткового, резервного, вилученого, неоплаченого, а також нерозподілених прибутків (непокритих збитків), цільових надходжень, забезпечень майбутніх витрат і платежів, капіталу у дооцінках
5 клас	Довгострокові зобов'язання	призначенні 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 облігаціями

1	2	3
6 клас	Поточні зобов'язання	призначенні 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
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	Поза-балансові 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.

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. 4.5):

- 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 (заготовлення, 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. 4.6):

- 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.

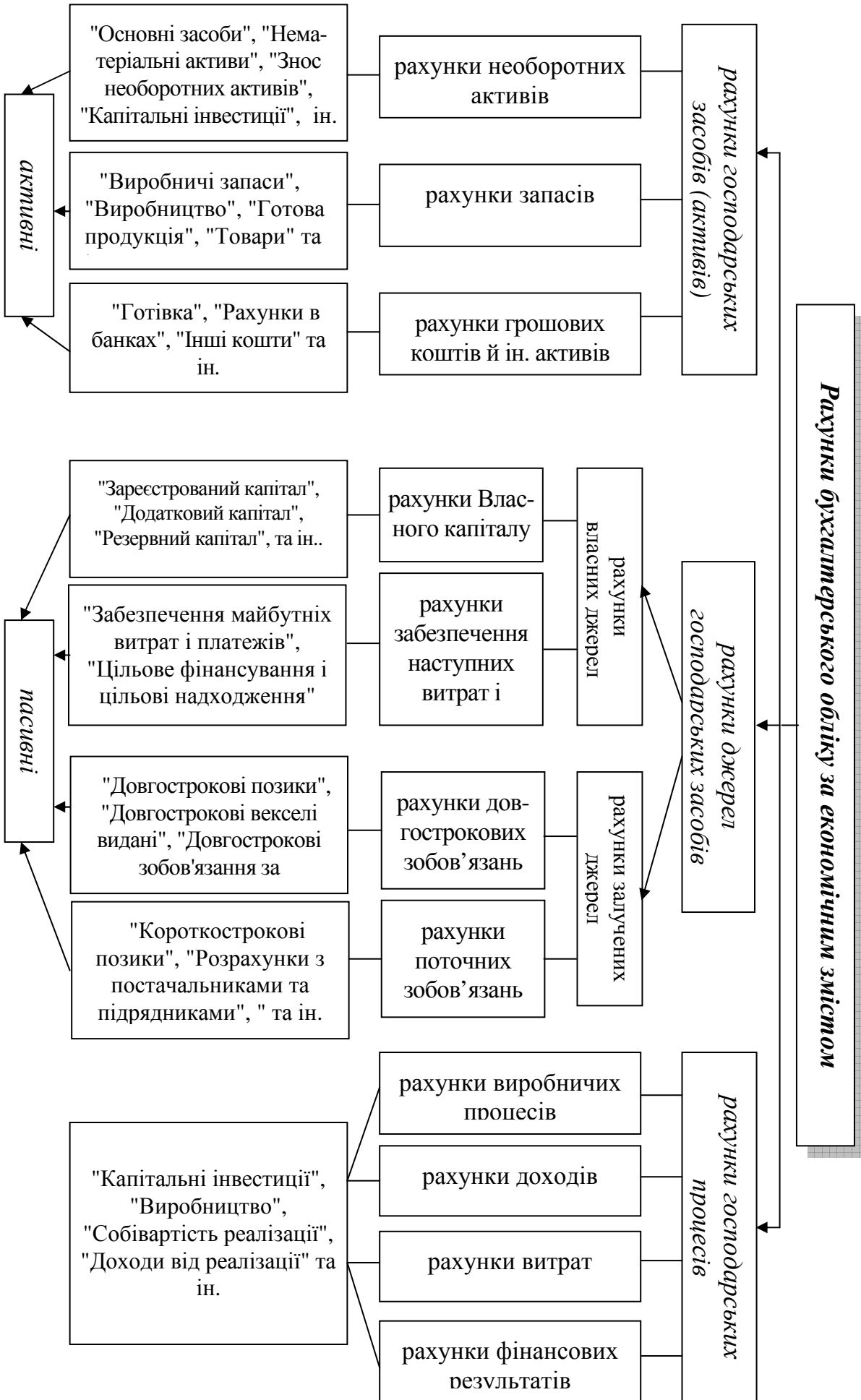


Рис. 4.5. Класифікація рахунків за економічним змістом

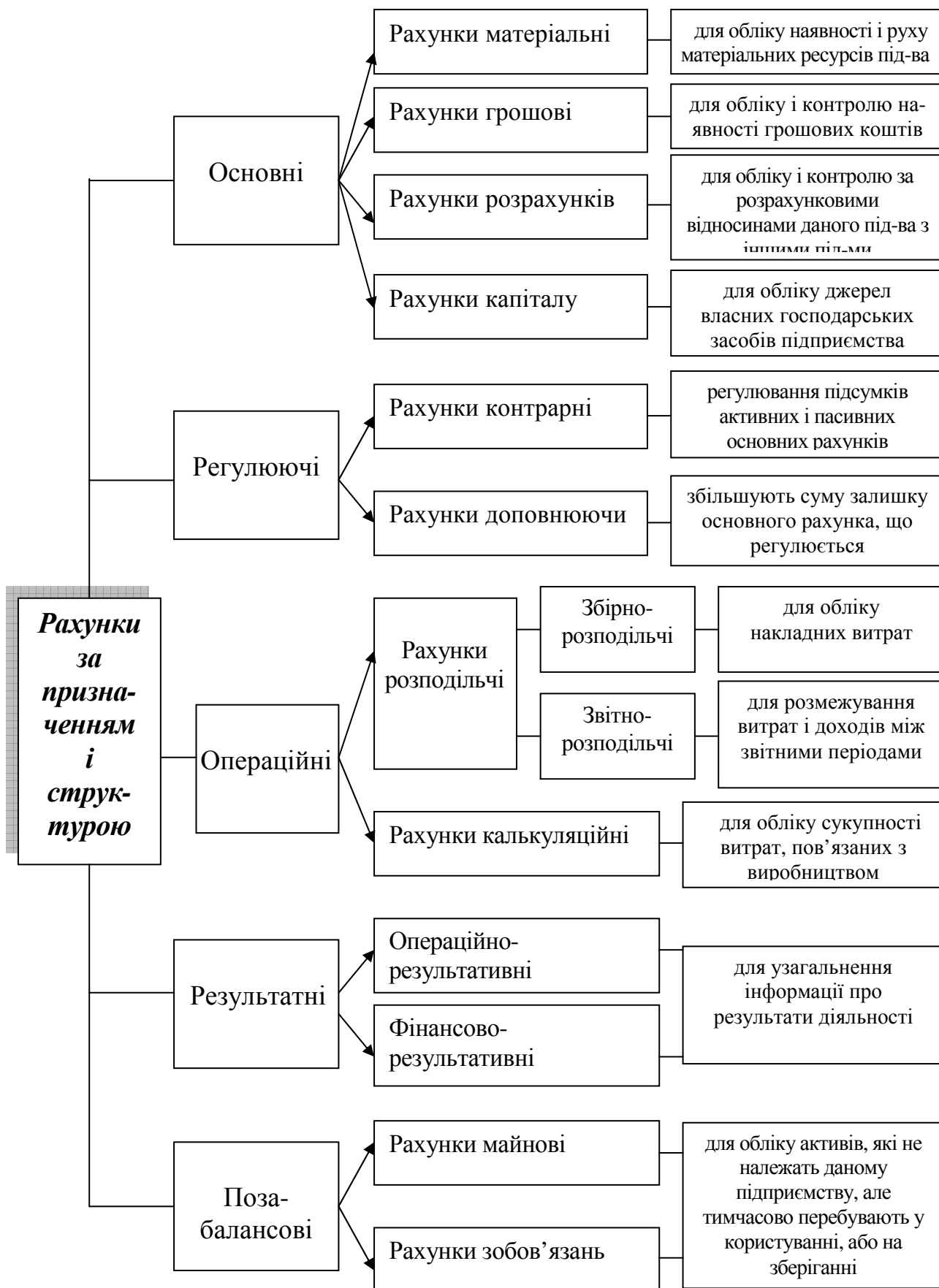


Рис. 4.6 - Класифікація рахунків за структурою та їх призначенням

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 20 000	(+)	Сальдо 1 000	

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

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" (рахунок "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 рахунку "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 (непокріті збитки)"; рахунки "Неоплачений капітал", "Вилучений капітал" до рахунка "Зареєстрований (пайовий) капітал".

Необхідність застосування в бухгалтерському обліку субрахунка "Прибуток, використаний у звітному періоді" зумовлена тим, що згідно з діючим положенням одержаний підприємством прибуток на субрахунку "Прибуток нерозподілений" повинен обліковуватись зростаючим підсумком з початку року - до його розподілу і списанням 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 ("Зареєстрований (пайовий) 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 о використаного прибутку .

Наприклад, якщо на субрахунку "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"

Д-т	К-т
Сальдо - 100 000	(-)

Субрах. "Прибуток нерозподілений"

Д-т	К-т
	Сальдо - 200 000

Операційні рахунки призначені для обліку витрат, доходів і результатів діяльності підприємства. На операційному рахунку відображається рух не одного, а всіх видів ресурсів, що беруть участь у здійсненні того або іншого господарського процесу. Операційні рахунки включають:

- збірно-розподільчі рахунки;
- звітно-розподільчі рахунки;
- калькуляційні рахунки.

Збірно-розподільчі рахунки призначені для обліку (попереднього збирання) накладних витрат, пов'язаних з організацією, обслуговуванням, управлінням цехами та іншими виробничими підрозділами основного і допоміжного виробництв з метою наступного розподілу їх між відповідними об'єктами. До збірно-розподільчих належить, зокрема, рахунок "Загальновиробничі витрати", побудова якого схематично буде виглядати наступним чином:

Дебет	Кредит
Оборот - збирання витрат, що підлягають розподілу (+)	Оборот - списання зібраних об'єктами витрат і розподіл між калькулювання (-)

Звітно-розподільчі використовуються для можливості обліковців визначати витрати і доходи саме того періоду, якого вони стосуються, незалежно від часу фактичного витрачання коштів або отримання доходів. Такі рахунки можуть бути активними і пасивними. До активних належить рахунок "Витрати майбутніх періодів" (наприклад, витрати на освоєння нових видів продукції, сплачена наперед орендна плата за взяті в оренду основні засоби, суми передплати періодичних видань та ін.), до пасивних - "Доходи майбутніх періодів" (наприклад, орендна плата, отримана від орендарів авансом в рахунок платежів майбутніх періодів, тощо). Залишок рахунка "Витрати майбутніх періодів" може бути тільки дебетовим і показує суму витрат, що підлягають списанню в наступні звітні періоди. Сальдо рахунка «Доходи майбутніх періодів» може бути тільки кредитовим і показує суму доходів, які належать до майбутніх періодів.

Калькуляційні рахунки призначені для обліку сукупності витрат, пов'язаних з виробничим процесом, і визначення фактичної собівартості виготовленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг). До таких рахунків належать: "Виробництво", "Капітальні інвестиції" (субрахунки "Капітальне будівництво", "Придбання (виготовлення) основних засобів", "Формування основного стада" тощо). Сальдо таких рахунків – дебетове, показує затрати у незавершене виробництво.

Результативні рахунки призначені для узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства за звітний період. До них належить активно-пасивний рахунок "Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)".

Позабалансові рахунки призначені для обліку активів, які не належать даному підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні або на зберіганні. До них належать орендовані необоротні активи, активи на відповідальному зберіганні, списані активи, гарантії та забезпечення надані і отримані та ін. Всі ці активи обліковуються на балансі тих господарств, яким вони належать. Підприємство, яке прийняло ці активи в тимчасове користування або на зберігання, обліковує їх на позабалансових рахунках. Крім того, на таких рахунках обліковують бланки суворого обліку (чекові книжки, акції, векселі тощо), умовні права і зобов'язання (застави, гарантії, зобов'язання тощо), списану на збитки заборгованість неплатоспроможних дебіторів. До групи забалансових належать рахунки: "Орендовані необоротні активи", "Активи на відповідальному зберіганні", "Контрактні зобов'язання", "Гарантії та забезпечення одержані", "Списані активи", "Обладнання, прийняте для монтажу", "Бланки суворого обліку" та ін. на які правило подвійного запису на них не поширюється. Тобто при прийнятті об'єкта на облік забалансовий рахунок тільки дебетується, а при списанні - кредитується.

3. 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. 4.7).

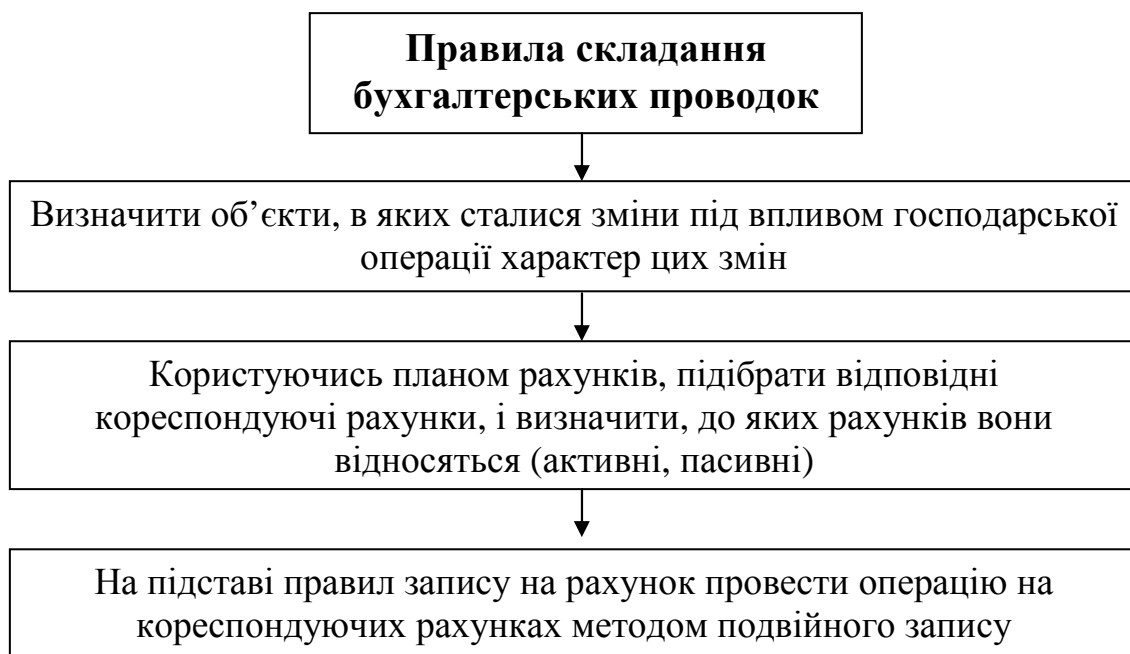


Рис. 4.7 – Правила складання бухгалтерських проводок

Розрізняють два види бухгалтерських проводок: *прості й складні* (рис. 4.8).

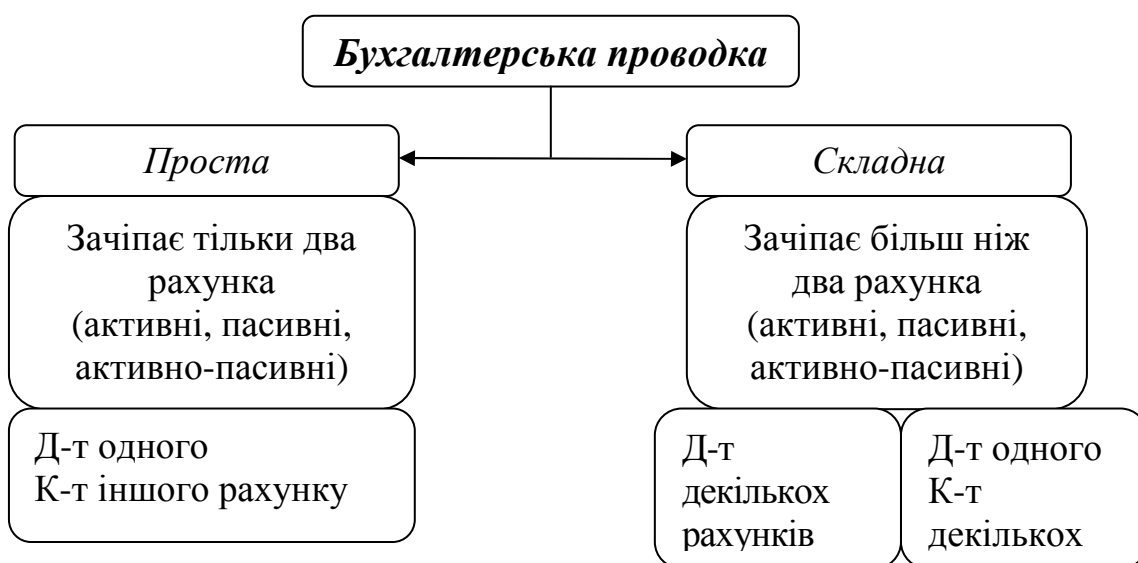


Рис. 4.8 – Види бухгалтерських проводок

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 «Готівка» - активний, тому суму надходження (50 000) записують у дебет рахунку «Готівка»; 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

Лекція 2

4. 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. 4.9).

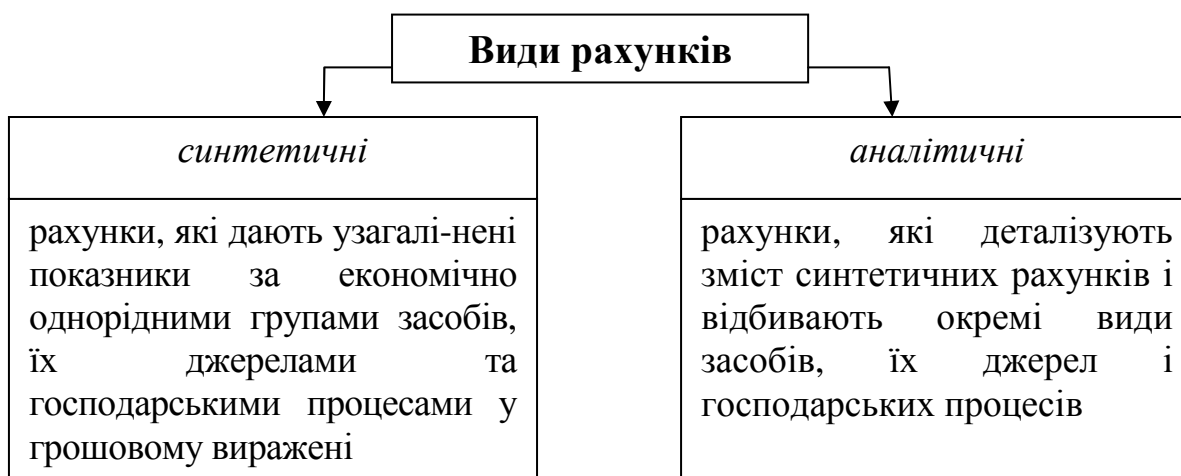


Рис. 4.9 – Види бухгалтерських проводок

Організацію синтетичного й аналітичного обліку можна представити у вигляді вертикальної структури бухгалтерського обліку (рис. 4.10):

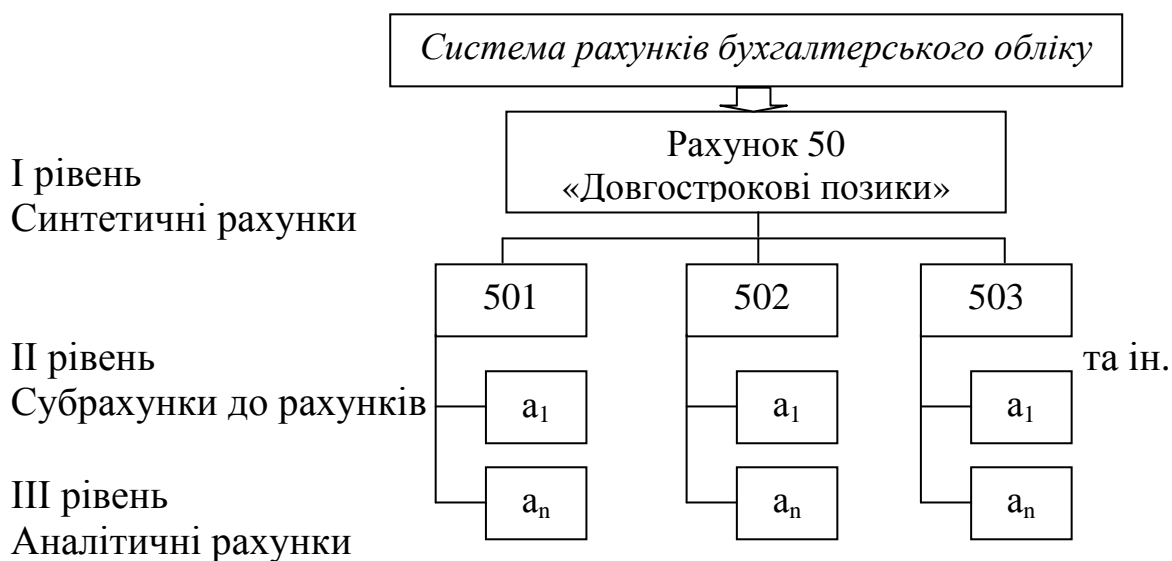


Рис. 4.10 – Вертикальна структура обліку

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. 4.5):

Таблиця 4.5

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. 4.6):

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. 4.7):

Таблиця 4.7

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. 4.11).

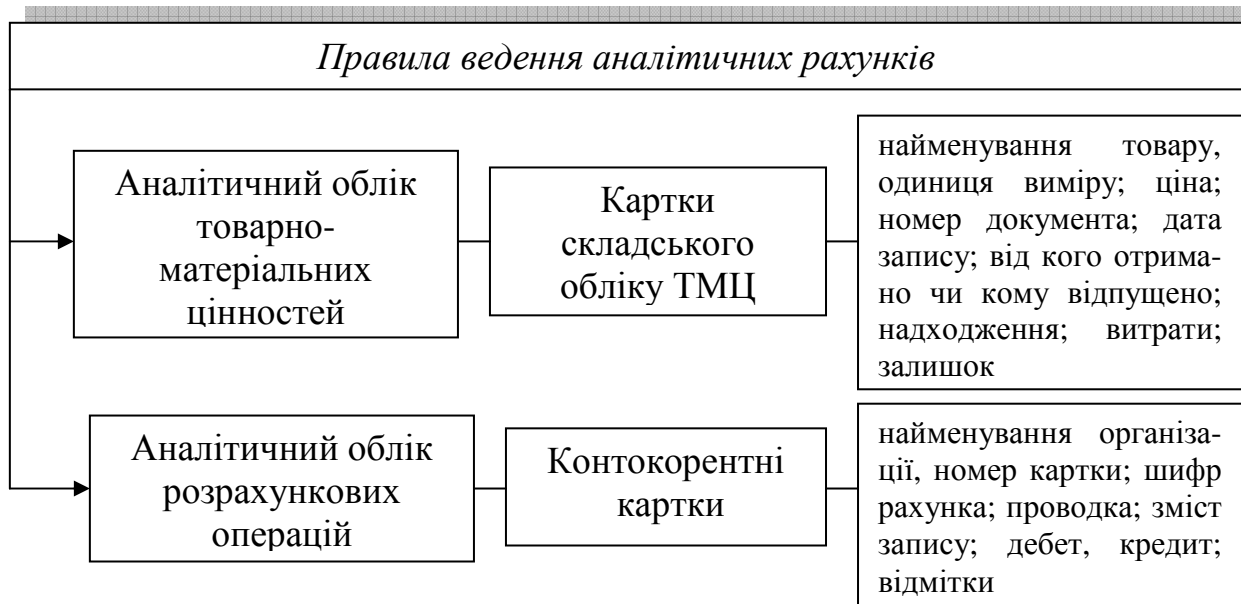


Рис. 4.11 – Порядок здійснення записів на аналітичних рахунках

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. 4.12).

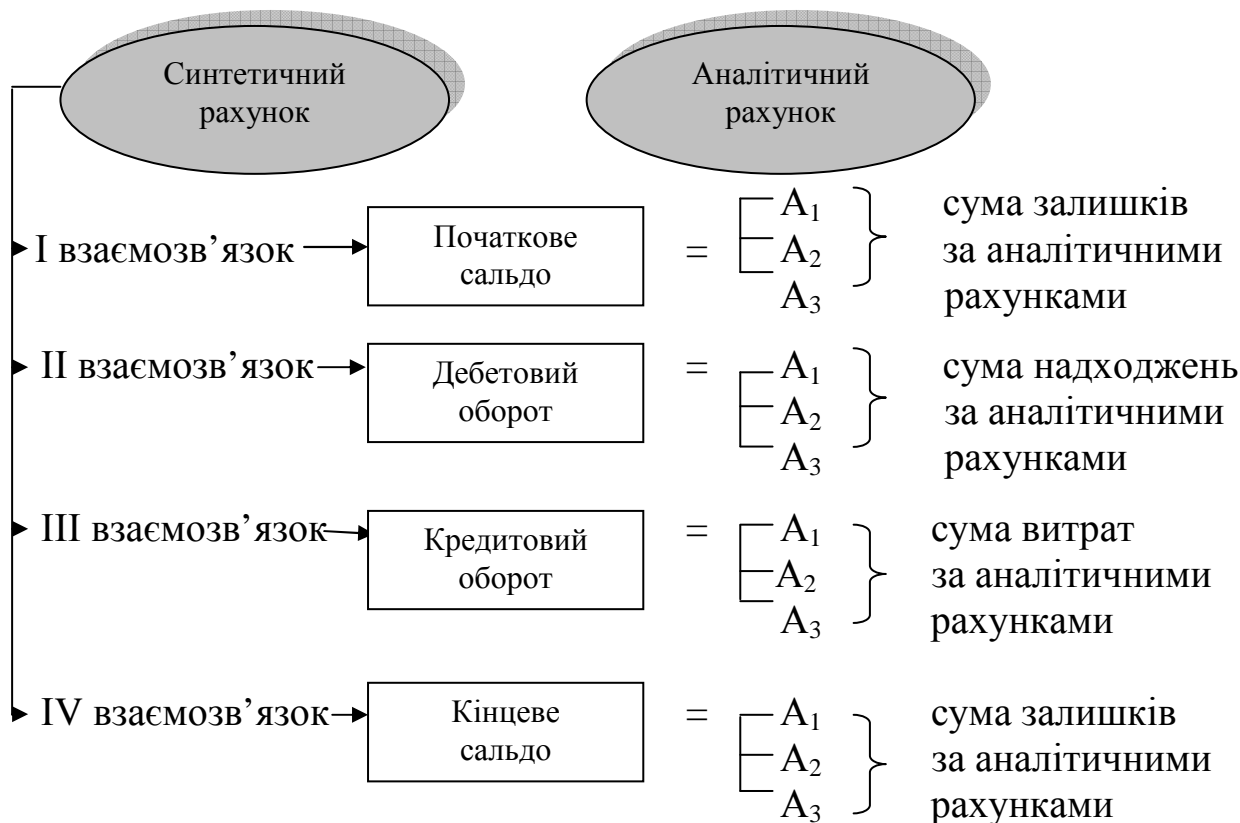


Рис. 4.12 – Взаємозв'язок аналітичного та синтетичного обліку

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 (4.13).



Рис. 4.13 - 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. 4.14).

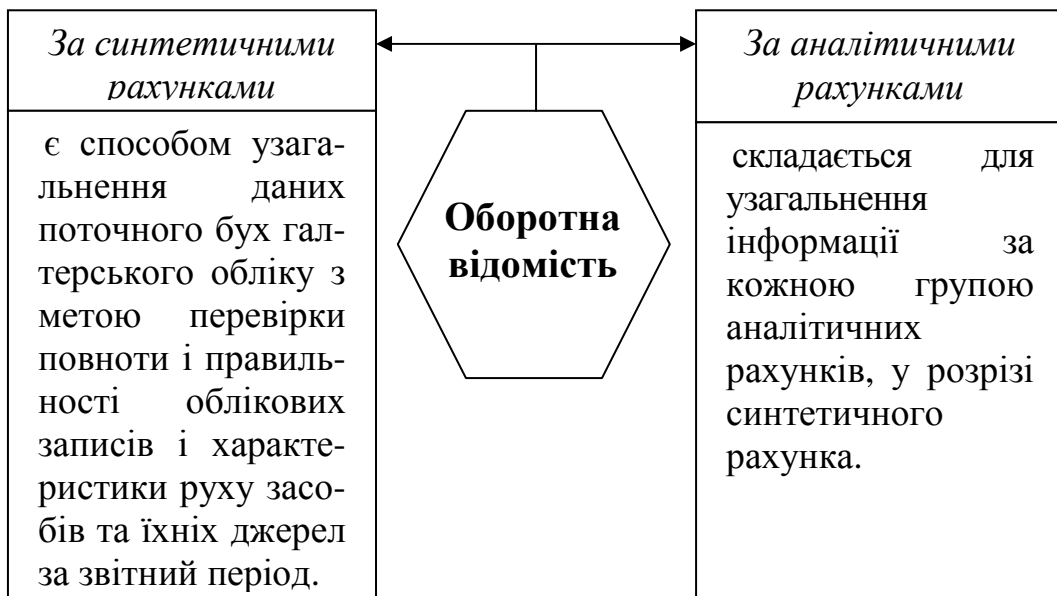


Рис. 4.14 – Види оборотних відомостей

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

- початкових сальдо;
- оборотів;
- кінцевих сальдо (рис. 4.15).

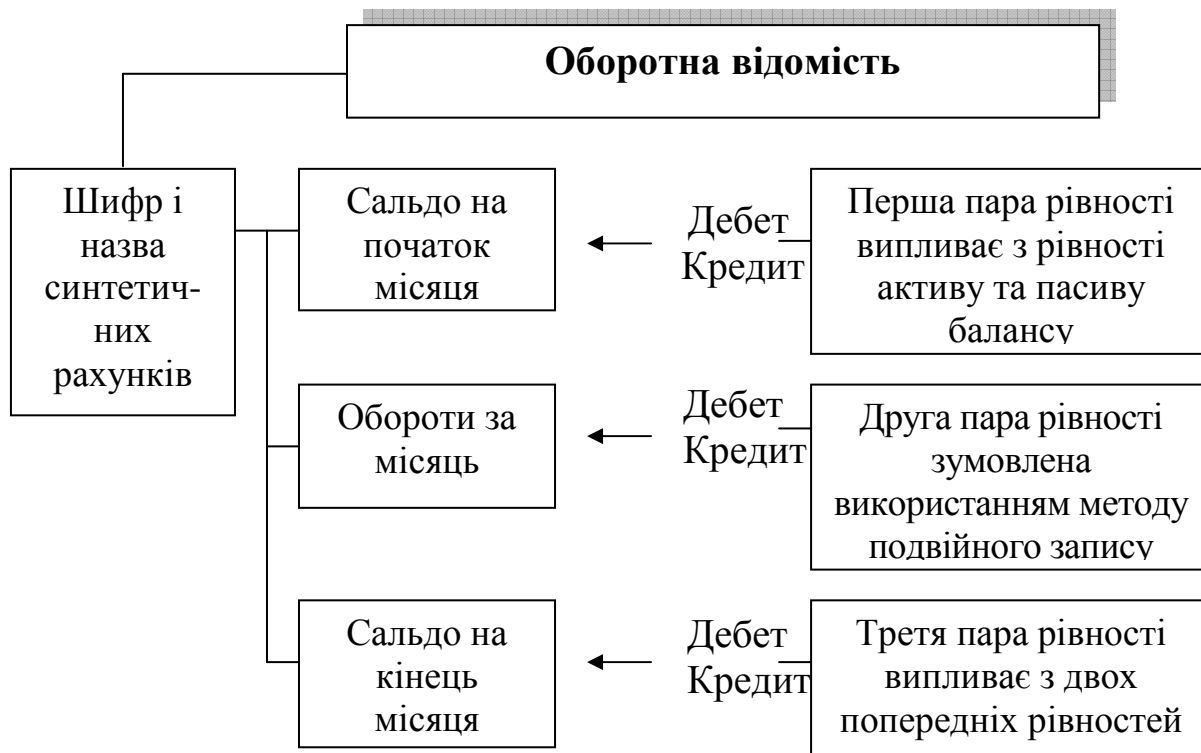


Рис. 4.15 – Три пари рівностей оборотної відомості

За структурою оборотна відомість – це багатогранна таблиця.

Оборотна відомість за синтетичними рахунками будується за контокорентною формою і має наступний вигляд (табл. 4.6):

Таблиця 4.6.

Оборотна відомість синтетичного обліку

Шифр рахунка	Назва рахунка	Сальдо на початок звітнього періоду		Оборот за місяць		Сальдо на кінець звітнього 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. 4.7).

Таблиця 4.7

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 4.8 та 4.9.

Таблиця 4.8.

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 4.9.

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. 4.9.) 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 звітної 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. 4.10).

Таблиця 4.10.

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. Охарактеризуйте План рахунків бухгалтерського обліку.
4. Яке значення Плану рахунків бухгалтерського обліку ?
5. Як класифікуються рахунки бухгалтерського обліку?
6. Класифікуйте рахунки за економічним змістом.
7. Якою є класифікація рахунків за призначенням і структурою ?
8. Навіщо в бухгалтерському обліку використовують субрахунки ?
9. Пояснити взаємозв'язок бухгалтерських рахунків з Балансом.
10. У чому полягають особливості позабалансових рахунків ?
11. Дайте характеристику результативним рахункам.
12. У чому полягає призначення та склад основних рахунків?
13. Дайте характеристику активних рахунків.
14. Дайте характеристику пасивних рахунків.
15. Обґрунтуйте суть активно-пасивних бухгалтерських рахунків.
16. Що таке «сальдо рахунків» ?
17. У чому виражається взаємозв'язок рахунків з бухгалтерським балансом ?
18. Яке значення має дебет і кредит в активних і пасивних рахунках?
19. Як відкрити рахунок, підрахувати обороти, визначити кінцеве сальдо?
20. У чому суть подвійного запису ?
21. Що називається кореспонденцією рахунків ?
22. Сформулюйте визначення категорій «синтетичні і аналітичні рахунки», «синтетичний і аналітичний облік».
23. Які роль і значення субрахунків?
24. Назвіть призначення і побудову позабалансових рахунків.
25. Назвіть види та форми оборотних відомостей, їх призначення й особливості.

ТЕМА 5: ДОКУМЕНТАЦІЯ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ ТА ОБЛІКОВІ РЕГІСТРИ

Цільова спрямованість: засвоїти поняття про документи та їх значення, класифікацію документів, вимоги щодо їх оформлення; усвідомити, що представляє собою інвентаризація, її види та порядок здійснення. Розкрити сутність сучасних форм бухгалтерського обліку; розглянути класифікацію облікових реєстрів та їх значення в бухгалтерському обліку.

Питання для розгляду

1. Поняття документів та їх класифікація.
2. Облікові реєстри та їх класифікація.
3. Інвентаризація, її види та значення.
4. Організація бухгалтерського обліку на підприємствах
5. Виправлення помилок в обліку

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 5.1). 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.

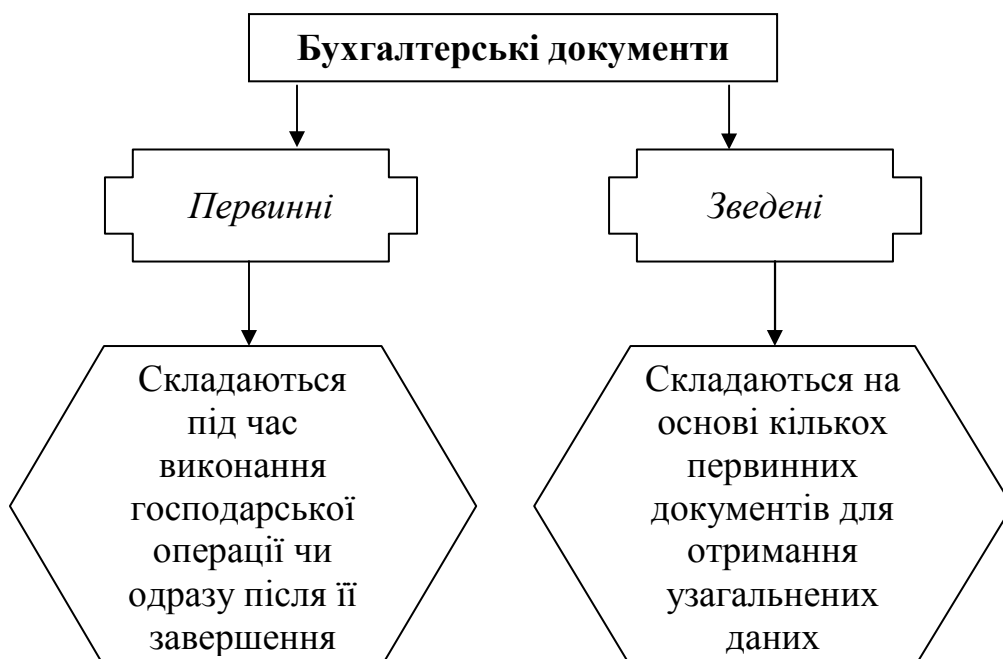


Рис. 5.1 –Бухгалтерські документи підприємства

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 характером задокументованих операцій; за кількістю позицій (записів); за технікою складання та опрацювання (рис. 5.2.).



Рис. 5.2 – 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 (виправдними) 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 загальновиробничих 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.

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. 5.3):

- 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.

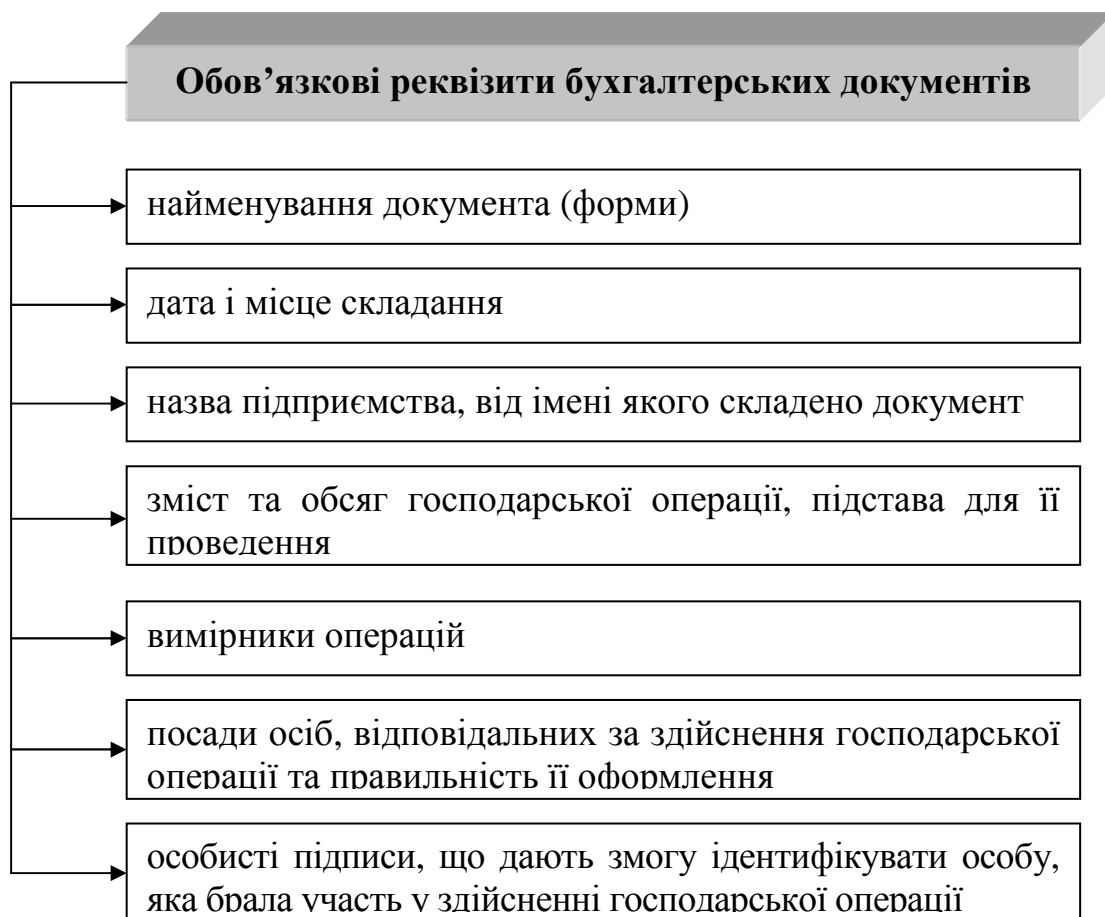


Рис. 5.3 – Обов'язкові реквізити бухгалтерських документів

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. 5.4).

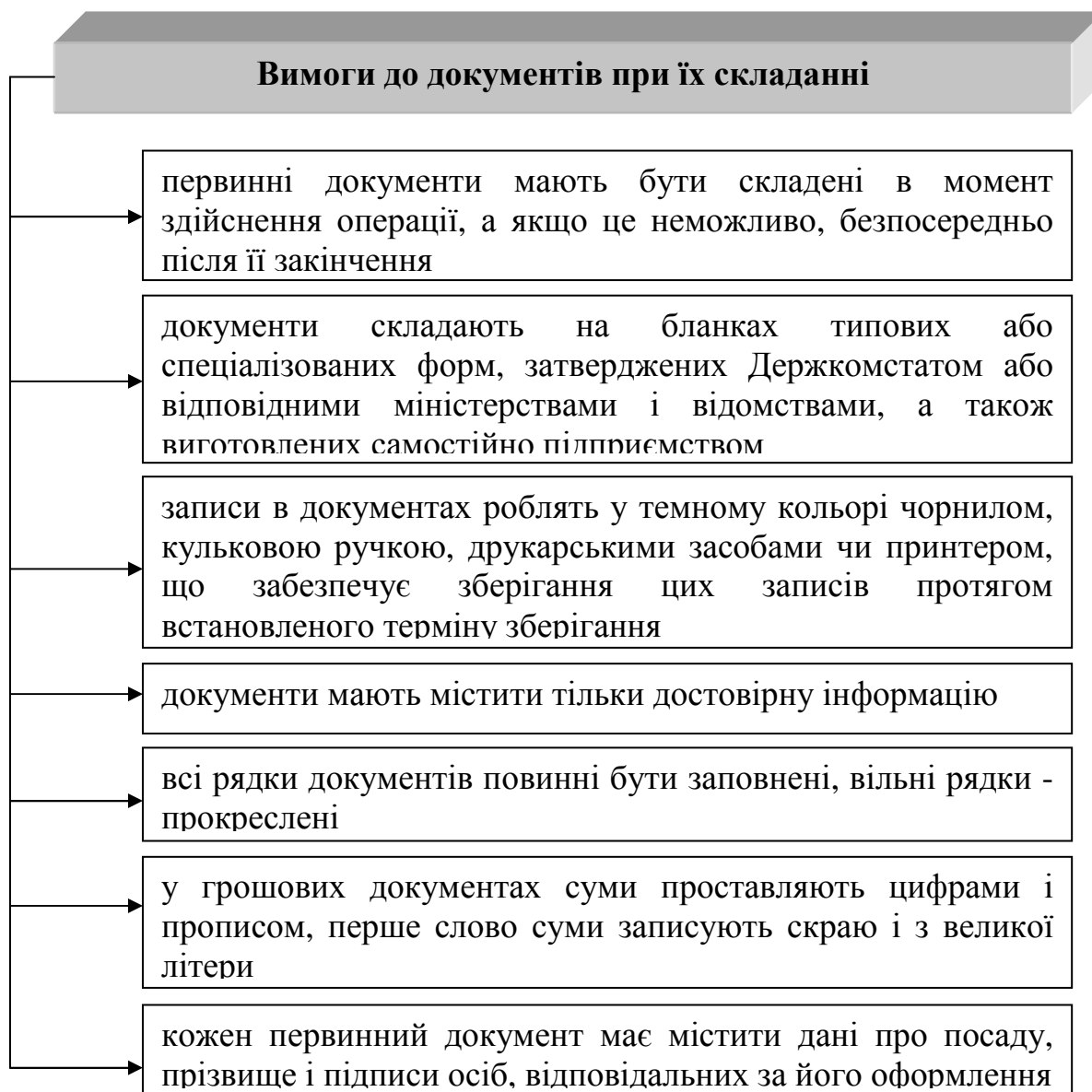


Рис. 5.4 – Обов’язкові реквізити бухгалтерських документів

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.

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. 5.5).

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. 5.5 – 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. 5.1).

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

Таблиця 5.1

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 Середа	Бухгалтер цеху	День надходження документа	Бухгалтер матеріального сектору бухгалтерії	Протягом трьох днів	Заступник головного бухгалтера	Протягом десяти днів після складання річного звіту
і т.д.								

2. 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.

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. 5.1).

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).

Таблиці *excel* – облікові реєстри в яких відображено результати групувань і підрахунків відповідних облікових даних шляхом комп'ютерної 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; таблиць 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).



Рис. 5.1 – Класифікація облікових реєстрів

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»; 63 «Розрахунки з постачальниками»).

За будовою поділяються на: табличні, 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 рахунка. Залежно від змісту обліковуваних операцій односторонні реєстри поділяють на контокорентні, кількісно-сумового і кількісно-сортного обліку. (Касова книга, картки аналітичного обліку розрахунків, Книга складського обліку, картки кількісно-сумового обліку матеріалів тощо).

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).

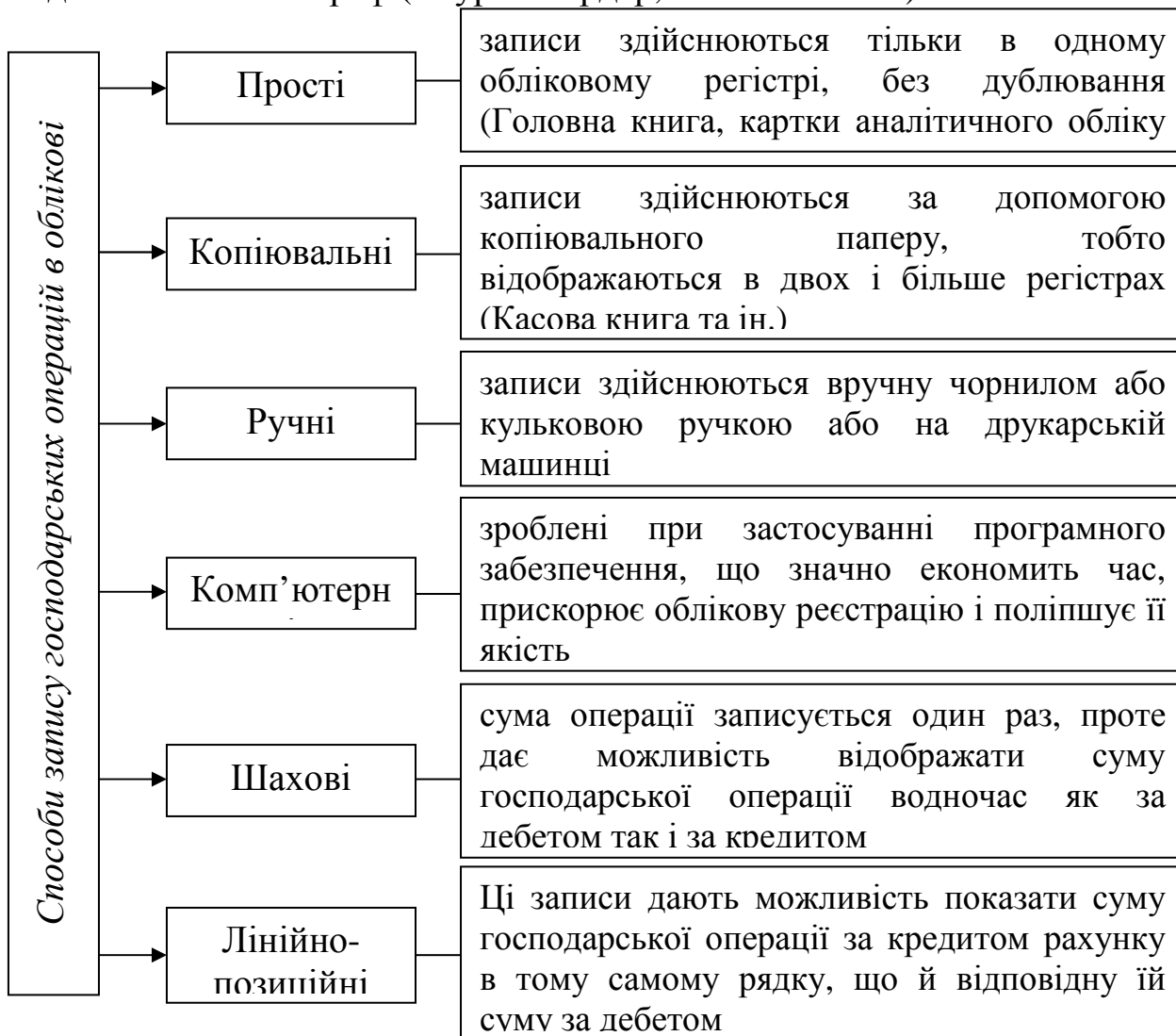


Рис. 5.2 – Способи запису господарських операцій в облікові реєстри

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

Записи в облікових реєстрах бувають: прості й копіювальні, ручні й машинні, шахові й лінійно-позиційні (рис. 5.2).

Запис інформації в облікові реєстри відбувається в порядку здійснення господарських операцій.

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

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.

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

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. 5.1).

Таблиця 5.1.

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. 5.2).

Таблиця 5.2

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. 5.3).

Таблиця 5.3

Головна книга за _____ р. за рахунком 30 «Каса»

Дебет					Кредит							
Дата	№	М/О	з кредиту рахунків			Дата	№	М/О	в дебет рахунків			
			311	372	Всього				311	372	661	...
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. 5.3.

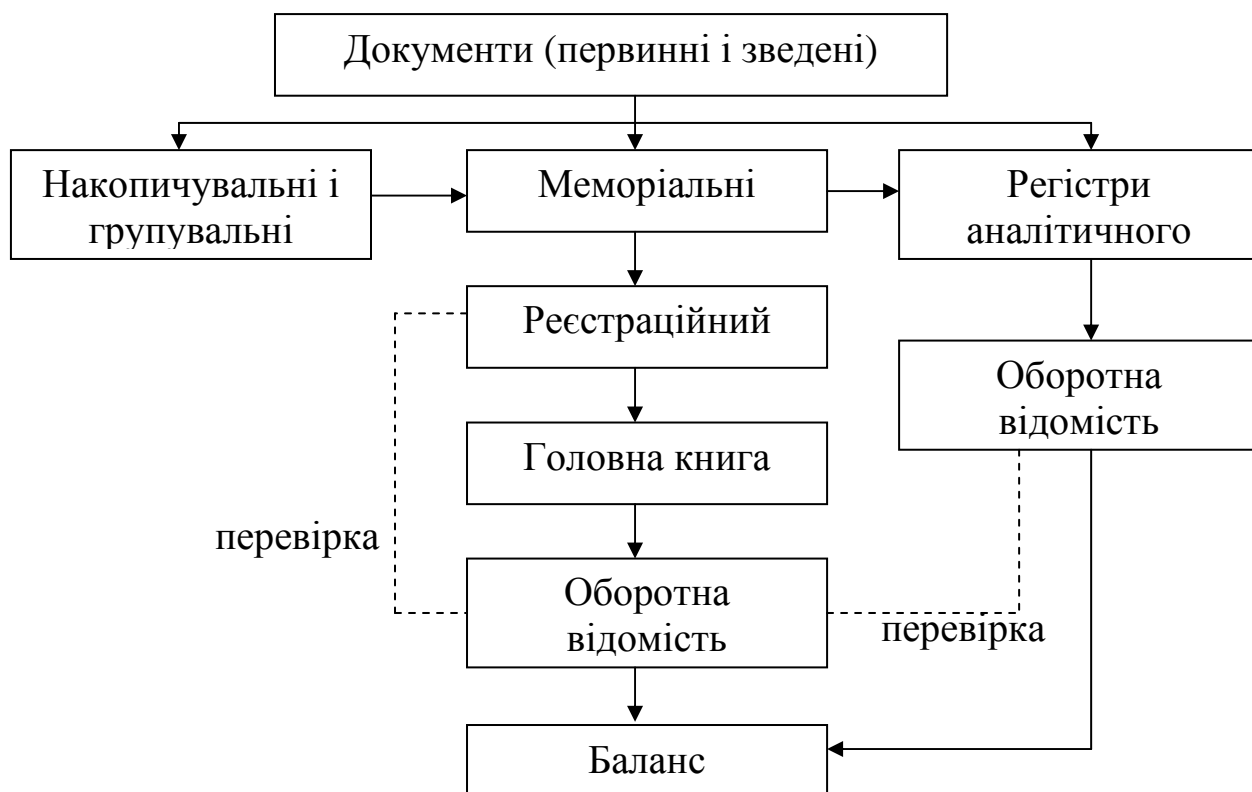


Рис. 5.3 – Меморіально-ордерна форма бухгалтерського обліку

Слід зазначити, що меморіально-ордерна форма має як свої переваги так і недоліки (табл. 5.4).

Таблиця 5.4.

Меморіально-ордерна форма	
<i>Переваги</i>	<i>Недоліки</i>
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 включає в себе комплект реєстрів, до якого входять:

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

Відомості та журнали-ордери відкривають на місяць. Записи у відповідні реєстри 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. 5.4.

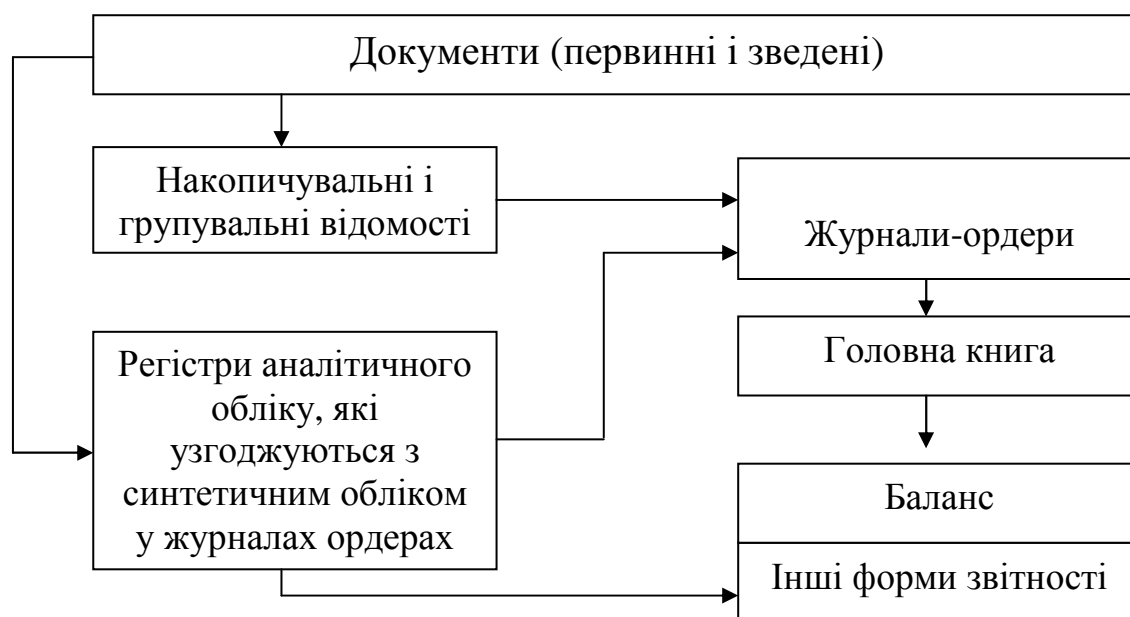


Рис. 5.4 – Журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку

Переваги та недоліки журнально-ордерної форми представлені в табл. 5.5.

Таблиця 5.5.

Журнально-ордерна форма	
<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 – 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.

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. 5.6)

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 поч. місяця											
Сальдо на кін. місяця											

Головний бухгалтер _____ (підпис)

Крім того, підприємства ведуть наступні реєстри 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 і платежів);
- оборотно-сальдова відомість.

Комп'ютерна (автоматизована) форма обліку передбачає збір, передачу, систематизацію, обробку бухгалтерської інформації з-за допомогою програмного забезпечення.

Комп'ютерна форма обліку передбачає введення первинної документації про господарські операції в комп'ютерну систему

бухгалтером (рис. 5.5). 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.

Співвідношення ступеню автоматизації та ручної роботи залежить від виду програми. Так, в залежності від фінансових можливостей і потреб того чи іншого підприємства автоматизація бухгалтерського обліку може бути повною або частковою.

Повна автоматизація облікової роботи передбачає автоматизацію всіх етапів і ділянок облікової роботи (документування господарських операцій, обробка інформації, узагальнення).

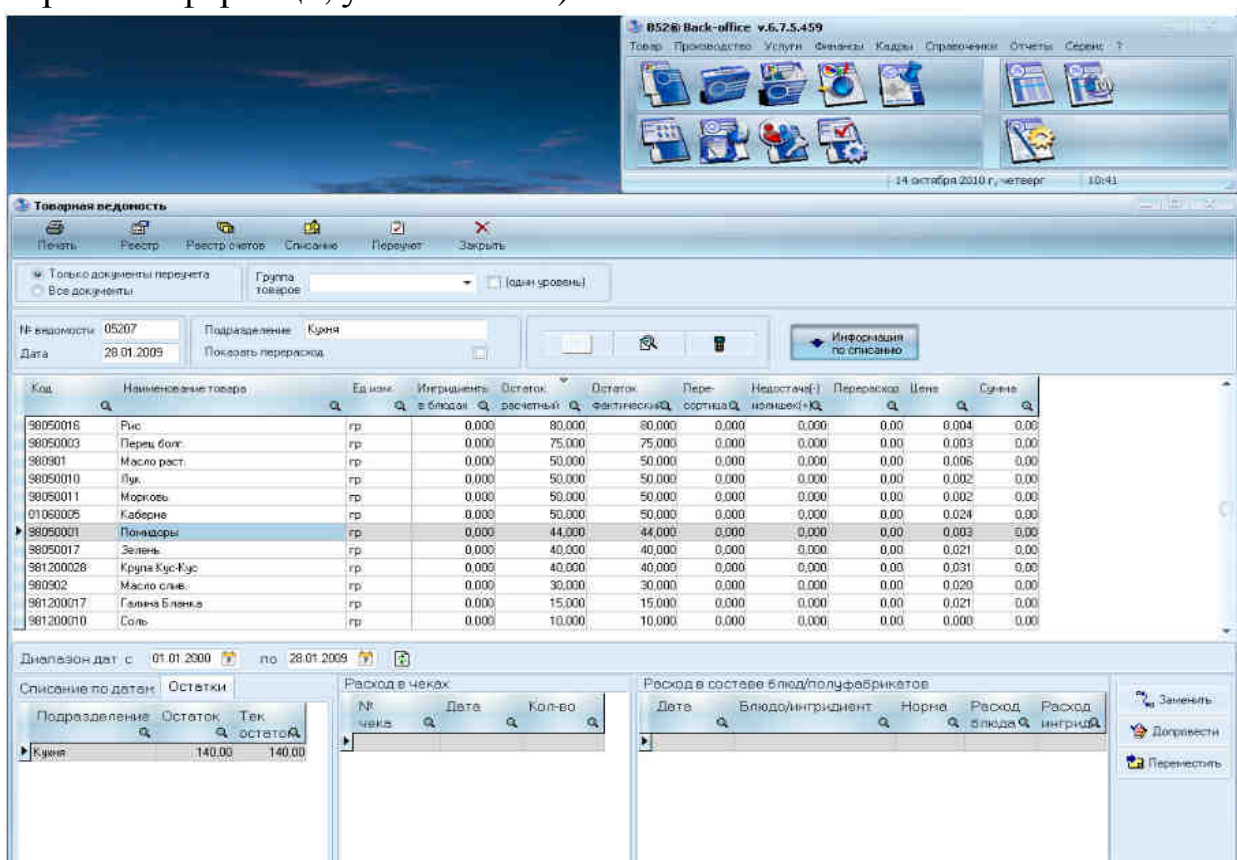


Рисунок 5.5 – Форма «Товарна відомість» у програмі B52@Ресторан

Часткова автоматизація бухгалтерського обліку передбачає автоматизацію окремих та ділянок облікової роботи. Переважно це найбільш трудомісткі ділянки обліку – облік заробітної плати, виробничих запасів тощо.

У теперішній час існує велика кількість програмних засобів автоматизації обліку.

Найпоширенішими програмними продуктами є: BEST-PRO; 1С: Бухгалтерія 7.7; Інтегратор; Інфо-Бухгалтер; Флагман; ЛокОФФІС; ФинЭксперт (Windows); Помічник бухгалтера (CD- Windows);

Помічник керівника (DOC)4 Галактика; Моноліт; Парус; PlatinumSQL; Турбо-бухгалтер (DOC, Windows); Інфін-бухгалтерія (DOC); БЕСТ-2 + DOC; Инотек-Бухгалтер (Windows); коротка характеристика яких наведена в таблиці 5.7.

Таблиця 5.7.

Сучасні програмні засоби автоматизації обліку

№	Найменування	Стисла характеристика
1	2	3
1	1С: Бухгалтерія 7.7	Універсальна бухгалтерська програма, використовується на підприємствах різних видів діяльності. автоматизація всіх ланок бухгалтерського обліку, облік витрат у розрізі бухгалтерських рахунків/субрахунків, фінансова звітність, фінансовий аналіз
2	Галактика	Корпоративний продукт для комплексного управління підприємства. Вирішує завдання бухгалтерського та оперативного обліку, фінансового та економічного аналізу
3	Парус	Інтегрована система управління підприємством. Вирішує завдання бухгалтерського та оперативного обліку, фінансового та економічного аналізу
4	BEST-PRO	Професійна програма класу MRP-II для торгівлі. Здійснює планування, облік продажу, облік витрат, управління персоналом, фінансове планування та облік
5	БЕСТ-2 + DOC	Простий в експлуатації програмний продукт для бухгалтерського та складського обліку малих та середніх підприємств
6	Моноліт	Інтегрована система управління підприємством. Вирішує завдання бухгалтерського та оперативного обліку, фінансового та економічного аналізу
7	Інфо- Бухгалтер	Компактна програма, що легко адаптується до будь-яких методик обліку невеликих підприємств. Має потужний генератор звітних форм, широкі можливості для фінансового аналізу, можливість графічних зображень результатів
8	Флагман	Інтегрована система управління підприємством. Включає підсистеми: Документообіг, Виробництво, торгівля, бухгалтерський облік, фінансовий аналіз, техніко-економічне планування

Продовження таблиці 9.7

9	Інтегратор	Автоматизація всіх ланок бухгалтерського обліку, облік витрат у розрізі бухгалтерських рахунків/субрахунків, фінансова звітність, фінансовий аналіз
10	Турбо-бухгалтер (DOC, Windows)	Гнучка бухгалтерська програма для малих та середніх підприємств. Має найрізноманітніші можливості налаштувань
11	Інфін-бухгалтерія (DOC)	Програма для підприємств з будь-якими обсягами товарообороту
12	ЛокОФФІС	Автоматизація бухгалтерського обліку, фінансове планування, фінансова звітність, фінансовий аналіз
13	ФинЕксперт (Windows)	Професійна програма фінансового аналізу стану підприємства та прогнозу його розвитку. В ній використовуються кращі методики вітчизняного досвіду
14	Помічник бухгалтера (CD-Windows)	Інформаційно-консультаційна система для організації та ведення бухгалтерського обліку
15	Помічник керівника (DOC)	Автоматизація звітів для керівника по майже любых напрямках діяльності
16	PlatinumSQL	Інтегрована система управління підприємством. Вирішує завдання бухгалтерського та оперативного обліку, фінансового та економічного аналізу
17	Инотек-Бухгалтер (Windows)	Комплексна система для ведення бухгалтерського обліку на малих та середніх підприємствах

В сучасних умовах господарювання найбільш поширеною й найпридатнішою серед зазначених програм є програма «1С: Бухгалтерія», оскільки вона має наявно вбудовану об'єктно-орієнтовану мову програмування і розвинуте інтерактивне середовище, що дає змогу змінювати типові конфігурації для свої потреб чи навіть повністю переписати.

Крім того система має ряд наступних переваг:

- простота інсталяції і використання;
- можливість гнучкого настроювання конфігурації;
- можливість швидко виконувати різноманітні операції;
- низька ціна і т.п.

Недоліком системи є обов'язкове настроювання її фахівцем.

Сьогодні пропонується і широкий спектр управлінських інформаційних систем – «Системи підтримки прийняття рішень» (DSS), «Планування ресурсів підприємства» (ERP), «Системи планування ресурсів підприємства, синхронізованого зі споживачами» (CSRP), «Розвинуті системи планування» (APS) та інші.

3. 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. 5.6).

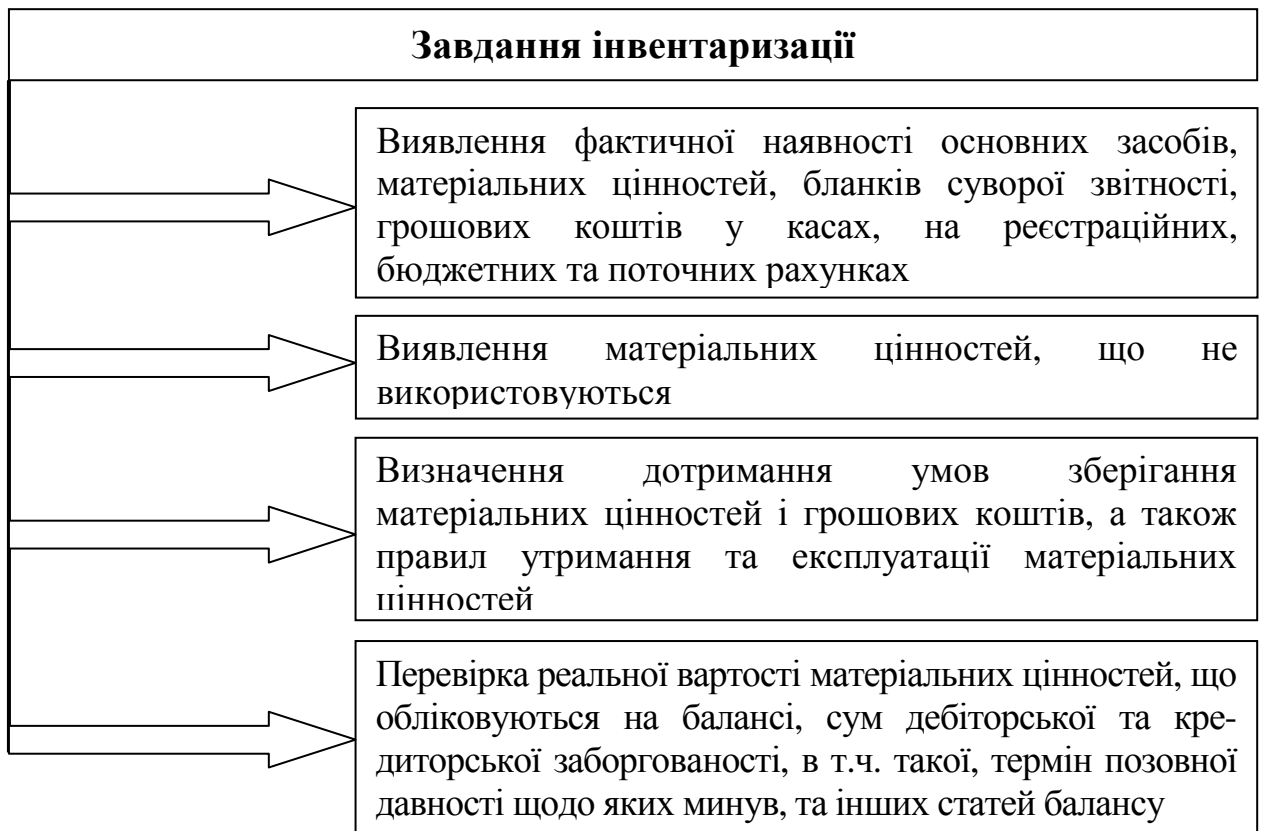


Рис. 5.6 – Основні завдання інвентаризації

За повнотою охоплення перевіркою засобів, коштів і розрахунків, інвентаризацію поділяють на повну і часткову. Залежно від характеру інвентаризацію поділяють на планову і позапланову (рис. 5.7).

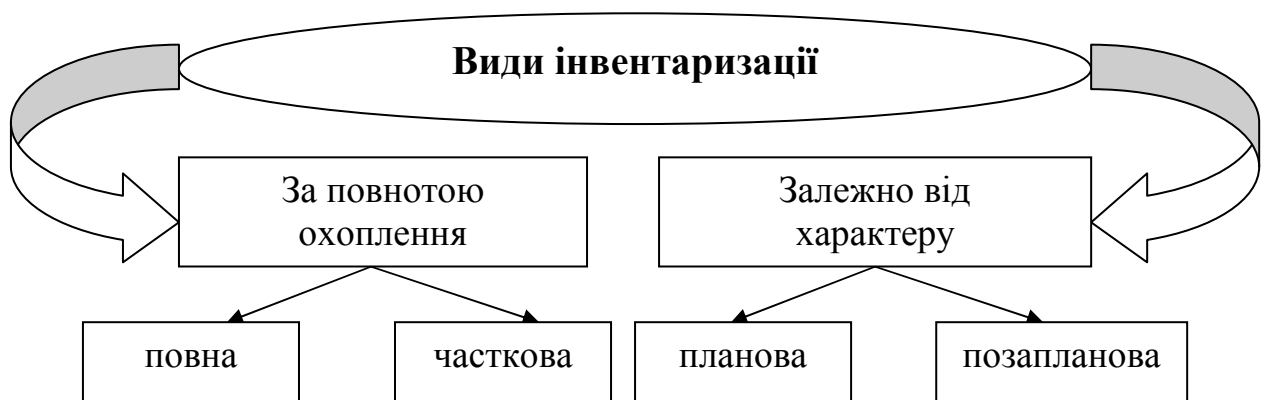


Рис. 5.7 – Види інвентаризацій

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 *раптові 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. 5.7):

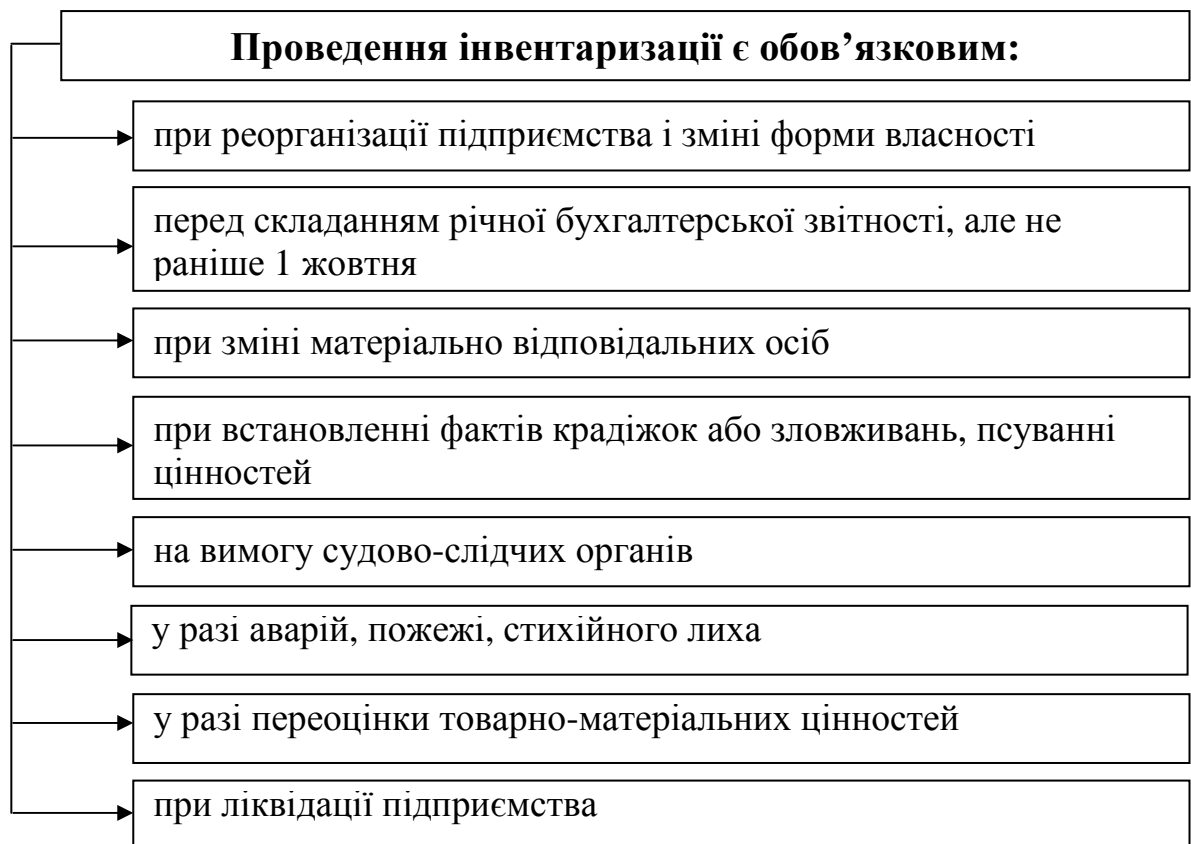


Рис. 5.8 – Випадки, коли проведення інвентаризації є обов'язковим

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 і 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.

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.

Затвержені 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.

Таким чином, документація та інвентаризація є важливими складовими бухгалтерської методології, оскільки формують облікову інформацію, яку належним чином буде оброблено і представлено у звітності підприємства внутрішнім і зовнішнім користувачам для потреб управління.

4. Організація обліку на підприємствах

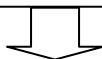
Бухгалтерський облік – складна динамічна система.

Основною її задачею є упорядкування вхідної і вихідної інформації відповідно до потреб управління підприємством і зовнішніх користувачів.

Для забезпечення надання необхідної бухгалтерської інформації з метою здійснення ефективного управління суб'єктом господарювання, необхідною є організація бухгалтерського обліку.

Організація бухгалтерського обліку

- цілеспрямована діяльність щодо створення системи обліково-економічної інформації і безперервного її упорядкування для забезпечення управління необхідними даними



Мета організації бухгалтерського обліку

– забезпечення оптимального функціонування підприємства, що досягається за допомогою грамотного, ефективного управління

Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно.

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві регулюється законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність підприємства» від 16.07.1999 р. № 996-ХІV і починається з організації функціонування підприємства.

Суб'єктами організації бухгалтерського обліку на рівні підприємства є його власник, управлінський персонал і головний бухгалтер.

Основним суб'єктом є власник, який відповідно до чинного законодавства несе повну відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення реєстрації фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років.

Керівник компанії зобов'язаний створити всі необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.

Неможливість появи та ефективного функціонування системи бухгалтерського обліку без її організації характеризує останню як ефективний інструмент налагодження управління майном і розвитком господарської діяльності підприємства.

Організація бухгалтерського обліку розпочинається з вибору форми організації обліку на підприємстві.

Так, відповідно до чинного законодавства, передбачено чотири форми організації бухгалтерського обліку :

1) ведення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;

2) користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;

3) ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;

4) самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства (для будь-яких підприємств, крім тих, звітність яких повинна оприлюднюватися).

Після вибору підприємством форми організації бухгалтерського обліку, суб'єкт, який буде вести бухгалтерський облік на підприємстві (бухгалтер, або головний бухгалтер), обирає техніку та методику бухгалтерського обліку, виходячи з особливостей діяльності суб'єкта господарювання, організовує внутрішньогосподарський контроль.

Обрана техніка та методика бухгалтерського обліку зазначається в Наказі (Положенні) про облікову політику підприємства.

Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності

На облікову політику підприємства впливають ряд факторів: форма власності та організаційно-правова структура підприємства; вид діяльності; обсяг діяльності; відносини з податковою системою, наявність пільг; умови постачання та збуту продукції; матеріальна база підприємства; рівень забезпечення кваліфікованими працівниками; система та умови матеріальної зацікавленості, відповідальності та ін (рис. 5.5).

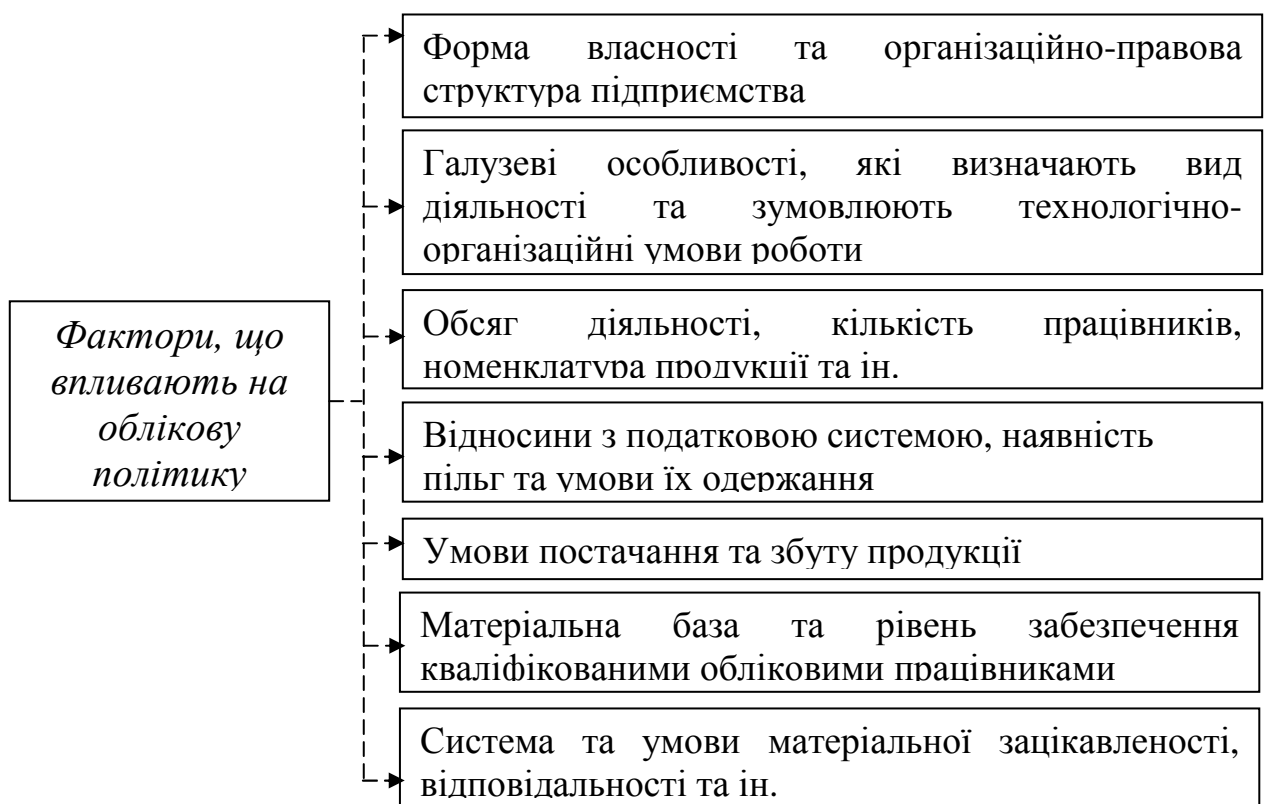


Рис. 5.5 – Фактори впливу на облікову політику підприємства

Фактори, що викликають зміну облікової політики підприємства наведено на рис. 5.6.

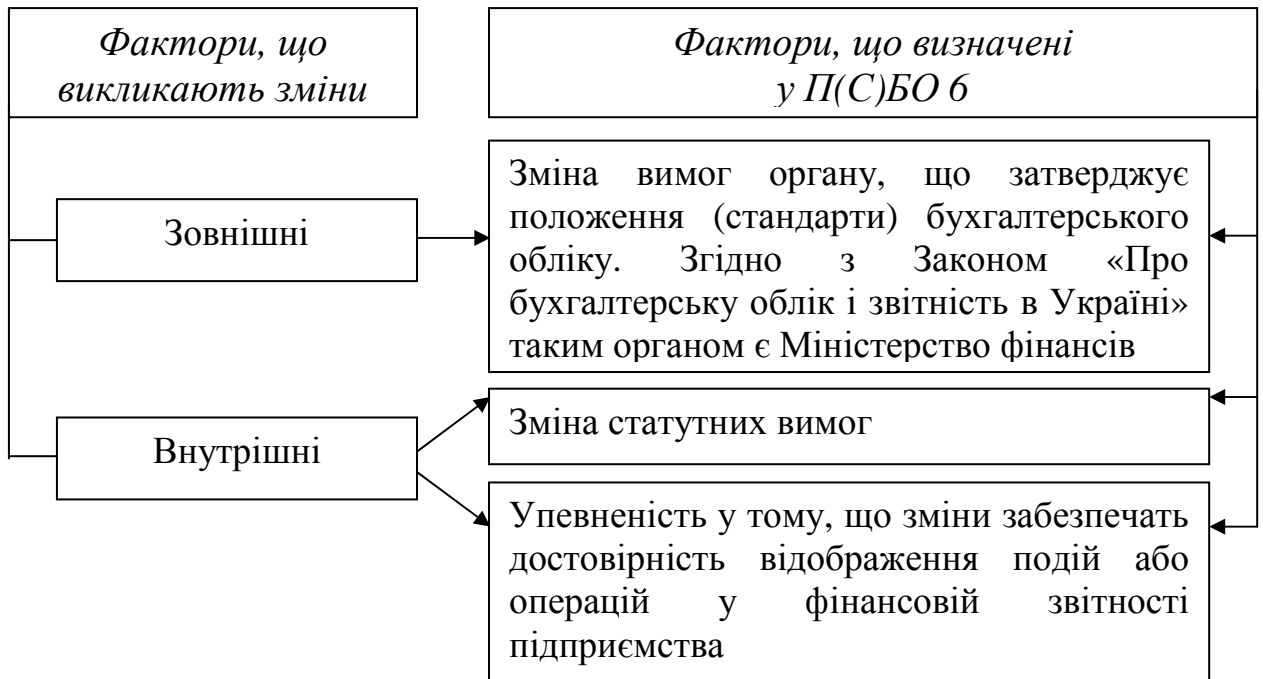


Рис. 5.6 – Фактори, що впливають на зміну облікової політики

Складовими облікової політики є:

- 1) організаційний;
- 2) технічний;
- 3) методичний аспекти (рис. 5.7).

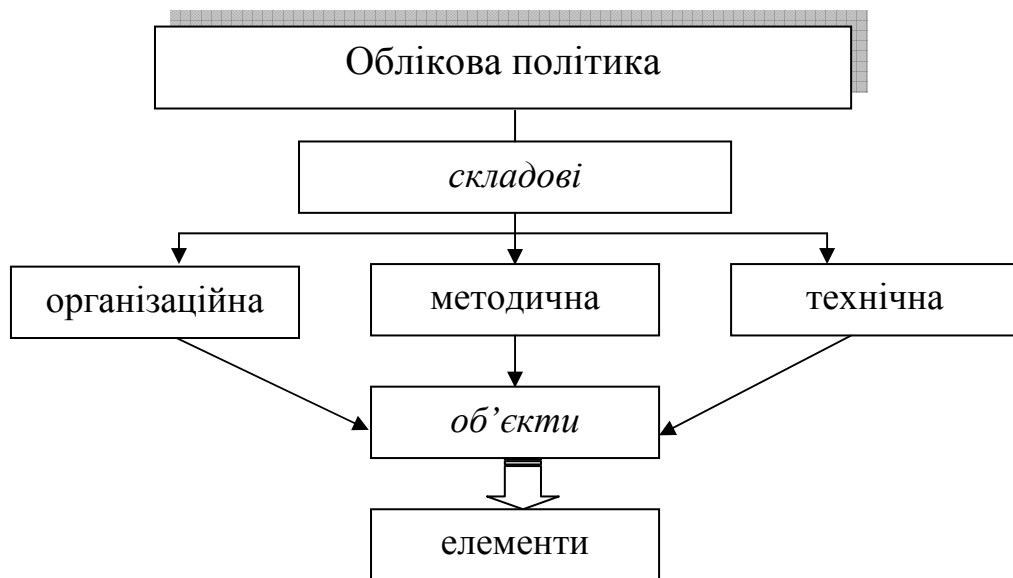


Рис. 5.7 – Складові облікової політики

Організаційний аспект облікової політики передбачає:

- 1) форму організації обліку на підприємстві. Якщо облік веде бухгалтерія, яка має свої структурні підрозділи, то це повинно знайти відображення в обліковій політиці;
- 2) тип організації структури облікового апарату (проста, лінійно-штабна, комбінована);
- 3) наявність посадових інструкцій, розроблених головним бухгалтером, відповідно до яких закріплені функціональні обов'язки облікового персоналу;
- 4) регламентацію права підпису на первинних документах осіб, що здійснюють приймання, передачу товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і інших цінностей;
- 5) переоцінку (або нездійснення переоцінки) нематеріальних активів і порядок її організації (видання наказу, призначення експертної комісії);
- 6) проведення щорічної оцінки зменшення корисності активів;
- 7) організацію проведення річної інвентаризації (склад інвентаризаційної комісії, терміни проведення інвентаризації для окремих об'єктів майна підприємства).

Технічний аспект облікової політики передбачає:

- 1) вибір форми первинних документів (типові, міжвідомчі або розроблені підприємством самостійно);
- 2) організація документообігу на підприємстві (надходження документів в бухгалтерію відповідно до графіка документообігу);
- 3) формування робочого плану рахунків (застосування 8, 9 класів рахунків, ступінь деталізації рахунків, доповнення робочого плану рахунків субрахунками різного рівня);
- 4) вибір форми обліку (журнальна, книжково-журнальна, меморіально-ордерна, проста, спрощена, журнал-головна);
- 5) способи складання і обробки первинних документів (ручний, частково автоматизований, автоматизований);
- 6) наявність або необхідність заміни програмного забезпечення обліку.

Методичний аспект облікової політики передбачає:

- 1) встановлення порогу суттєвості;
- 2) визначення тривалості операційного циклу;
- 3) встановлення терміну корисного використання об'єкта необоротних активів;
- 4) виділення груп основних засобів, нематеріальних активів;
- 5) вибір методу амортизації об'єкта (групи) необоротних активів;
- 6) встановлення (або ні) ліквідаційної вартості нематеріальних активів;

7) визначення вартісного критерію віднесення об'єкта до необоротних малоцінних матеріальних активів;

8) вибір методу амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів;

9) встановлення одиниці обліку запасів;

10) вибір методів оцінки вибуття запасів;

11) вибір методу обліку транспортно-заготівельних витрат;

12) створення (або ні) резерву сумнівних боргів;

13) вибір методу визначення величини резерву сумнівних боргів;

14) визначення методу відображення фінансових інвестицій залежно від їх виду;

15) вибір методу визнання і оцінки фінансових активів, зобов'язань і інструментів власного капіталу;

16) визначення методу оцінки ступеня завершеності операцій за наданням послуг;

17) вибір методу калькуляції виробничої собівартості продукції, робіт і послуг;

18) перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції, робіт, послуг;

19) перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат;

20) база розподілу загальновиробничих змінних і розподілених постійних загальновиробничих витрат;

21) методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом;

22) база розподілу загальновиробничих витрат при нормальній потужності;

23) перелік і склад адміністративних витрат і витрат на збут;

24) розподіл фінансових витрат при покупці об'єкта необоротних активів в кредит;

25) застосування (або ні) середньозваженого валютного курсу відповідного місяця для перерахунку доходів, витрат і руху грошових коштів;

26) порядок формування справедливої вартості об'єкта при безкоштовному отриманні, даруванні, обміні на неподібні активи, внесенні в статутний капітал підприємства;

27) вибір методу оцінки об'єкта при оприбуткуванні на баланс підприємства;

28) перелік пов'язаних сторін;

29) методи оцінки активів або зобов'язань в операціях пов'язаних сторін.

Оскільки підприємство самостійно визначає свою облікову політику, її ефективність цілком залежить від керівництва компанії.

5. виправлення помилок в обліку

Порядок виправлення помилок регламентується Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року № 88.

Крім зазначеного Положення № 88 пояснюють правила виправлення неточностей в обліку Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом Мінфіну від 29.12.2000 р. № 356 (п. 9); ПСБО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» (п. 4,5 та підпункт 20.1)

Нормативна база бухгалтерського обліку щодо виправлення помилок наведена на рис. 9.8.

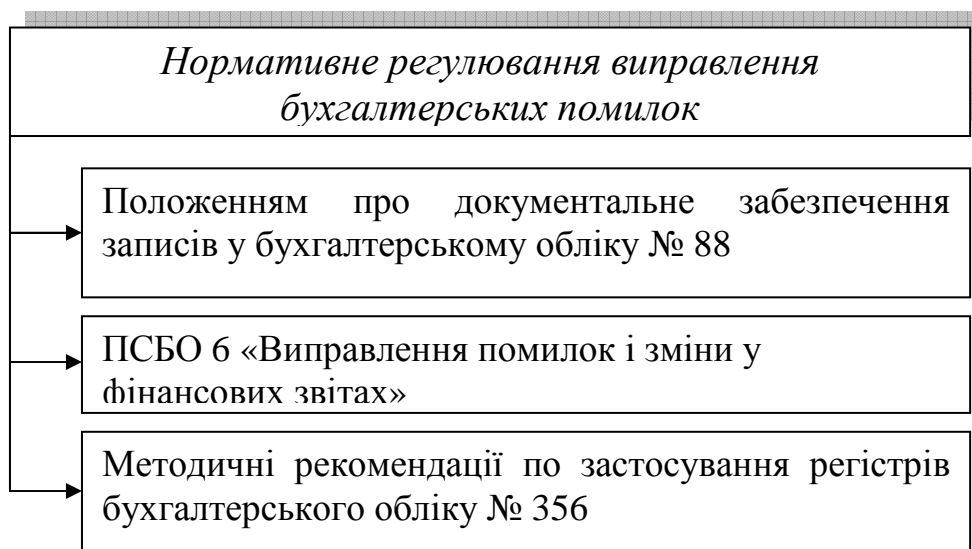


Рис. 5.8 – Нормативна база щодо виправлення в бухгалтерському обліку помилок

Перед тим, як перейти безпосередньо до виправлення бухгалтерських помилок необхідно встановити їх сутність.

Бухгалтерська помилка – це наявні пропуски або викривлення в бухгалтерських документах (первинної документації, реєстрах, фінансовій звітності), які виникли внаслідок не використання або зловживання достовірної інформації, що отримана (або могла бути отримана) та врахована при складанні таких документів

Слід зазначити, що залежно від особливостей порядку й способів виправлення існує наступна класифікація бухгалтерських помилок:

- за періодом допущення;

- за рівнем суттєвості;
- по характеру неточностей (рис. 5.9).

Так, *за періодом допущення* помилки бувають поточні, тобто період виникнення – поточний рік; і помилки минулих періодів, які виникли до настання поточного періоду.

За рівнем суттєвості - суттєві та несуттєві.

Суттєва помилка – викривлення даних, що може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності.

Несуттєва помилка – неточність, що ні як не може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності.

По характеру неточностей – арифметичні та методологічні помилки.

Арифметична помилка – пропущена при виконанні арифметичних дій (додавання, віднімання, множення, ділення), при перенесенні даних кома, або цифра.

Методологічні помилки – допущенні через невірне застосування (або не застосування) правил бухгалтерського обліку (неправильно відображена кореспонденція рахунків; господарська операція не відображена в бухгалтерському обліку; господарська операція проведена правильно, проте – сума помилкова (завищена або занижена) та ін.).

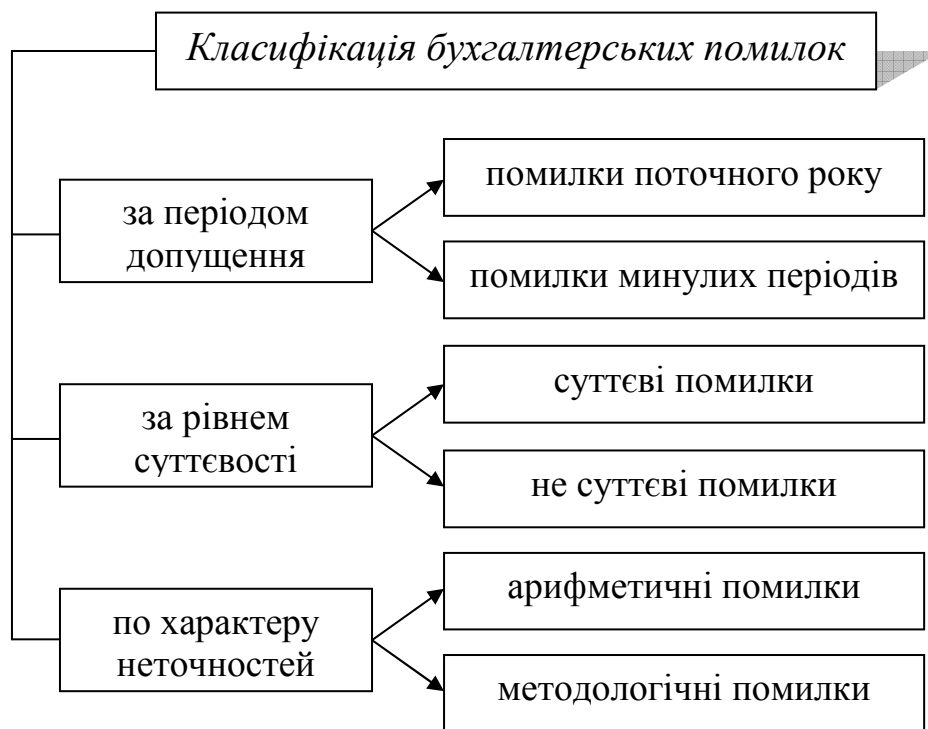


Рис. 5.9 – Класифікація бухгалтерських помилок

Способи виправлення зазначених помилок цілком залежать від періоду, в якому вони були допущені.

Так, помилки поточного року виправляють шляхом коректування записів такого звітнього періоду; помилки минулого звітнього періоду – способом «червоне сторно» або способом додаткових записів (додаткова кореспонденція рахунків) (рис. 5.10).

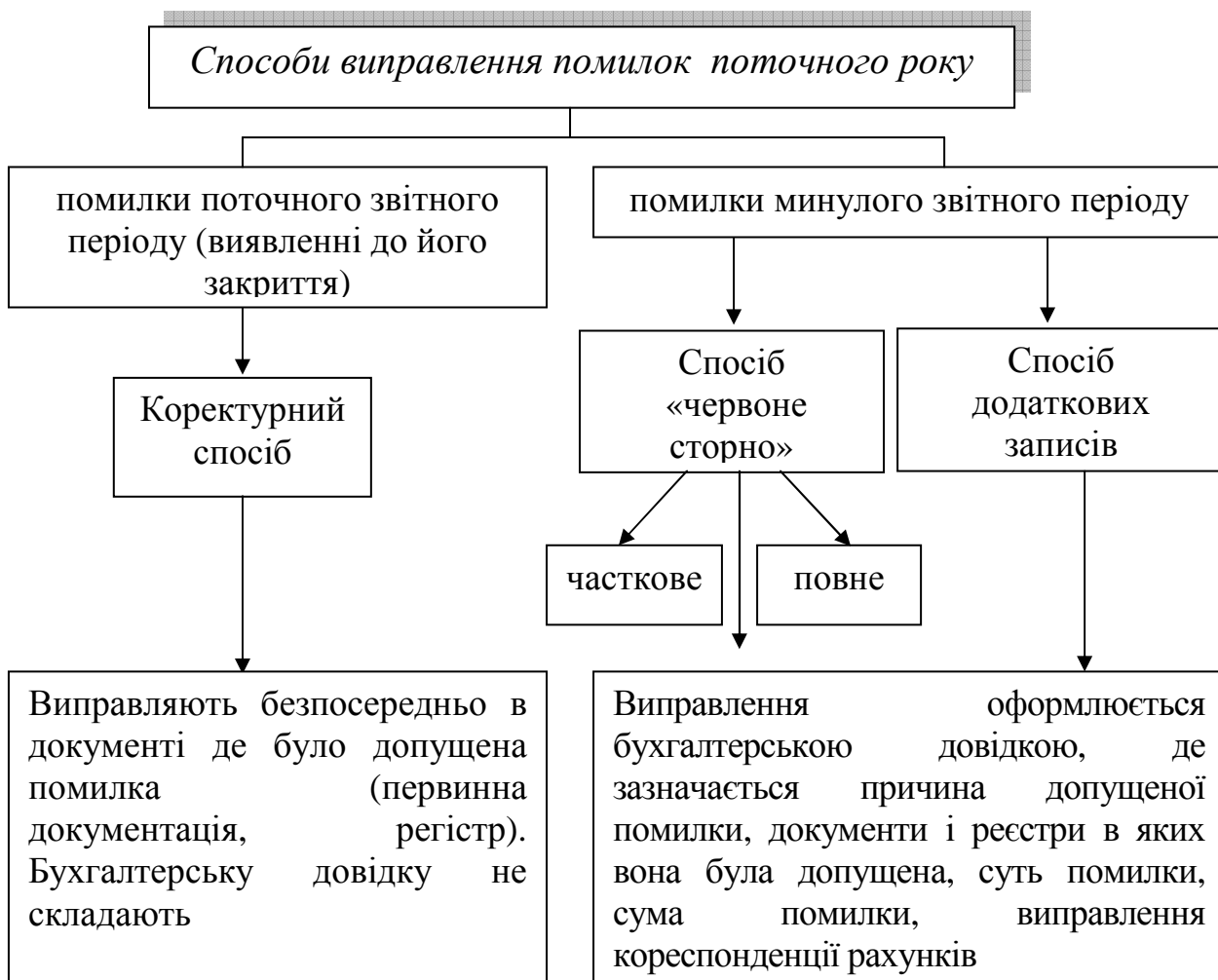


Рис. 5.10 – Виправлення бухгалтерських помилок поточного року

Коректурний спосіб застосовується для виправлення погрішностей як в первинних документах, складених на підприємстві, так і в реєстрах бухгалтерського обліку. Виключення становлять – касові, банківські документи і документи, які призначені для відображення операцій з цінними паперами, оскільки відповідно до діючого законодавства (п. 4.5 наказу № 88) в них забороняються будь-які уточнення.

Суть способу полягає в тому, що неправильний текст або цифри закреслюють лінією, а над закресленим надписують правильний текст або цифри. Закреслення здійснюється однією рисою так, щоб можна було прочитати попередній запис. Це виправлення супроводжується

надписом «виправлено» та підтверджується підписами осіб, що підписали документ чи ведуть даний реєстр із зазначенням дати виправлення.

Наприклад. На підприємстві, під час заповнення акта уцінки товарів і продукції (жовтень 2011 р.) була допущена помилка арифметичного характеру в підрахунку загальної вартості уцінених товарів (вазон «Глобус»), що безперечно позначилося на сумі уцінки. Помилка була виявлена того ж місяця і виправлена (зразок на рис. 5.1).

Зразок 5.1.

Штамп підприємства <i>Затверджую</i>											
<u>Ларіонов А. Л.</u> (підпис керівника (власника) підприємства), його П.І.Б											
«20» жовтня 20 11 року											
Опис-акт уцінки товарів і продукції, що залежалися, та надлишкових товарно-матеріальних цінностей											
Комісія у складі <u>директора Ларіонова А.Л., головного бухгалтера Панченко П.Б., начальника відділу технічного контролю Лаврик О.О.</u> на підставі наказу від «14» жовтня 20 11 р. № 76 провела інвентаризацію та уцінку <u>продукції</u> <small>(товарів, продукції, надлишкових товарно-матеріальних цінностей)</small>											
У результаті виявлено товарів, продукції, надлишкових товарно-матеріальних цінностей, що підлягають уцінці, за роздрібними цінами (собівартістю) до уцінки на суму <u>1 000,00 (тисяча) грн.</u> ; за новими цінами 700,00 (сімсот)											
після уцінки на суму (цифрами і словами) <u>800,00 (вісімсот) грн.</u>											
Уцінені товари (продукція, товарно-матеріальні цінності) пере марковано.											
№ з/п	Шифр, товару продукції, ТМЦ	Модель, фасон, марка, фабрич. № моделі технічно складних товарів, продукції, ТМЦ	Назва товару, продукції, ТМЦ	Рік, місяць придбання (випуску на виробн. підприємствах)	Кількість	Одиниця виміру	До уцінки		Після уцінки		Сума уцінки (гр. 9 – гр. 11)
							Вартість одиниці	Сума (гр.8 * гр.6)	Вартість одиниці	Сума (гр.10 * гр.6)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	123	33	Вазон «Глобус»	Травень 2007	10	шт	100	1000	70	700 800	300 200
Разом на сторінці або в описі					10	шт	100	1000	70	700 800	300 200
Голова комісії <u>Ларіонов А.Л.</u>											
Члени комісії <u>Панченко П.Б.</u> <u>Лаврик О.О.</u> 700,00 (сімсот)											
Цінності, що перелічені в описі-акті, на загальну суму після уцінки 800,00 (вісімсот) грн. перебувають на моєму (нашому) відповідальному зберіганні.											
Матеріально відповідальна особа (особи) <u>Зотов М.Д.</u>											

Спосіб «червоне сторно» застосовується у випадку коли помилки допущені в регістрах бухгалтерського обліку в минулому звітному періоді(поточного року) і виявлені після запису підсумків облікових регістрів до Головної книги.

Суть способу полягає в тому, що виявлену помилку (суму, кореспонденцію рахунків) записують червоним кольором, в дужках, або з позначкою «мінус» (при підведенні підсумків, такі «червоні суми» вираховують). Правильний запис здійснюють звичайними чорнилами темного кольору. Причому обов'язково складається бухгалтерська довідка, в якій зазначається причина допущеної помилки і реєстри в яких вона була допущена. Таку довідку підписує особа, яка склала відповідний документ й бухгалтер.

Такий спосіб може проводитися частково або у повному обсязі.

Часткове сторно застосовують, коли помилку допущено лише в сумі відображеної операції, причому записано більшу суму, ніж належить. виправлення помилки пов'язане з необхідністю зменшення відображеної величини на суму помилки. Для цього складають бухгалтерську довідку, на підставі якої проводиться операція виправлення помилки. У бухгалтерських регістрах суму за цією операцією записують червоним кольором і під час підрахунку підсумку віднімають, виправляючи в такий спосіб раніше допущену помилку.

Повне сторно застосовують для виправлення помилок в кореспонденції рахунків, коли певну операцію відображено на не належних рахунках. Таке виправлення проводиться в два етапи. На першому етапі на підставі бухгалтерської довідки відображається операція з раніше допущеною помилкою на тих самих рахунках, а її сума вказується червоним кольором. Відтак раніше неправильно відображена операція анулюється. На другому етапі операцію записують на тих рахунках, на яких необхідно її відобразити.

Приклад. В липні 2016 р. собівартість реалізованої продукції бухгалтером було помилково віднесено на субрахунок 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів», замість субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» в сумі 65000 грн. Помилка була виявлена лише в листопаді поточного року. Для виправлення допущених помилок була складена бухгалтерська довідка (зразок 5.2).

БУХГАЛТЕРСЬКА ДОВІДКА
до Журналу 5 за листопад 20 16 р.
Виправлення помилки липня 2016 року


Причина помилки

Помилка спричинена неуважністю при відображенні бухгалтерських проводок: замість проводки Дт 901 – Кт 26 показано проводку Дт 943 – Кт 26 на суму 65000 грн.

Це призвело до викривлення показників Журналу 5, Головної книги, Звіту про фінансові результати за результатами півріччя 2014 р.

Виправлення

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Виправлено неправильний запис кореспонденції рахунків щодо списання собівартості реалізованої продукції на витрати періоду («червоне сторно»)	943	26	65000
2	Відображено правильний запис списання собівартості реалізованої готової продукції	901	26	65000

Виконавець  Солодченко М.Ю.

Головний бухгалтер  Шевченко О.В.

«21» листопада 20 16 р.

Спосіб додаткових записів застосовують в тому випадку, коли помилку допущено лише в сумі відображеної операції і тільки тоді, коли суму помилково вказано меншою, ніж належало б. Для виправлення такої помилки необхідно скласти додаткове проведення на різницю між правильною і помилково проведеною величиною. Причому обов'язково складається бухгалтерська довідка.

Приклад. Підприємство в травні 2016 р. оплатило оренду офісу в сумі 12000 грн. (в т.ч. ПДВ – 2000 грн.) (акт приймання-передачі послуг №35 від 31.05.2016 р.) Бухгалтер під час відображення кореспонденції рахунків здійснив помилку в сумі - замість 10000 грн. відобразив адміністративні витрати на суму 1000 грн. Помилка була виявлена лише в липні місяці, під час звіряння розрахунків з контрагентами. Для виправлення допущених помилок була складена бухгалтерська довідка (зразок 5.3.).

БУХГАЛТЕРСЬКА ДОВІДКА
до Журналу 3 за липень 20 16 р.
Виправлення помилки травня 2016 року

Причина помилки

Помилка спричинена неуважністю при відображенні бухгалтерських проводок – наявна описка. У кореспонденції Дт 92 – Кт 685 замість суми 10000 грн. показано 1000 грн. за госоперацією нарахування орендної плати за офіс (за актом приймання-передачі послуг №35 від 31.05.2016 р.).

Це призвело до викривлення показників Журналу 3, Головної книги, Звіту про фінансові результати за результатами півріччя 2016 р.

Виправлення

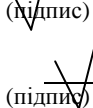
№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Виправлено помилковий запис щодо суми орендної плати за травень 2016 р., яка потрапила до адмінвитрат (відображено додаткову проводку на різницю між правильною та заниженою сумою орендної плати)	92	685	9000

Виконавець


(підпис)

Солодченко М.Ю.

Головний бухгалтер


(підпис)

Шевченко О.В.

«28» липня 20 16 р.

Виправлення помилок, які були допущені при складанні фінансової звітності в минулих роках, здійснюється шляхом коректування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року (у випадку, якщо такі помилки мали вплив на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку).

Виправлення таких помилок здійснюється за наступним алгоритмом:

- визначення сутності помилки, її суми;
- встановлення суттєвості помилки;
- визначення кумулятивного впливу помилки, кореспонденція рахунків;
- оформлення бухгалтерської довідки;
- заповнення нової виправленої форми звітності за період, в якому була допущена помилка і відображення в Примітках змісту помилки, її суми.

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.
15. Що розуміють під обліковим регістром ?
16. Яким чином використовується інформація, що міститься в облікових регістрах ?
17. Для чого призначені облікові регістри ?
18. Класифікація облікових регістрів.
19. Що забезпечує хронологічний обліковий регістр ?
20. Надайте характеристику синтетичним обліковим регістрам.
21. Що розуміють під формою бухгалтерського обліку?
22. Дайте характеристику форми обліку Журнал-Головна.
23. Як використовують меморіально-ордерні форми?
24. Який порядок організації журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку ?
25. Які переваги використання журнально-ордерної форми?
26. Зробіть порівняльний аналіз форм бухгалтерського обліку.
27. Що розуміють під бухгалтерською помилкою?
28. Класифікація бухгалтерських помилок.
29. Які існують способи виправлення бухгалтерських помилок?
30. В чому суть способу «червоне сторно», у яких випадках він застосовується?

ТЕМА 6: ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

Цільова спрямованість: ознайомитися з вимогами щодо створення функціонування та організації аудиторських фірм в Україні; розглянути процедуру вибору клієнта, структуру та основні положення договору на проведення аудиту. Ознайомитися з основними принципами професійної етики аудиту. Розглянути предмет, об'єкти та поняття методу та методики аудиту в сучасних умовах господарювання.

Питання для розгляду

1. Аудитор, його статус і сертифікація.
2. Створення і функціонування аудиторських фірм.
3. Управління аудиторської діяльності.
4. Методика проведення аудиту.
5. Фундаментальні принципи професійної етики.
6. Предмет, об'єкти та методичні прийоми аудиту.
7. Узагальнення результатів аудиту

1. Аудитор, його статус і сертифікація.

Аудиторська діяльність –це один із видів підприємницької діяльності, суб'єктами якої можуть бути як фізичні, так і юридичні особи.

Фізичними особами, що займаються аудиторською діяльністю, можуть бути громадяни України, які мають кваліфікаційний сертифікат на право провадити аудиторську діяльність на території України.

Юридичними особами аудиторської діяльності є аудиторські фірми, створені на основі будь – яких форм власності (за винятком відкритих акціонерних товариств).

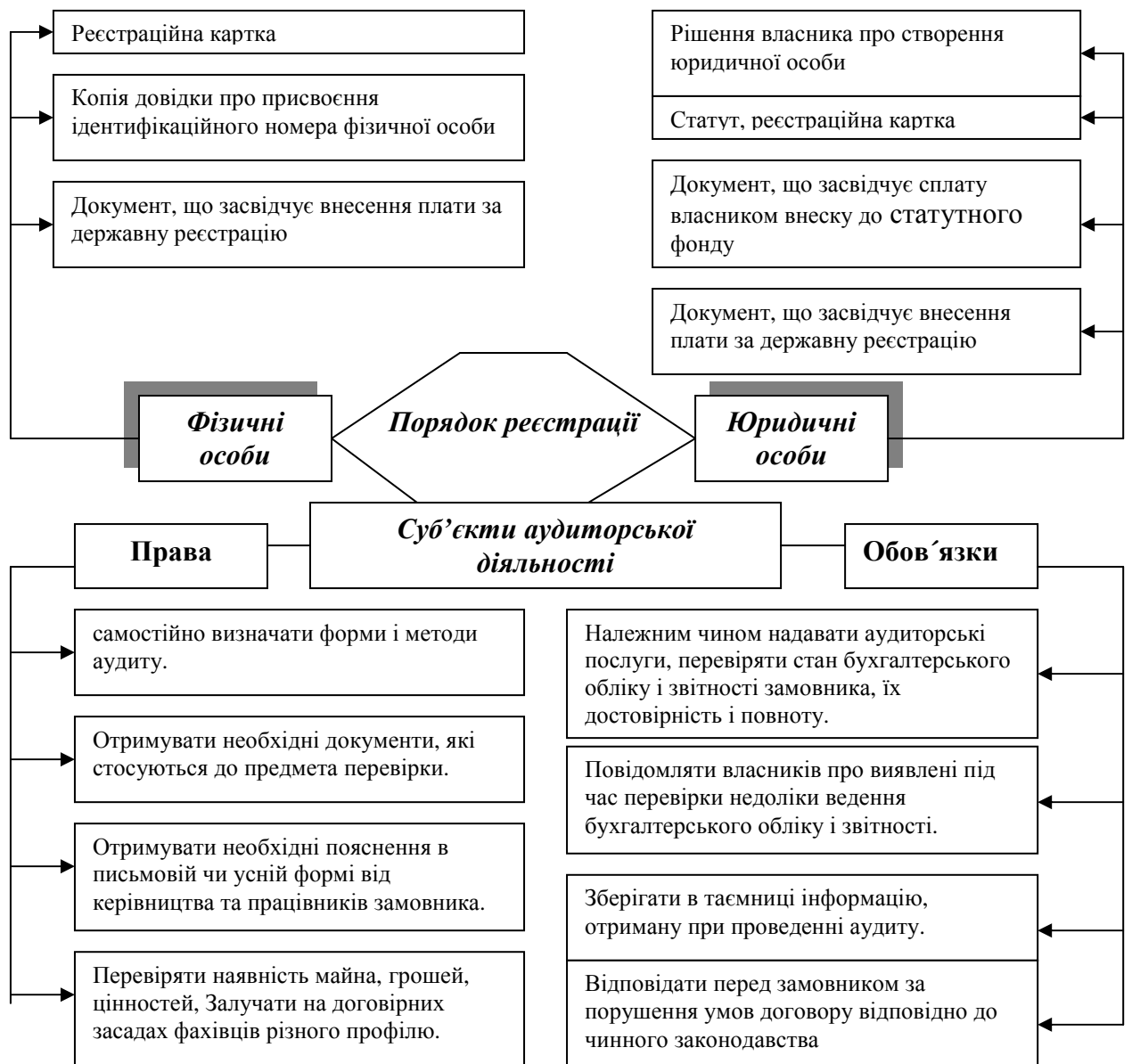


Рис. 6.1 – Суб'єкти аудиторської діяльності

Основним видом послуг аудиторських фірм є аудит фінансової звітності підприємств, що здійснюється з метою визначення правильності її складання відповідно до встановлених правил ведення бухгалтерського обліку, її достовірності, повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим вимогам.

Проте в аудиторській діяльності існує тенденція до збільшення в загальному обсязі виконаних робіт питомої ваги інших аудиторських послуг, зокрема консультування у сфері управління й оподаткування. Така ситуація в нашій країні склалася внаслідок відміни обов'язкового аудиту для більшості суб'єктів господарювання.

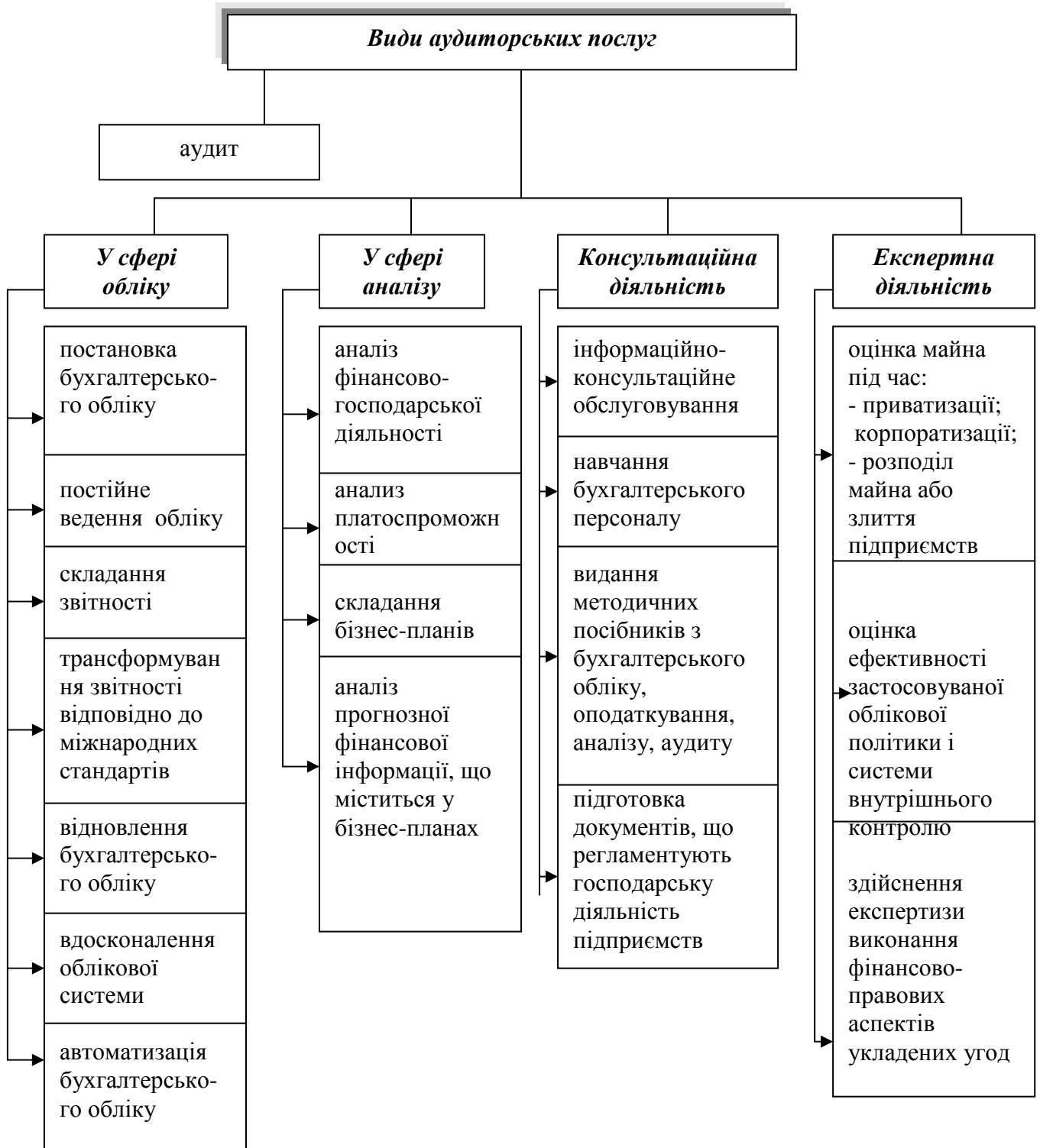
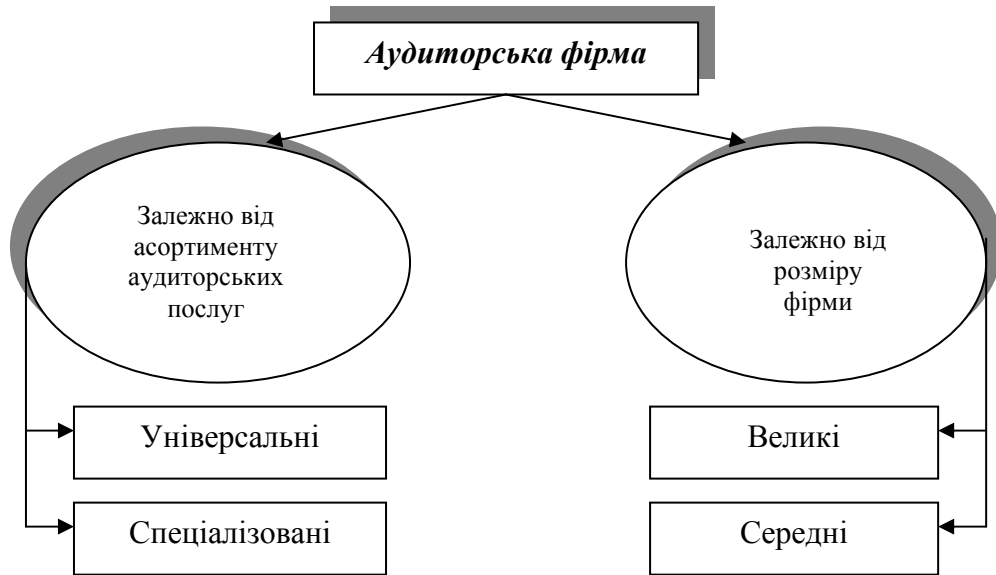


Рис. 6.2 – Види аудиторських послуг

2. Створення і функціонування аудиторських фірм.

Суб'єктами аудиторської діяльності можуть бути аудиторські фірми або аудитори – підприємці, які здійснюють свою діяльність без створення юридичної особи. Для надання аудиторських послуг та ведення господарської діяльності суб'єкти аудиторської діяльності наймають для роботи персонал.

Усі громадяни України, які своєю працею беруть участь у діяльності фірми на основі трудового договору або за сумісництвом, складають **персонал суб'єктів аудиторської діяльності**. Закон України “Про аудиторську діяльність” не визначає будь-яких вимог щодо персоналу аудиторської фірми, окрім того, що аудиторська фірма може здійснювати аудиторську діяльність лише за умови, якщо в ній працює хоча б один аудитор (сертифікований).



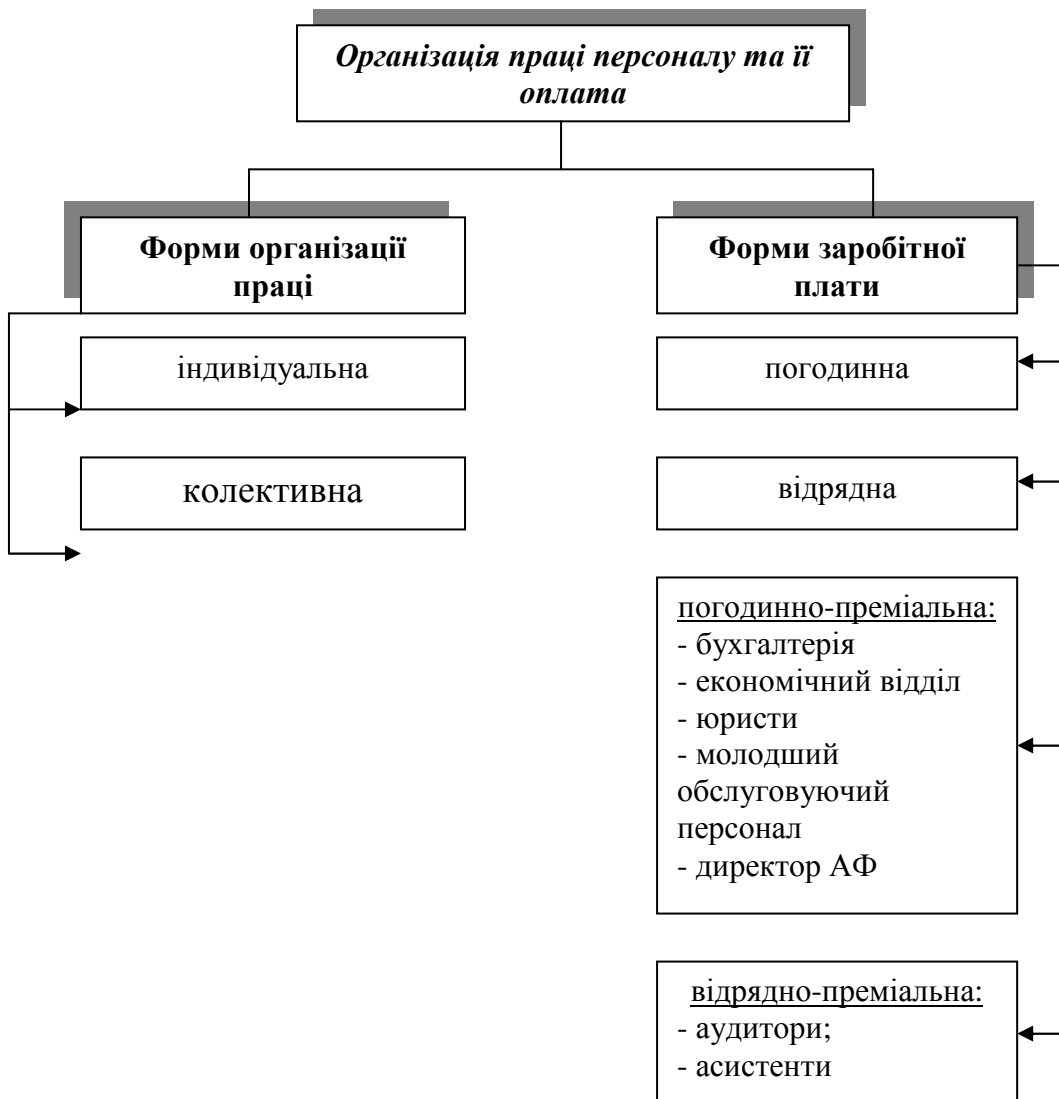
Відповідно до спеціалізації та розміру аудиторських фірм розробляється структура фірми і визначається її штатна чисельність, які фіксуються в документі “Структура і штатна чисельність аудиторської фірми”.



Рис. 6.3 – Структура аудиторської фірми

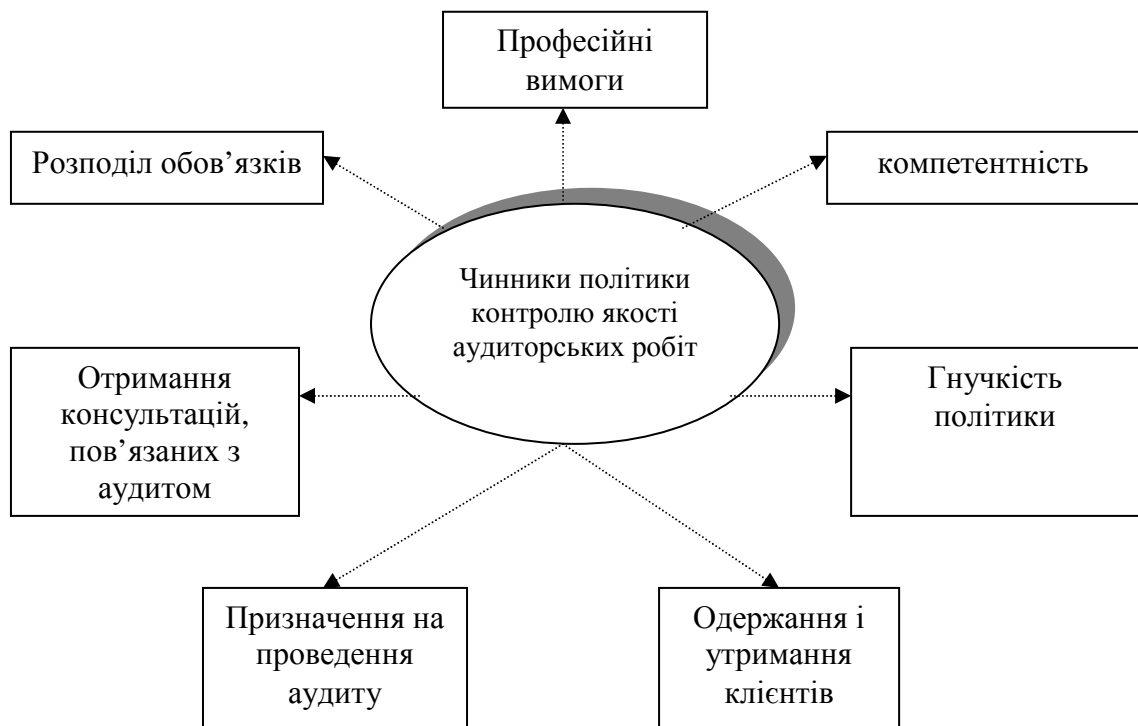
У довіднику кваліфікаційних характеристик професій працівників, затвердженому наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 16 лютого 1998р. №24 зі змінами та доповненнями від 28.12.2001р., у розділі 1 «Професії керівників, професіоналів, фахівців та технічних службовців, які є загальними для всіх видів економічної діяльності» кваліфікаційні характеристики аудиторів відсутні. Тому при їх складанні необхідно користуватися нормами Закону України «Про аудиторську діяльність» та МСА 220 «Контроль якості аудиторської роботи».

Успіх роботи аудиторської фірми, а також і приватного аудитора, багато в чому залежить від умілої організації праці. Важливими елементами організації праці аудиторів є форми і системи заробітної плати, які забезпечують зв'язок між оплатою праці та її результатами. Форми і системи заробітної плати визначають порядок нарахування заробітної плати за кожною групою та категорією працюючих залежно від кількості та якості затраченої праці і її результативності. Кожна аудиторська фірма самостійно вибирає форми та системи заробітної плати, системи преміювання.



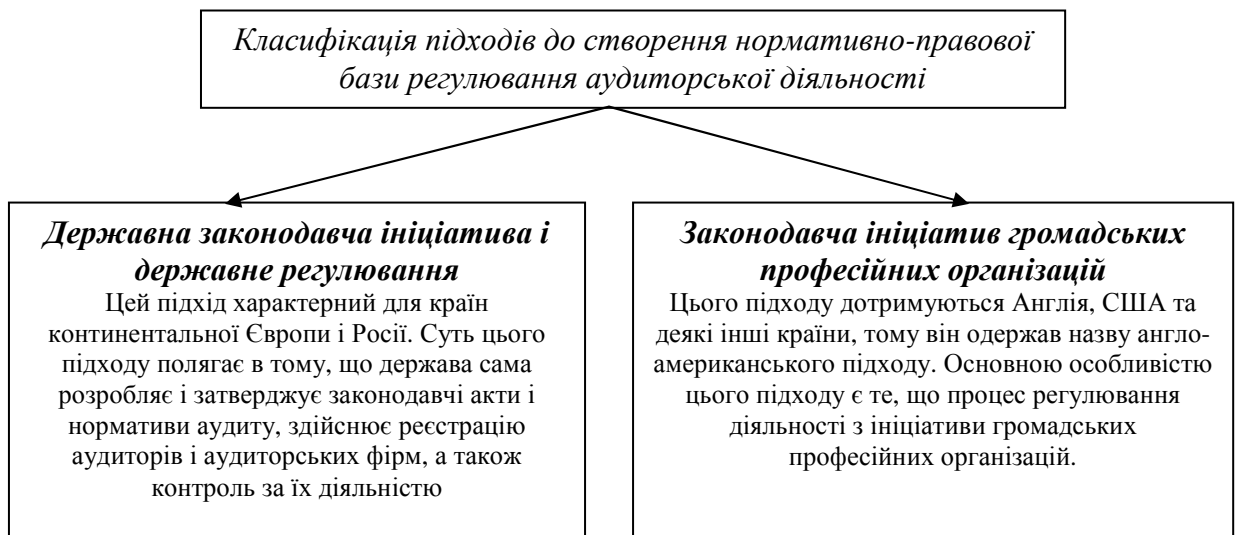
Метою контролю якості аудиторських послуг є підвищення престижу аудиторської професії шляхом забезпечення високої якості послуг, які надаються. За МСА 220 “Контроль якості аудиторської роботи” мета політики контролю якості аудиторських робіт складається з таких чинників.

Зміст, терміни і обсяг аудиторських процедур та політики аудиторської фірми щодо контролю якості залежать від таких факторів, як розміри і характер діяльності аудиторської фірми, її дислокація, рівень організації перевірки і відповідних суджень про собівартість такого контролю.



3. Управління аудиторської діяльності

Процес регулювання аудиторської діяльності в різних країнах має певні особливості.



Спілка аудиторів України – це громадське об'єднання, яке об'єднує на добровільних засадах чинних аудиторів. Мета діяльності САУ – об'єднати зусилля аудиторів для захисту їхніх законних прав, інтересів та сприяти розвитку аудиторської діяльності в Україні.

Аудиторська палата України – це незалежний самостійний орган, метою якого є сприяння розвитку, вдосконаленню та уніфікації аудиторської справи в країні. АПУ є юридичною особою, має свою печатку, емблему та іншу атрибутику, рахунки в банку.



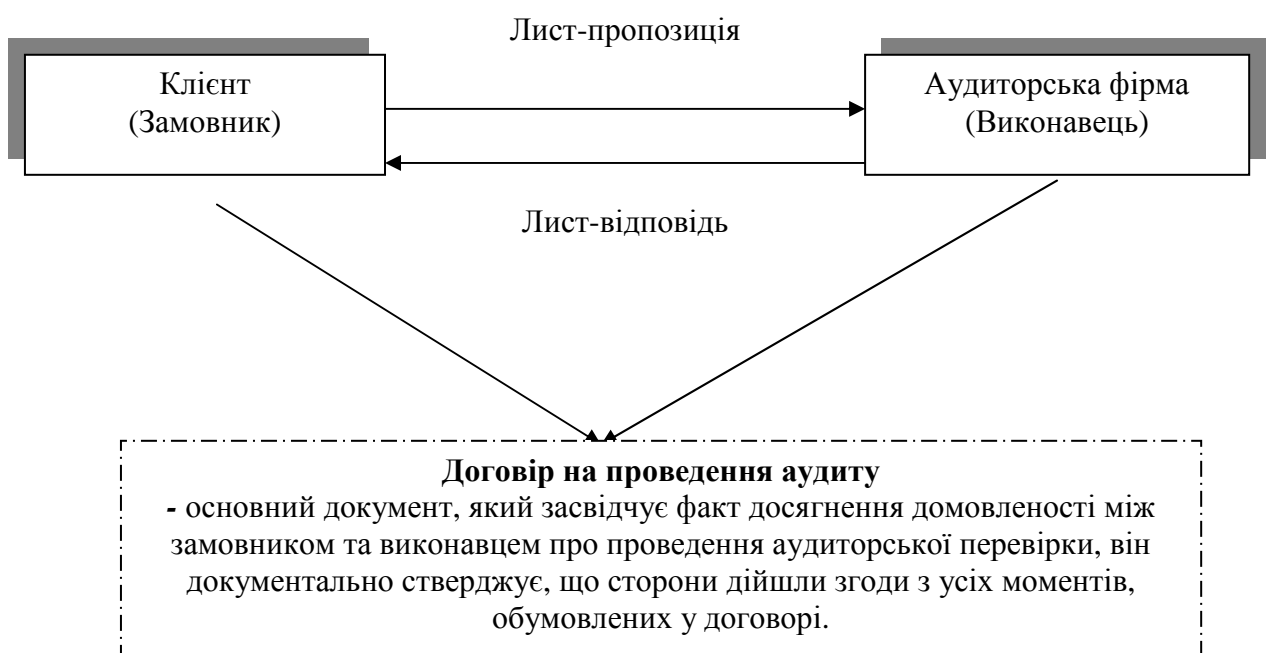


4. Методика проведення аудиту.

Аудит – це підприємницька діяльність, яка здійснюється на підставі договору. Договір на аудиторські послуги може укладатися з ініціативи клієнта або в результаті пропозиції своїх послуг аудиторською фірмою (аудитором). Клієнтами можуть бути як фізичні, так і юридичні особи, що функціонують на території України і потребують аудиторських послуг.

При виборі клієнта необхідно враховувати його особливості залежно від організаційно-правових форм та від форм власності, а також від сфери діяльності. При цьому слід брати до уваги тривалість співпраці з аудитором або аудиторською фірмою.

Після попередньої узгодженості між клієнтом і аудиторською фірмою клієнт надсилає на її адресу листа з проханням на проведення аудиту. Розглянувши пропозиції щодо проведення аудиту, аудиторська фірма надсилає лист-відповідь.





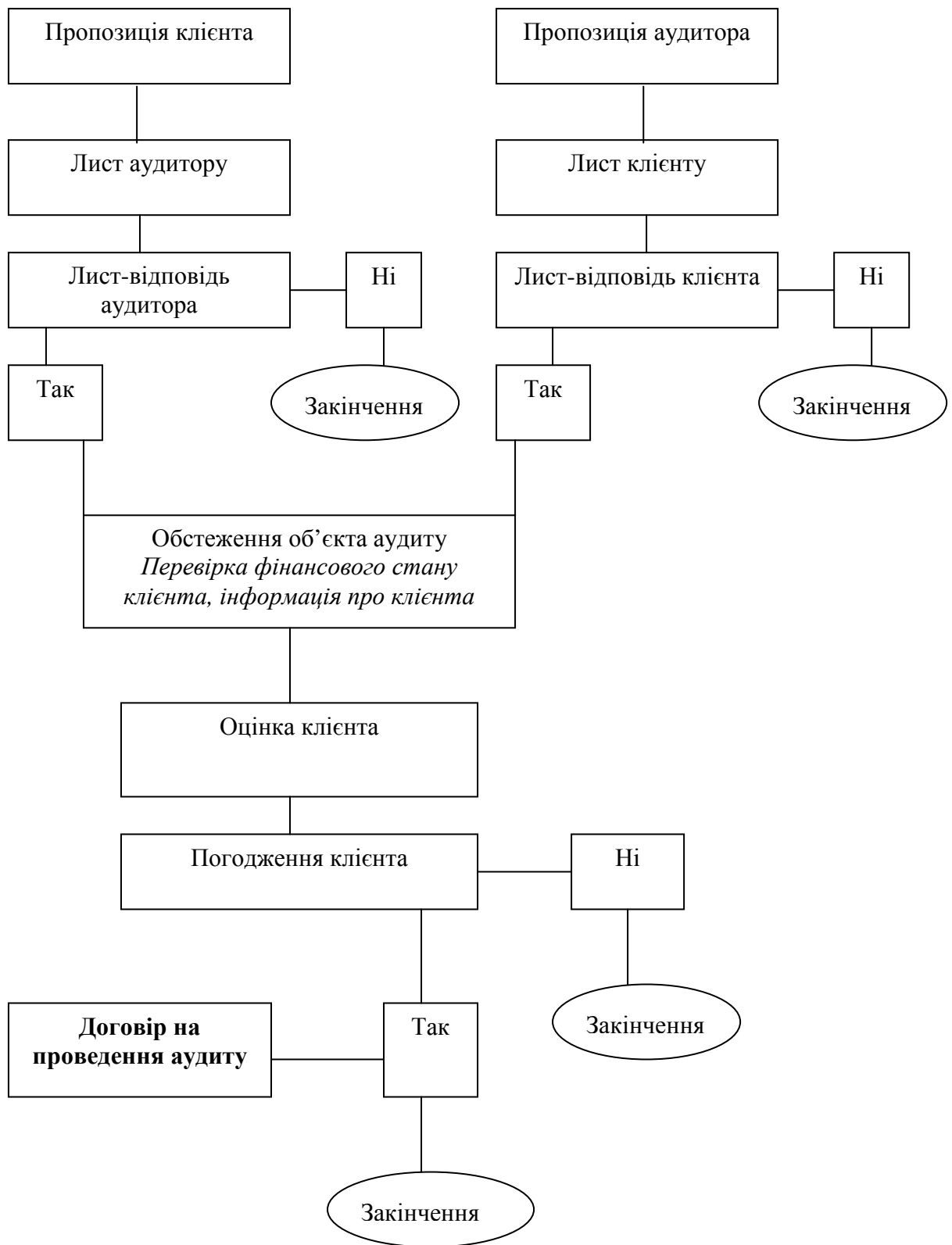


Рис. 6.4. -Алгоритм укладання договору на проведення аудиту

5. Фундаментальні принципи професійної етики.

В ім'я досягнення мети професії аудитора –забезпечення високого фахового рівня послуг для досягнення максимальної ефективної праці, спрямованої на задоволення потреб українського суспільства – аудитор зобов'язаний дотримуватись основних принципів аудиту.

Принцип аудиту - це основні засади, на яких здійснюється аудиторська діяльність. Принципи аудиту визначені міжнародним нормативом аудиту №3 “Основні принципи, що регулюють аудит” та Кодексом професійної етики аудиторів України. Принципи, які регулюють аудит, поділяються на дві основні групи: принципи професійної етики та методологічні принципи.

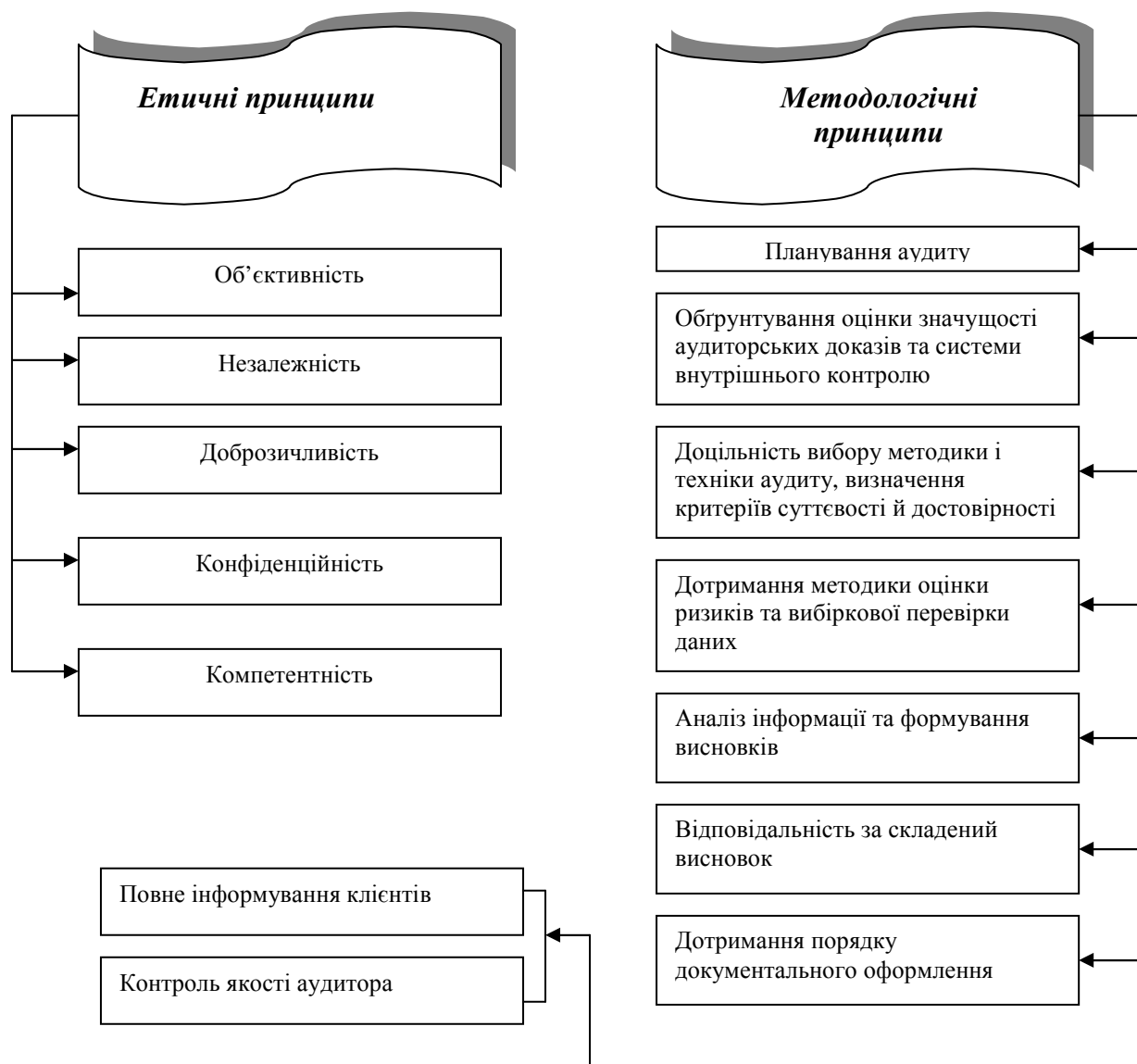
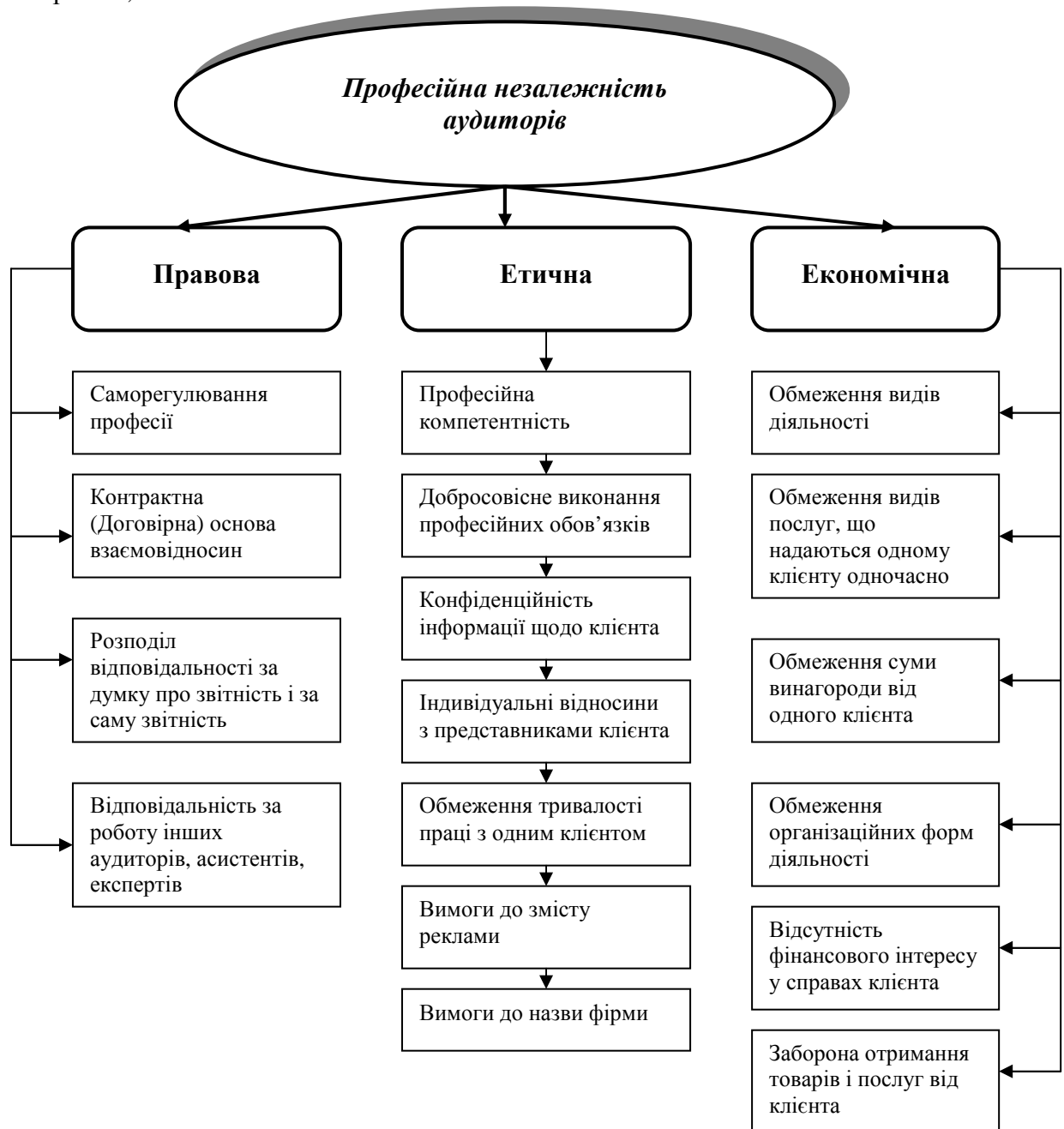


Рис. 6.5. –Принципи професійної етики аудиторів

Аудитор повинен дотримуватися неупередженого становлення до об'єкта дослідження, його висновок повинен ґрунтуватися на основі результатів дослідження, підтверджених аудиторськими доказами.

Одним з факторів забезпечення є незалежність аудитора. Незалежність аудитора має правові, етичні та економічні аспекти.



6. Предмет, об'єкти та методичні прийоми аудиту.

Відправним пунктом у вивченні будь-якої науки є визначення її предмета, тобто з'ясування того, чим вона займається, що вивчає, коло основних питань, котрі нею вирішуються.

Розгляд спеціальної економічної літератури з аудиту підтверджує неоднаковий підхід учених і практиків до визначення поняття предмета і обертів аудиту, аудиторського контролю. Детальний аналіз спеціальних джерел засвідчує, що при визначенні предмета аудиту переважають три концепції: стан господарських засобів і господарські процеси; кругообіг господарських засобів; розширене відтворення. Процес розширеного відтворення суспільного продукту не може бути предметом аудиту, бо аудит не повною мірою охоплює стадію розподілу і споживання.

Основою для визначення предмета аудиту є не кругообіг господарських засобів та процес розширеного виробництва, а інформація про факти (явища та процеси) господарської діяльності.

Предмет аудиту - процеси і явища, які відображені документально і пов'язані з господарською діяльністю підприємств, при цьому межі аудиторського дослідження визначаються його метою.



Рис. 6.6. –Предмет аудиту

Термін “об’єкт аудиту” слід розглядати як окремий елемент предмету аудиту, на який направлена цілеспрямована дія аудитора. В залежності від направленості аудиту, аудитор в своїй діяльності має справу з об’єктами досить різними за своїм складом, цільовою орієнтацією та іншими характеристиками.

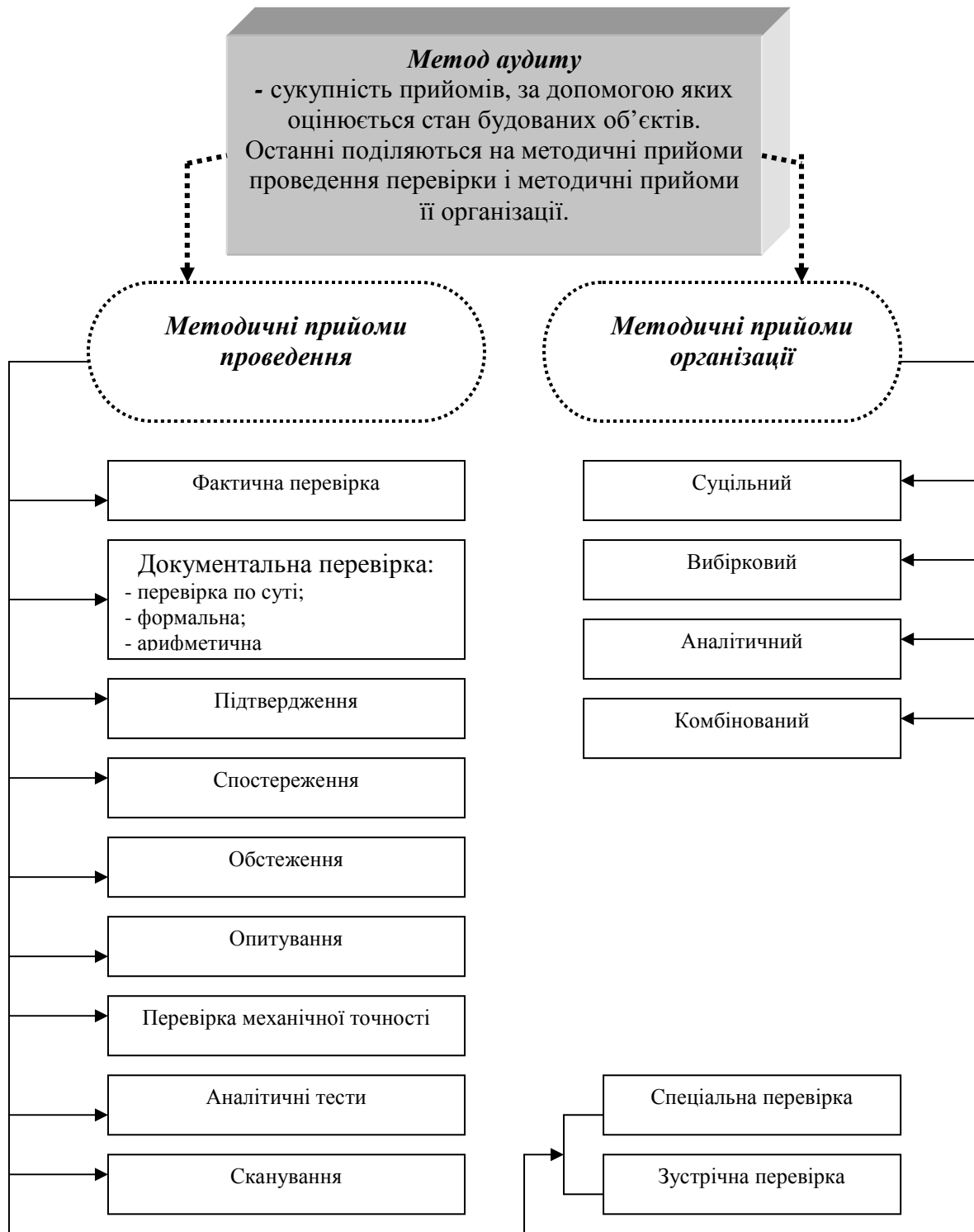
Об’єкт аудиту - це інформація про окремі або взаємопов’язані факти (явища чи процеси) господарської діяльності суб’єкта господарського контролю, що відображена в системі бухгалтерського обліку та інших джерелах інформаційної системи і підлягає кількісній та вартісній оцінці.

Важливе теоретичне і практичне значення для більш повного пізнання предмета аудиторського контролю виконує науково обґрунтована класифікація об'єктів аудиту.



Рис. 6.6. –Класифікація об'єктів аудиту

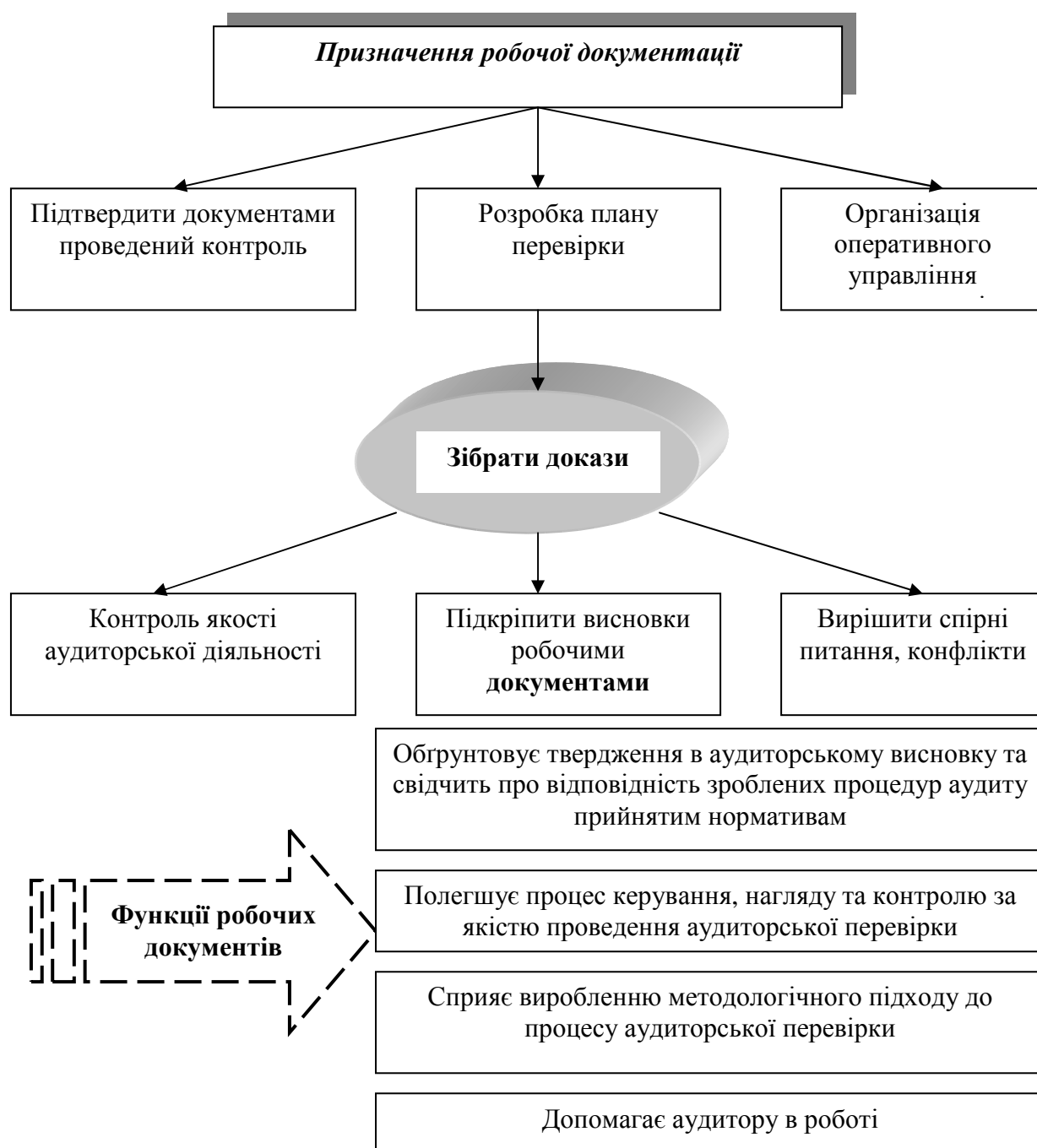
У загальному вигляді метод будь-якої науки – це спосіб дослідження явищ, процесів, систем, тощо. В основі дослідження складних систем, до яких належить аудит, лежить діалектичний метод. В межах діалектичного є дедуктивні та індуктивні прийоми. Дедуктивний використовують при вивченні фінансово-господарської діяльності підприємства, оцінці напряму та ефективності системи управління, в межах якої діє об'єкт. Індуктивний метод дозволяє сю увагу зосереджувати на окремих групах процесів, як правило, з найбільшим ступенем ризику.



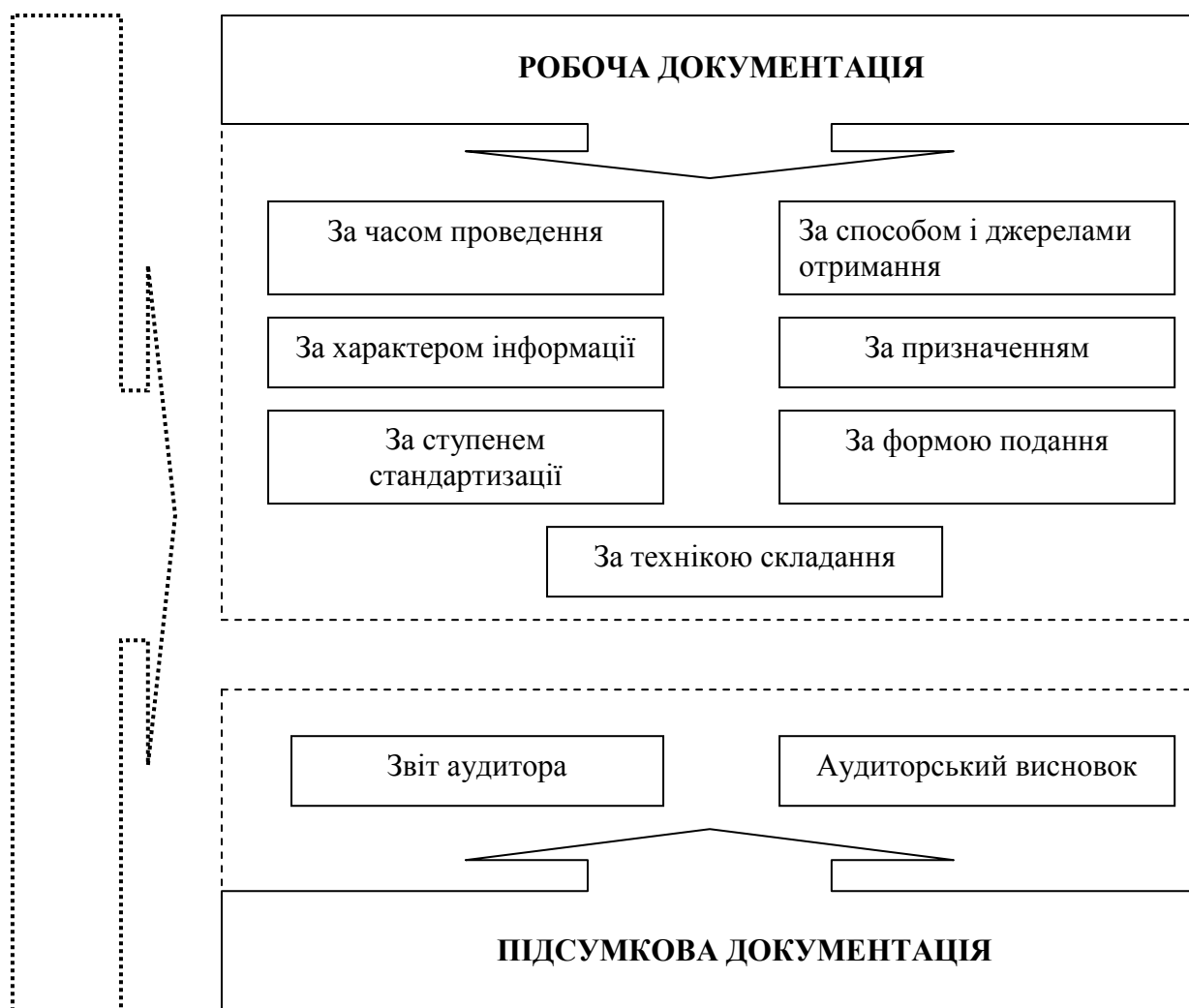
7. Узагальнення результатів аудиту

Робоча документація – це записи, за допомогою яких аудитор фіксує проведені процедури перевірки, тести, отриману інформацію і відповідні висновки, які робляться під час проведення аудиторської перевірки.

Суть робочих документів, їх зміст, форма, володіння та порядок зберігання викладені в МСА 230 “Документація”. За МСА аудитор зобов’язаний вести документацію зі справ, які стосуються прийняття рішень за результатами проведених аудиторських процедур, що пізніше будуть покладені в основу аудиторського висновку.



У МСА №230 “Документація” робочі документи аудитора поділяються на два види: робочі, підсумкові.



Аудиторське досьє – сукупність робочих документів, складених аудитором до початку та в ході перевірки фінансової звітності підприємства.

Робочі документи є власністю аудитора, їх зміст це конфіденційна інформація і не підлягає розголосу. Аудитор повинен зберігати комерційну таємницю підприємства-клієнта і без його згоди не повинен передавати будь-кому робочі документи по перевірці, тільки в окремих випадках (на прохання правоохоронних органів).

У всіх випадках обов'язкового аудиту аудиторські організації зобов'язані готувати і надавати адресату письмову інформацію (звіт) аудитора керівництву (власникам) економічного суб'єкта, що перевіряється, за результатами проведення аудиту.

Своєчасне і якісне оформлення аудиторських документів є необхідною умовою успішного та ефективного проведення аудиту, який завершується складанням детального аудиторського звіту.

Аудиторський звіт –це підсумковий документ, адресований керівництву, власнику, загальним зборам акціонерів господарюючого суб'єкта, що містить детальні відомості про хід аудиту, виявлені відхилення від встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку, порушення у фінансовій звітності, а також іншу інформацію, отриману в результаті проведеного огляду документів та вивчення операцій і є підставою для складання аудиторського висновку

Мета: доведення до керівництва економічного суб'єкта, що перевіряється, свідчень щодо недоліків в облікових записах, бухгалтерському обліку і системі внутрішнього контролю, які можуть призвести до суттєвих помилок в бухгалтерській звітності, і в порядку внесення конструктивних пропозицій щодо удосконалення систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю економічного суб'єкта.

Письмова інформація аудитора

Користувачі

Особа, яка підписала договір (контракт, лист- зобов'язання) на надання аудиторських послуг

Особа, яка прямо вказана в якості отримувача письмової інформації аудитора в договорі (контракті, листі - зобов'язанні) на надання аудиторських послуг

Будь-якій іншій особі – у випадку письмової вказівки на те в адресу аудиторської організації, підписаної особою, яка засвідчила договір на надання аудиторських послуг

Зі звітом повинні бути ознайомлені керівництво підприємства, однак його зміст в жодному разі не повинен бути всезагальним здобутком. Тому, аудиторський звіт не можна надсилати на відповідне підприємство поштою, передавати сторонніми особами через секретаря керівника підприємства, оскільки існує небезпека, що аудиторський звіт будуть розглядати різні групи зацікавлених осіб, які можуть неправильно коментувати матеріали аудиту і навіть використовувати дані аудиторського звіту як фати, що компрометують керівництво підприємства і бухгалтерів. Конфіденційність – це найважливіша вимога, яка висовується до аудиту.

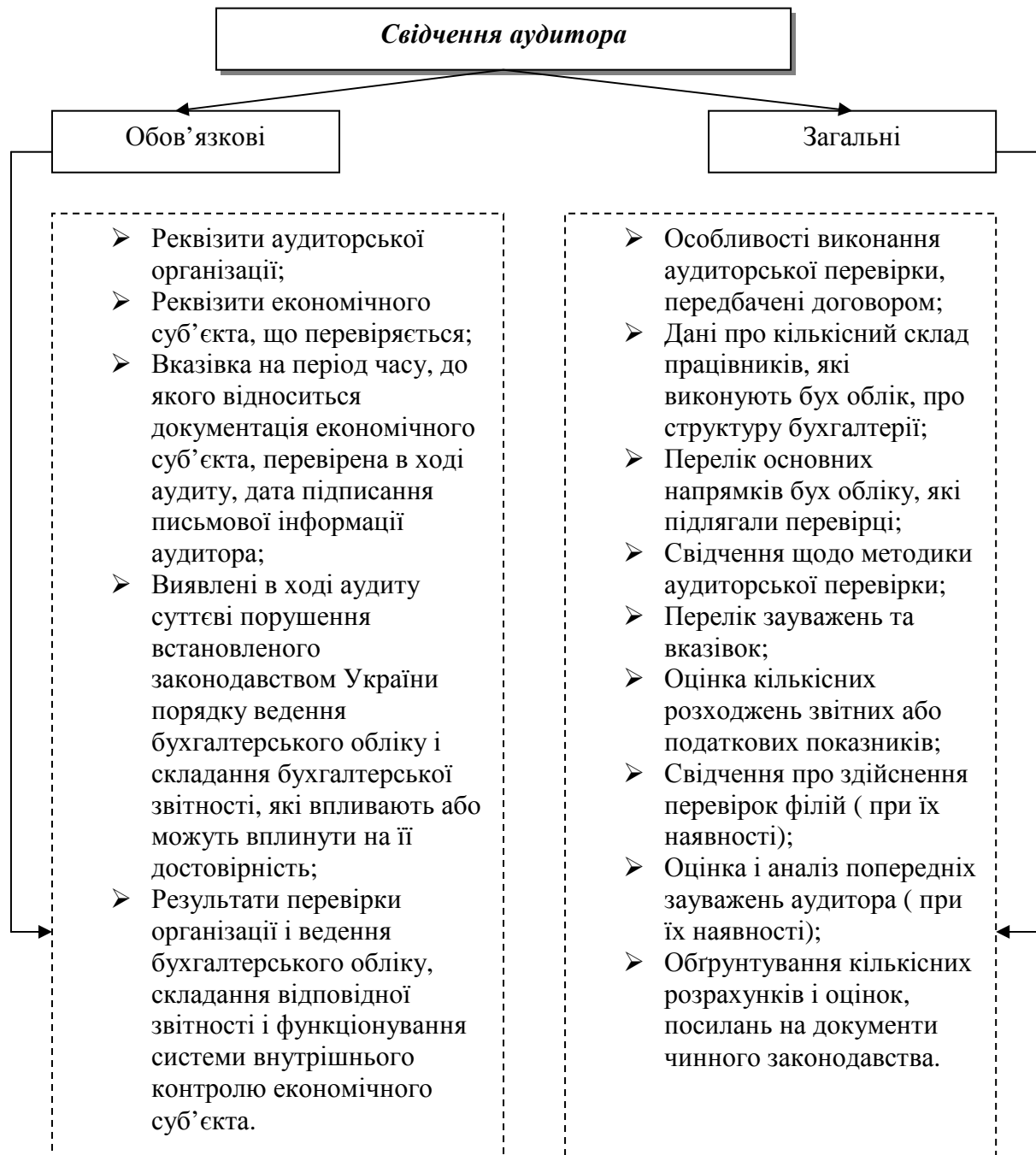


Рис. 6.7. –Види свідчень аудитора

За підсумками аудиту за домовленістю з керівництвом підприємства може бути підготовлений попередній варіант аудиторського звіту. У попередньому варіанті можуть міститися пропозиції щодо внесення виправлень до даних бухгалтерського обліку і підготовки переліку уточнень до вже підготовленої бухгалтерської звітності. Внесення таких виправлень, що мають суттєвий характер, є обов'язковим для того, щоб аудиторська фірма могла надати господарюючому суб'єкту позитивний аудиторський висновок.

Відповідно до міжнародних стандартів результатом аудиту виступає висновок аудиторської фірми (аудитора), що має юридичне значення для всіх юридичних і фізичних осіб, органів державної влади і управління, органів місцевого самоврядування і судових органів.

Для користувачів публічної фінансової звітності аудитор готує чіткий висновок про перевірену звітність, відповідність її у всіх суттєвих аспектах інструкціям про порядок складання звітності та принципам обліку, які передбачені Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. Порядок складання висновку регламентується МСА 700 і 700А “Аудиторський висновок про фінансову звітність”, МСА 800 “Аудиторський висновок при виконанні завдань аудиту спеціального призначення”.

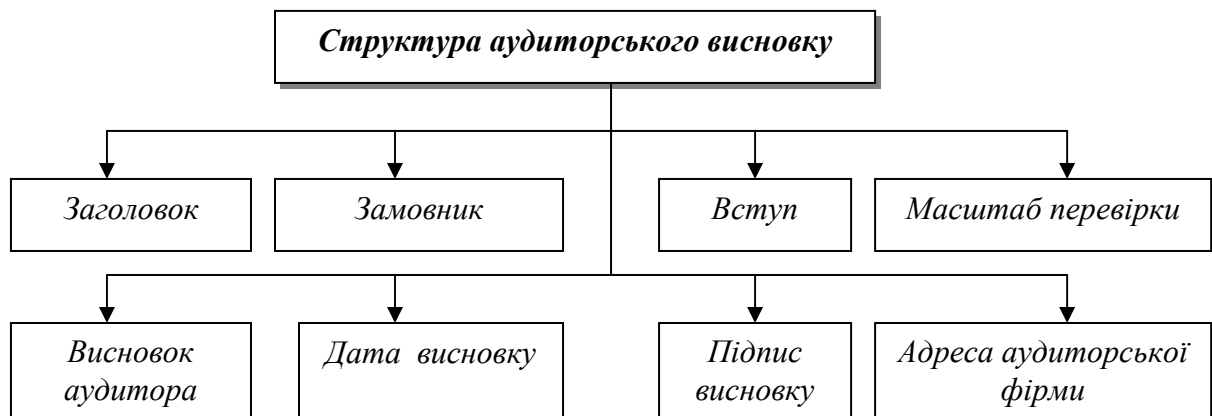


Рис. 6.8. – Структура аудиторського висновку

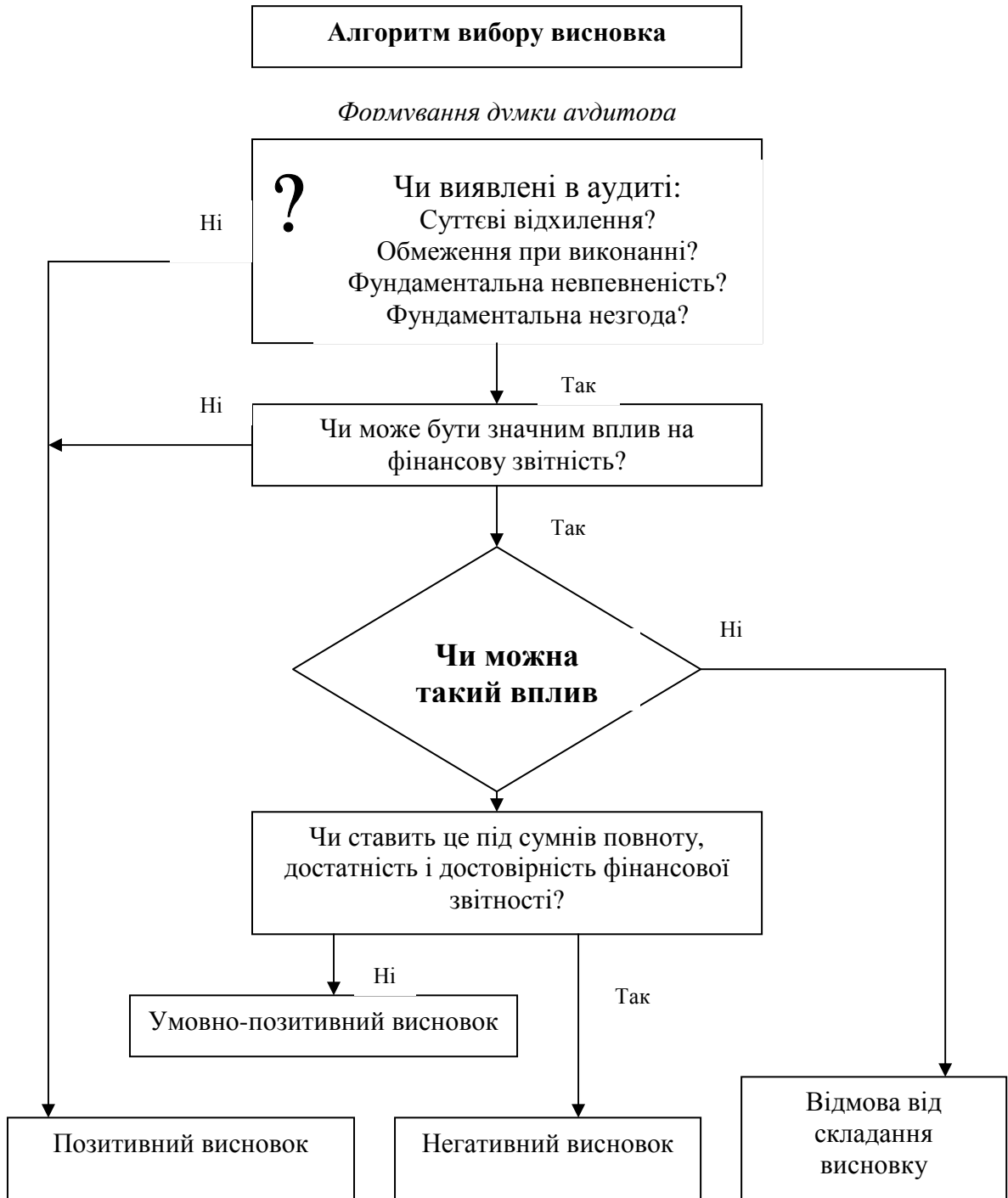
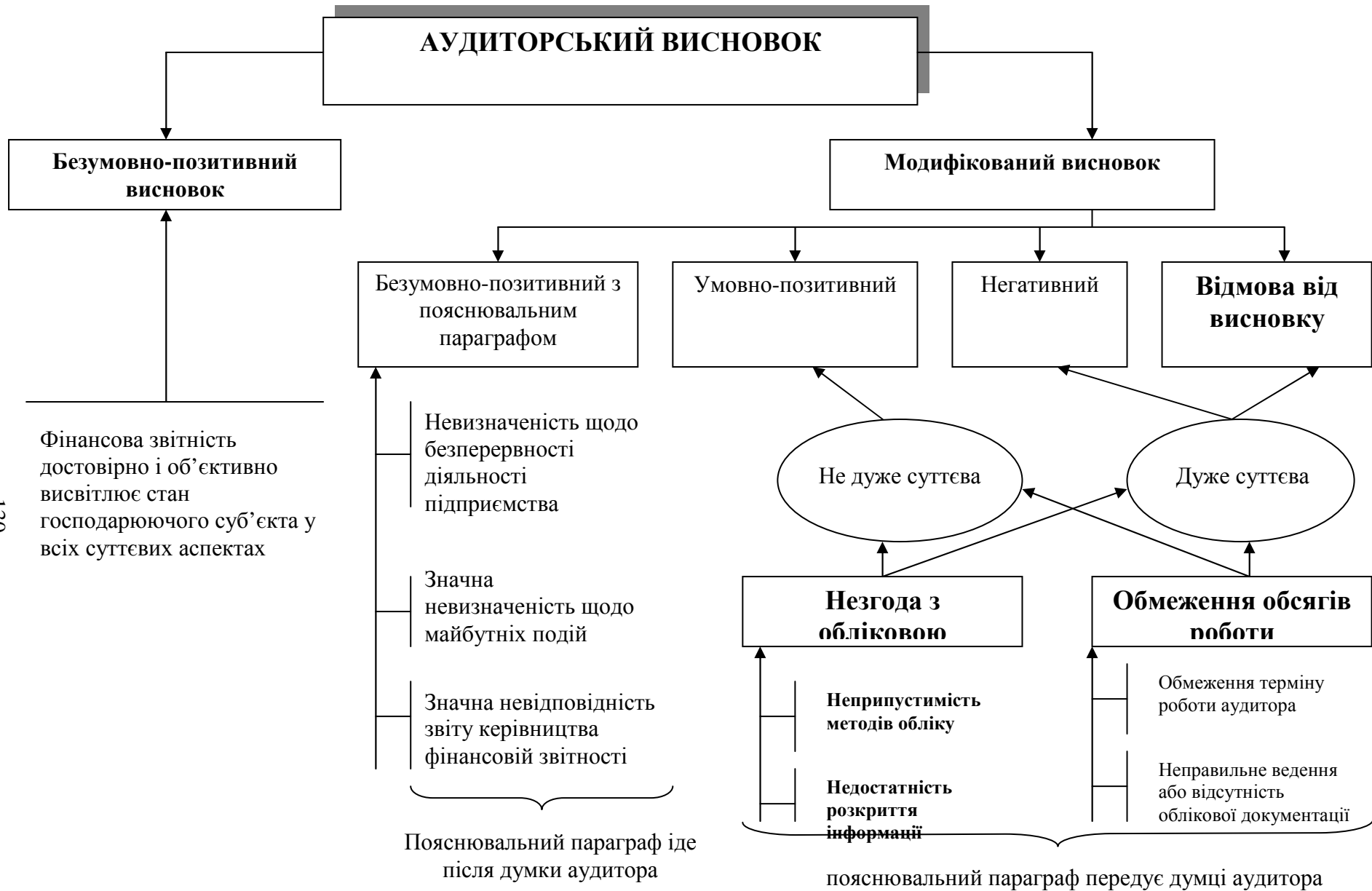
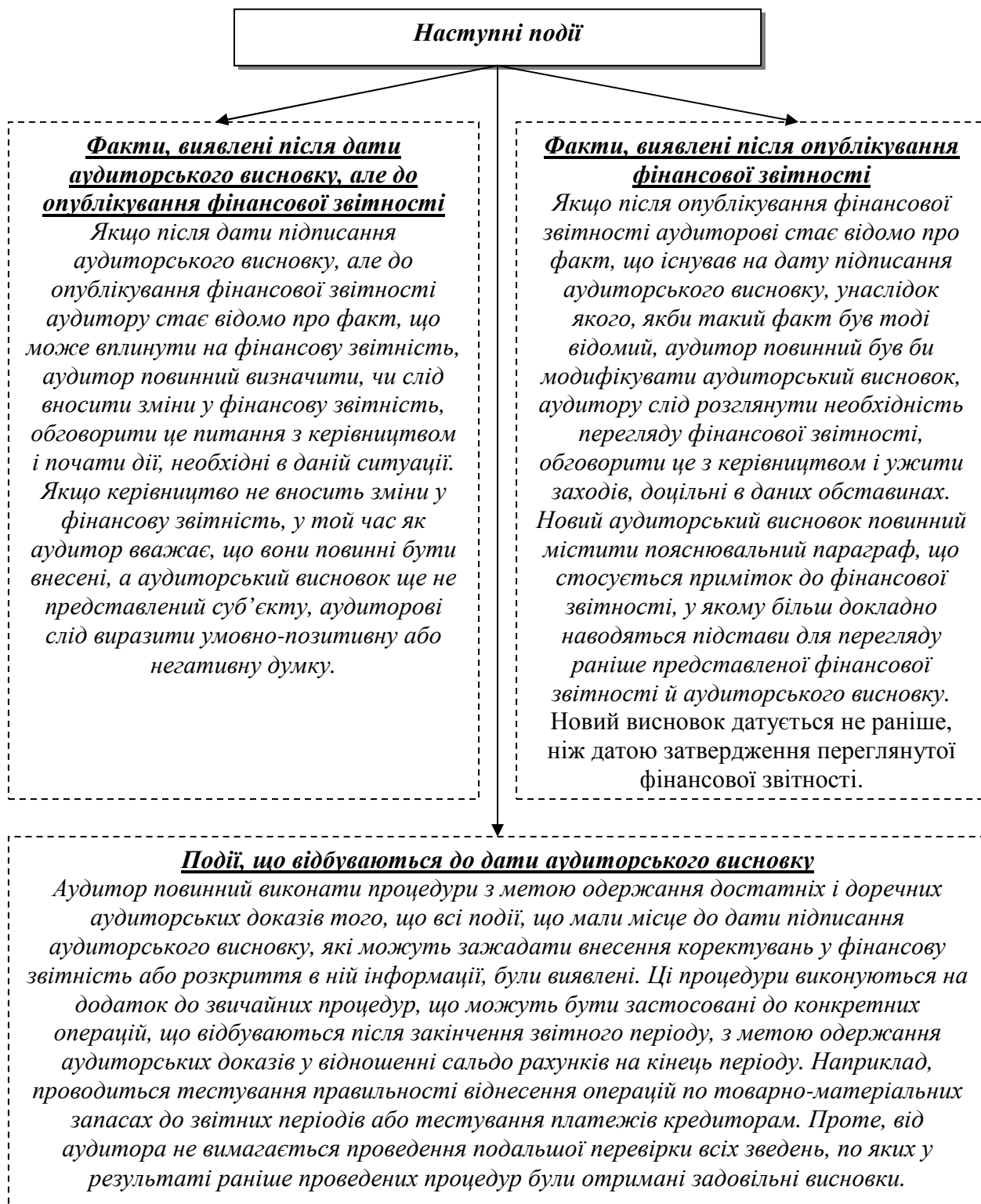


Рис. 6.9. -Алгоритм вибору аудиторського висновку

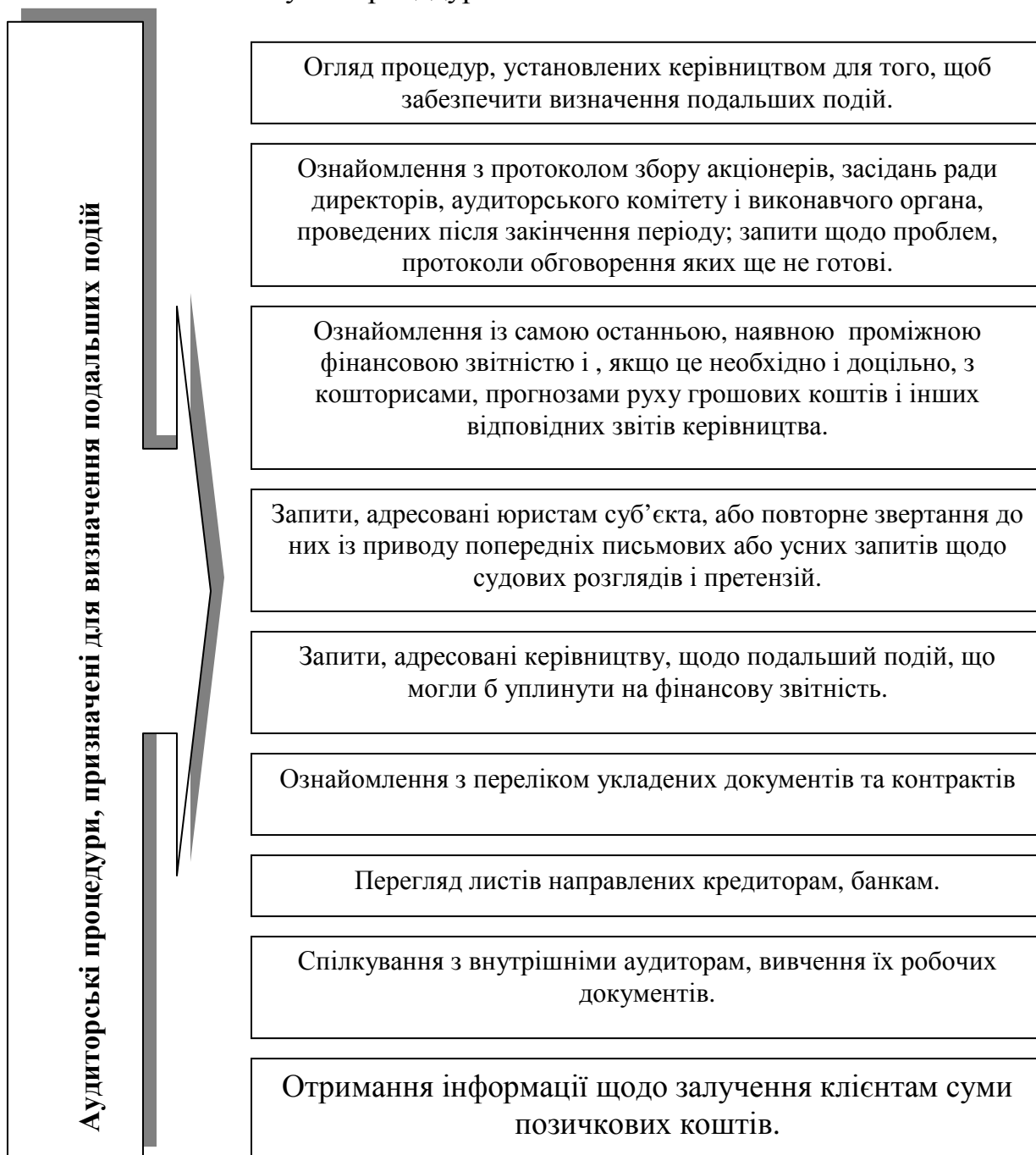


Фінансова звітність підприємства, підтвердження правильності та вірогідності якої є метою аудиторської перевірки, відбиває стан активів та зобов'язань підприємства тільки на дату її складання.

Між тим завжди існує можливість того, що під впливом будь-яких об'єктивних або суб'єктивних чинників виникнуть обставини, що могли б змінити (або дійсно змінять) висновки аудитора щодо перевіреної звітності. Такі обставини (події) прийнято називати наступними.




Процедури, призначені для визначення подій, що можуть вимагати внесення коригувань у фінансову звітність або розкриття в ній інформації, виконуються якнайближче до дати підписання аудиторського висновку і звичайно містять наступні процедури:

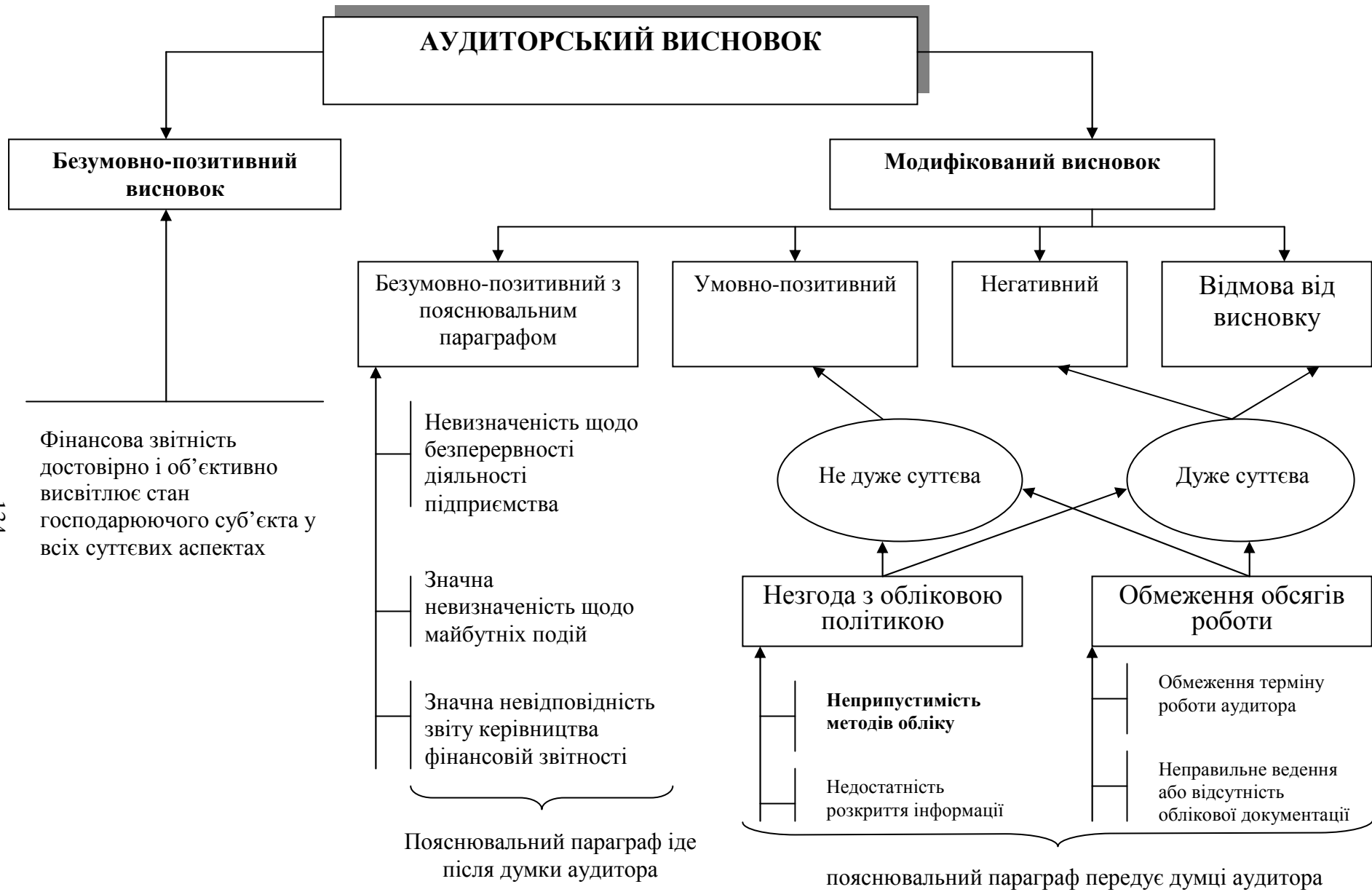


Питання для самоконтролю:

1. Хто може бути аудитором?
2. Як отримати кваліфікаційний сертифікат?
3. Який порядок отримання реєстрації права на здійснення аудиторської діяльності в Україні та зарубіжних країнах?

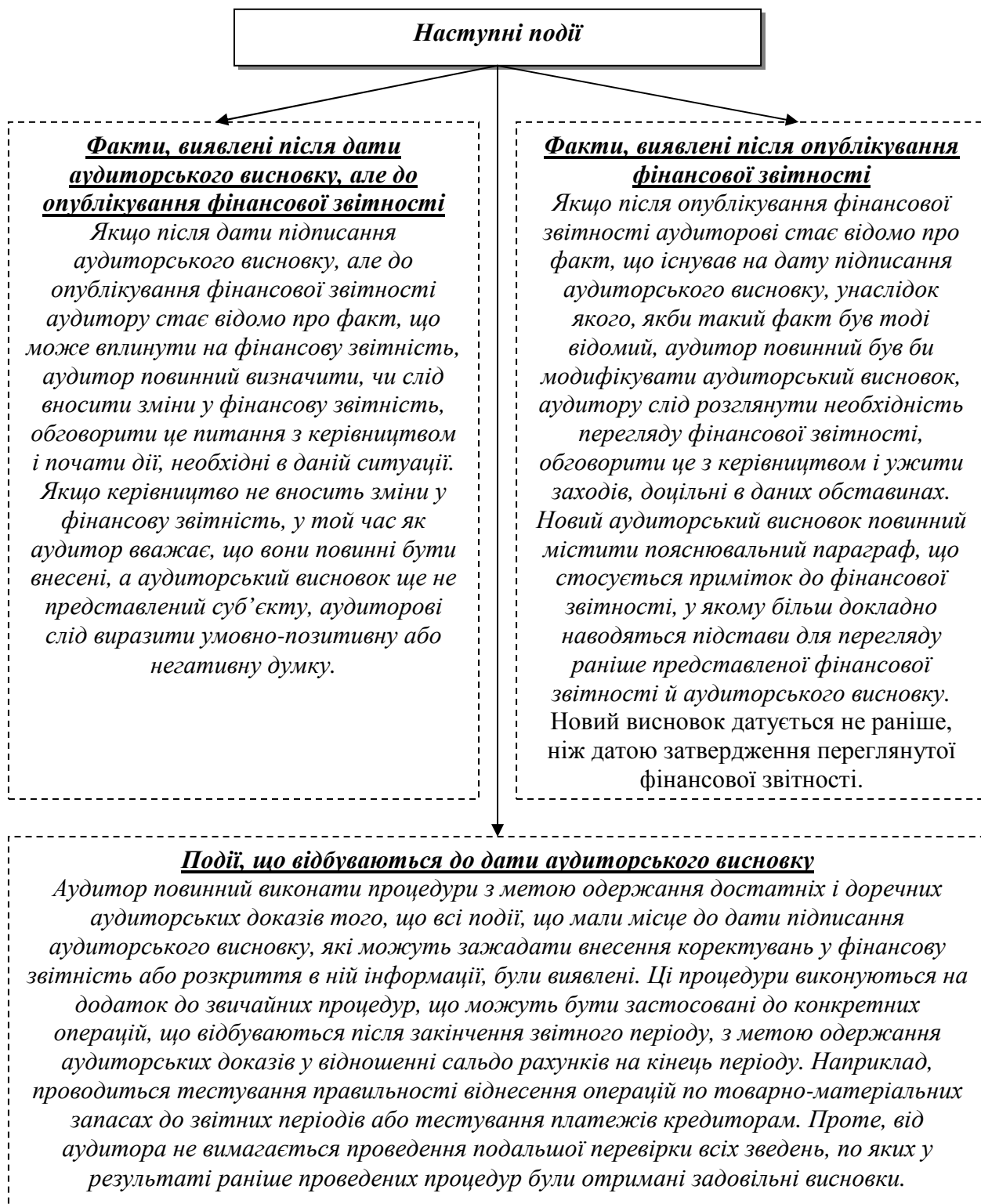
4. Яким нормативним документом регламентуються основні принципи, що регулюють аудит?
5. Які положення бажано уточнити аудитором в листі – відповіді при згоді на проведення аудиту?
6. Якими документами оформляють результати обстеження?
7. В яких випадках аудитор відмовляється від підписання договору?
8. Охарактеризуйте договір на проведення аудиту як документ, що характеризує відносини між клієнтом і аудитором.
9. Яким міжнародним та вітчизняним нормативом регламентуються основні вимоги щодо оформлення договору на проведення аудиту?
10. Які форми оплати праці аудитора?
11. Які види відповідальності може нести аудитор?
12. Яким чином контролюється відповідальність аудиторів у різних країнах?
13. Що є предметом аудиторської діяльності?
14. Чим відрізняється предмет аудиту від предмету ревізії?
15. Розкрийте поняття об'єкта аудиту.
16. Наведіть методи проведення аудиторської перевірки.
17. Як поділяється аудит за об'єктами?
18. Як проводиться фактична перевірка?
19. Чим відрізняється підтвердження від опитування?
20. Чим відрізняється спостереження від обстеження?
21. Наведіть основні методи аналітичних процедур.
22. Наведіть прийоми документальної перевірки.
23. Що включає в себе перевірка по суті?
24. Як проводиться зустрічні перевірки?
25. Назвіть основні принципи професійної етики аудитора?
26. Які підсумкові документи складаються аудитором після завершення перевірки?
27. Що таке аудиторський звіт?
28. В чому полягає різниця між аудиторським звітом та аудиторським висновком?
29. Яку структуру має аудиторський висновок?
30. Охарактеризуйте основні розділи аудиторського висновку.
31. Які види аудиторських висновків Ви знаєте?
32. В якому випадку складається беззастережний аудиторський висновок?
33. Які висновки доцільніше складати: стислі чи детальні?
34. За яких обставин аудитор складає умовно-позитивний аудиторський висновок?
35. Які моменти може відображати висновок із застереженням?

 **Рекомендована література: 11,12,13,14 ,25, 46, 47, 48 ,49, 54.**

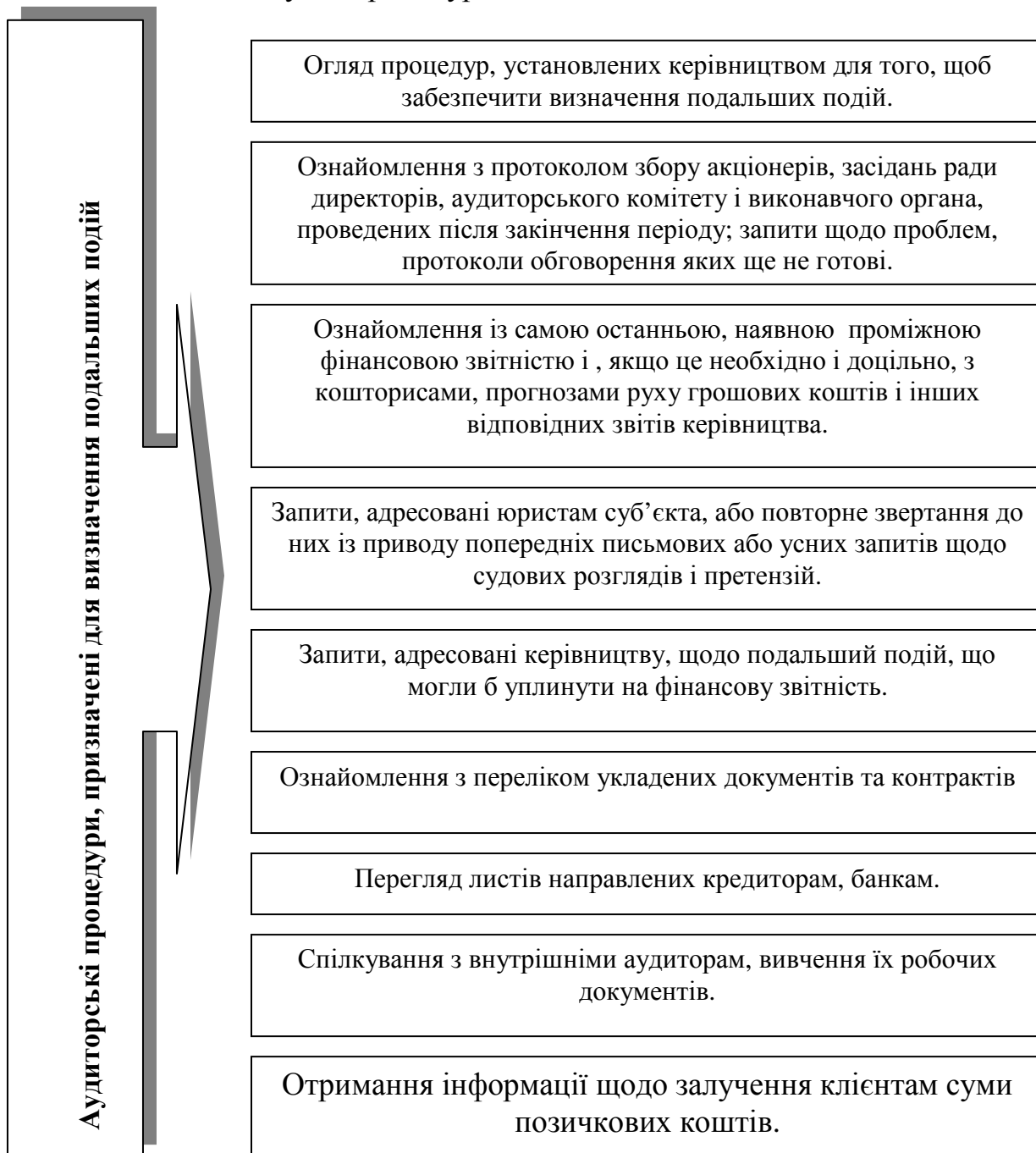


Фінансова звітність підприємства, підтвердження правильності та вірогідності якої є метою аудиторської перевірки, відбиває стан активів та зобов'язань підприємства тільки на дату її складання.

Між тим завжди існує можливість того, що під впливом будь-яких об'єктивних або суб'єктивних чинників виникнуть обставини, що могли б змінити (або дійсно змінять) висновки аудитора щодо перевіреної звітності. Такі обставини (події) прийнято називати наступними.




Процедури, призначені для визначення подій, що можуть вимагати внесення коригувань у фінансову звітність або розкриття в ній інформації, виконуються якнайближче до дати підписання аудиторського висновку і звичайно містять наступні процедури:



Питання для самоконтролю:

36. Хто може бути аудитором?
37. Як отримати кваліфікаційний сертифікат?
38. Який порядок отримання реєстрації права на здійснення аудиторської діяльності в Україні та зарубіжних країнах?

39. Яким нормативним документом регламентуються основні принципи, що регулюють аудит?
40. Які положення бажано уточнити аудитором в листі – відповіді при згоді на проведення аудиту?
41. Якими документами оформляють результати обстеження?
42. В яких випадках аудитор відмовляється від підписання договору?
43. Охарактеризуйте договір на проведення аудиту як документ, що характеризує відносини між клієнтом і аудитором.
44. Яким міжнародним та вітчизняним нормативом регламентуються основні вимоги щодо оформлення договору на проведення аудиту?
45. Які форми оплати праці аудитора?
46. Які види відповідальності може нести аудитор?
47. Яким чином контролюється відповідальність аудиторів у різних країнах?
48. Що є предметом аудиторської діяльності?
49. Чим відрізняється предмет аудиту від предмету ревізії?
50. Розкрийте поняття об'єкта аудиту.
51. Наведіть методи проведення аудиторської перевірки.
52. Як поділяється аудит за об'єктами?
53. Як проводиться фактична перевірка?
54. Чим відрізняється підтвердження від опитування?
55. Чим відрізняється спостереження від обстеження?
56. Наведіть основні методи аналітичних процедур.
57. Наведіть прийоми документальної перевірки.
58. Що включає в себе перевірка по суті?
59. Як проводиться зустрічні перевірки?
60. Назвіть основні принципи професійної етики аудитора?
61. Які підсумкові документи складаються аудитором після завершення перевірки?
62. Що таке аудиторський звіт?
63. В чому полягає різниця між аудиторським звітом та аудиторським висновком?
64. Яку структуру має аудиторський висновок?
65. Охарактеризуйте основні розділи аудиторського висновку.
66. Які види аудиторських висновків Ви знаєте?
67. В якому випадку складається беззастережний аудиторський висновок?
68. Які висновки доцільніше складати: стислі чи детальні?
69. За яких обставин аудитор складає умовно-позитивний аудиторський висновок?
70. Які моменти може відображати висновок із застереженням?

 **Рекомендована література: 11,12,13,14 ,25, 46, 47, 48 ,49, 54.**

СПИСОК ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ

Основний

1. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р., № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р., № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
3. Про оплату праці : Закон України від 15.11.96 р. №504/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
4. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30 листопада 1999 р., № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, від 30 листопада 1999 р., № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
6. Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових засобів, документів і розрахунків, від 11.08.94 р., №69 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
7. Інструкція про службові відрядження в межах України і за кордон, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 13.03.98р.№ 59 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
8. Інструкція про безготівкові розрахунки України в національній валюті, затверджена постановою Правління НБУ від 21.01.2004№22 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» від 27.04.2000 р., № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» від 18.10.1999 р., № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 20.10.1999 р., № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» від 31.01.2000 р., № 20 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» від 26.04.2000р., № 91 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати робітникам» від 28.10.2003р., № 601 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>

15. Про затвердження типових форм первинного обліку: Затв. Наказ Міністерства статистики від 29.12.95 р. №352 (з обліку основних засобів).

Додатковий

16. Кім С. Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення: навчальний посібник/ С. Г. Кім, В. В. Сопко. – К. : ЦНЛ, 2006. – 440с.

17. Сук Л. К. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Л. К.Сук, П. Л. Сук (2-ге вид. перероб. і доп.). – К. : Знання, 2008. – 507 с.

18. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / В.Г. Швець (3-тє вид. перероб. і доп.). – К. : Знання, 2008. – 535 с.

19. Грабова Н. М. Теорія бухгалтерського обліку / Н. М. Грабов. – К. : А.С.К., 2009. – 223 с.

20. Писаренко Т. М. Звітність підприємств : навч. посіб. / Т. М. Писаренко. – Луцьк : Волинська книга, 2009. – 452 с.

21. Бабіч В. В. Фінансовий облік : навч. посіб. / В. В. Бабіч, С. В. Сагова. – К. : КНЕУ, 2010. – 288 с.

22. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку: навч.-практ. посіб. / М. Т. Білуха. – К. : Лібра, 2010. – 523 с.

23. Коблянська О. І. Фінансовий облік: навч. посіб. / О. І. Коблянська. – К. : Знання, 2011. – 473 с.

24. Янчева Л. М. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Л. М. Янчева, Г. С. Дергільова, І. В. Нестеренко. – Х. : ХДУХТ, 2011. – 258с.

25. Бутинець Т. А. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Т. А Бутинець, Л. В. Чижевська, Л. В. Береза. – Житомир : ЖІТІ, 2012. – 672 с.

26. Кужельний М. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / М. В. Кужельний. – К. : Каравела, 2012. – 217 с.

27. Лень В. С. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика / В. С. Лень, В. В. Гливенко. –К. : ЦУЛ, 2012. – 696 с.

28. Гавриловська Л. М. Фінансовий облік – 1 : навч.-метод. посіб. / Л. М. Гавриловська, А. С. Ларіонова – К. : КНЕУ, 2013. – 320с.

29. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: Аналіз стану і перспективи розвитку: навч. посіб. / С. Ф. Голов. – К. : ЦУЛ, 2013. – 522 с.

30. Должанський М. І. Бухгалтерський облік в Україні з використанням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку : навч. посіб. / М. І. Должанський., Н. М. Должанський.– Л. : Львівський банківський інститут НБУ, 2013. – 494 с.

31. Завгородній В. П. Бухгалтерський облік в Україні з використанням Національних стандартів : навч. посіб. / В. П. Завгородній. – К. : А.С.К., 2013. – 847с.

32. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / О. В. Лишиленко. – К. : ЦУЛ, 2013. – 624 с.

33. Нашкерська Г. В. Бухгалтерський облік : навч.-практ. посіб. / Г. В. Нашкерська. – К. : ЦУЛ, 2013. – 464 с.

34. Янчева Л. М. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Л. М. Янчева,

- Н. С. Акімова, Л. О. Кирильєва, О.О. Говоруха. – Х. : Форт, 2014. – 408 с.
35. Янчева Л. М. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Л. М. Янчева, Н. С. Акімова, О. В. Топоркова, Т. А. Наумова. – Х. : Форт, 2015. – 370 с.
1. Кужельний М. Теорія аудиту / М. Кужельний, Г. Давидов. Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №5. – С. 44-51.
2. Сопко В. В. Організація і методика проведення аудиту : навч.-практ. посіб. / В. В. Сопко, Н. І. Верхоглядова, В. П. Шило, С. Б. Ільїна. К. : Професіонал, 2006. – 624с.
3. Миронова О. Аудиторська діяльність: організація системи внутрішнього контролю якості / О. Миронова. – Х. : Фактор, 2009. – 352с.
4. Огійчук М. Ф. Аудит : організація і методика : навч. посіб. / М. Ф. Огійчук, І. Т. Новіков, І. І. Рагуліна (2-ге вид. перероб. і доп.). – К. : Алерта, 2012. – 664 с.

Інтернет – ресурси

14. Аудиторська Палата та Спілка України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sau-apu.org.ua/>
15. Міжнародні стандарти аудиту [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.mia.kiev.ua>
16. Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ufpaa.org/ua>.
17. Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1023-12>
- 36.

Інформаційні ресурси

1. Облік і фінанси АПК [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://magazine.faaf.org.ua/content/section/4/35/>
2. Бібліотека ім. В.І. Вернадського [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nbu.gov.ua/>
3. Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua/>
4. Аудиторська Палата України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.apu.com.ua
5. Все про бухгалтерський облік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.vobu.com.ua
6. Вісник податкової служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.visnuk.com.ua
7. Баланс [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.balance.ua
8. Дебет-Кредит [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.dtk.com.ua
9. Державна служба статистики України: статистична інформація [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ukrstat.gov.ua>
10. Міністерство фінансів України: офіційний веб сайт [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>

Додаток А

Підприємство ПАТ «Хлібзавод»
 Територія м. Старокостянтинів
 Форма власності колективна
 Орган державного управління _____
 Галузь харчова
 Вид економічної діяльності хлібопекарня
 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(Звіт про фінансовий стан)

на _____ 20 _ р.

Форма № 1

код за ДКУД

1801001

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи:			
первісна вартість		-	-
накопичена амортизація		-	-
Незавершені капітальні інвестиції		5,8	5,8
Основні засоби:			
первісна вартість		532,0	544,5
знос		1665,2	1764,1
Інвестиційна нерухомість			
Довгострокові біологічні активи:			
Довгострокові фінансові інвестиції:			
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств		-	-
інші фінансові інвестиції		-	-
Довгострокова дебіторська заборгованість		-	-
Відстрочені податкові активи		-	-
Інші необоротні активи		-	-
Усього за розділом I		537,8	550,3
II. Оборотні активи			
Запаси		422,3	284,6
Поточні біологічні активи		-	-
Векселі одержані		-	-
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:		84,9	34,7
Дебіторська заборгованість за розрахунками:			
за виданими авансами		-	-
з бюджетом		-	-
у тому числі з податку на прибуток		-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість		12,7	7,1
Поточні фінансові інвестиції		-	-
Грошові кошти та їх еквіваленти		37,7	68,2
Витрати майбутніх періодів			0,8
Інші оборотні активи		-	-
Усього за розділом II		557,6	395,4
III. Необоротні активи, утримувані для продажу та групи вибуття			
Баланс		1095,4	945,7

Продовження Додатку А

Пасив	Код рядка	На початок звітної періоду	На кінець звітної періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал		495,2	495,2
Капітал у дооцінках			
Додатковий капітал		78,0	40,0
Резервний капітал		15,1	17,0
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)		4,7	4,5
Неоплачений капітал		()	()
Вилучений капітал		()	()
Усього за розділом I		593,0	556,7
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання			
Довгострокові кредити банків		114,6	72,3
Інші довгострокові зобов'язання		-	-
Довгострокове забезпечення		60,0	45,5
Цільове фінансування		26,3	12,5
Усього за розділом II		200,9	130,3
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків		121,2	98,0
Поточна заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями			
за товари, роботи, послуги		36,0	28,0
з бюджетом		14,6	19,5
у тому числі з податку на прибуток			
зі страхування		25,0	25,2
з оплати праці		75,0	75,6
з учасниками			
із внутрішніх розрахунків			
Поточні забезпечення			
Інші поточні зобов'язання		29,7	12,4
Доходи майбутніх періодів			
Усього за розділом III		301,5	273,2
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу		-	-
Баланс		1095,4	945,7

Керівник

Головний бухгалтер

Додаток В

Договір про надання аудиторських послуг

Місце укладання

Дата

Аудиторська фірма (*найменування аудиторської організації*), що іменується далі “Виконавець”, в особі Генерального директора (*прізвище, ім'я, по батькові відповідальної особи*), що діє на основі Статуту, з одного боку, і (*найменування економічного суб'єкта*), що іменується далі “Замовник”, в особі Генерального директора (*прізвище, ім'я, по батькові відповідальної особи*), що діє на основі (*документ, який визначає повноваження*), з другого боку, уклали цей договір про наступне:

1. Мета договору

Мета цього договору – визначити основу, на який ми повинні діяти як аудитори компанії (її філіалів), визначити права і обов'язки вашої компанії і нашої.

2. Предмет договору

Замовник доручає, а виконавець виконує роботи:

Проведення аудиторської перевірки фінансової звітності Замовника за період з (*дата початку звітного періоду*) по (*звітна дата*) і складання аудиторського висновку про достовірність цієї звітності, а також письмової інформації (звіту) аудитора керівництву економічного суб'єкта за результатами проведення аудиту;

Надання супутніх аудиту послуг (*перелік послуг*) і документальне оформлення результатів.

3. Права і обов'язки Виконавця

3.1. Проводити аудит фінансової звітності Замовника, керуючись Законом України “Про аудиторську перевірку” від 22 квітня 1993р. та Нормативами аудиторської діяльності, затвердженими Аудиторською палатою України.

3.2. Самостійно визначати форми і методи аудиторської перевірки, виходячи з вимог нормативних актів України, а також конкретних умов договору із замовником.

3.3. Має право перевіряти в повному обсязі документацію про фінансово-господарську діяльність, наявність коштів, цінних паперів, матеріальних цінностей, одержувати роз'яснення з питань, що виникли в ході аудиту, і додаткові відомості та необхідні для аудиторської перевірки.

3.4. Перевіряти наявність майна, грошей, цінностей, вимагати від керівництва господарюючого суб'єкта проведення контрольних оглядів, замірів виконаних робіт, визначення якості продукції, щодо яких здійснюється перевірка документів.

3.5. Має право одержувати за письмовим запитом необхідну для здійснення аудиторської перевірки інформацію від третіх осіб.

3.6. Має право залучати до участі у виконанні робіт, передбачених у договорі, додаткових аудиторів (спеціалістів), сторонніх консультантів чи експертів за згодою Замовника.

3.7. Має право відмовитись від проведення аудиторської перевірки чи від висловлення своєї думки щодо достовірності фінансової звітності в аудиторському висновку у разі неподання Замовником необхідної інформації.

3.8. Зобов'язаний кваліфіковано проводити аудиторську перевірку, а також надавати інші аудиторські послуги.

3.9. Інформувати Замовника про виявлені в ході проведення аудиту недоліки у веденні бухгалтерського обліку і звітності, організації і функціонуванні внутрішнього контролю.

3.10. Зобов'язаний забезпечити схоронність документів, одержаних і складених у ході аудиторської перевірки, ф не розголошувати їх зміст без згоди власника (керівника) Замовника, за винятком випадків, передбачених законодавчими актами України, незалежно від продовження чи припинення відносин з Замовником і без обмеження строком давності.

3.11. Підготувати аудиторський висновок і письмову інформацію (звіт) аудитора за результатами проведення аудиту, а також акт здавання –приймання виконаних робіт протягом трьох днів з моменту завершення робіт.

3.12. Передати керівнику чи уповноваженій особі Замовника один примірник письмової інформації (звіту) аудитора керівництву економічного суб'єкта, що перевіряється, за результатами проведення аудиту.

3.13. Передати Замовнику аудиторський висновок тільки після офіційного одержання у повному обсязі складеної і підписаної фінансової звітності Замовника.

4. Права і обов'язки Замовника

4.1. Має одержувати від Виконавця інформацію про вимоги законодавства щодо проведення аудиту, у тому числі про підстави для зауважень і висновків, зроблених аудитором.

4.2. Має право звернутися з відповідною заявою в орган, який видав Виконавцю свідоцтво на здійснення аудиторської діяльності, для перевірки якості аудиторського висновку.

4.3. Зобов'язаний створювати Виконавцю умови для своєчасного і повного проведення аудиторської перевірки, надавати всю документацію, необхідну для її проведення, давати за запитом Виконавця роз'яснення і пояснення в усній і письмовій формі.

4.4. Нести відповідальність за повноту і достовірність надання для роботи документів, що стосуються предмету перевірки і знаходяться як у Замовника, так і у третіх осіб.

4.5. Не може здійснювати будь-які дії з метою обмеження кола питань, які підлягають з'ясуванню при проведенні аудиторської перевірки чи наданні супутніх аудиторських послуг.

4.6. Не може чинити тиск на Виконавця під час проведення ним робіт, а також з метою зміни його думки щодо достовірності фінансової звітності.

4.7. Затвердити звіт Виконавця і підписати акт здавання-приймання виконаних робіт або подати обґрунтовану відмову від затвердження згідно з п. . . . цього договору протягом трьох днів з моменту подання Виконавцем звіту.

4.8. Самостійно нести відповідальність у разі невиконання рекомендацій Виконавця.

4.9. Своєчасно (згідно з цим договором) здійснювати розрахунки з Виконавцем.

5. Строки виконання робіт

Роботи, передбачені цим договором, мають бути виконані в період з “__” _____200_р. по “__” _____200_р.

6. Вартість аудиторських послуг і порядок розрахунків

6.1. Вартість аудиторських послуг визначається сторонами до початку робіт.

6.2. Вартість аудиторських послуг згідно з цим договором становить (сума цифрами і прописом), у тому числі ПДВ(_).

6.3. Оплата здійснюється у національній валюті України.

6.4. Оплату аудиторських послуг Замовник здійснює на основі рахунку, який виписує Виконавець.

6.5. Оплата робіт проводиться в такому порядку: ()% від вартості робіт Замовник перераховує на розрахунковий рахунок виконавця протягом трьох днів з дати початку робіт, ()% від вартості робіт Виконавця – протягом трьох днів після підписання приймання і здавання акту.

6.6. У разі невиконання Замовником зобов'язань, щодо оплати, Замовник оплачує Виконавцю пеню у розмірі ()% від суми платежу.

6.7. У разі прострочення виконання робіт з вини Виконавця Виконавець сплачує Замовнику штраф у розмірі ()% від суми договору за кожний день прострочення.

7. Відповідальність сторін. Порядок вирішення спорів

7.1. Повну відповідальність за додержання порядку ведення бухгалтерського обліку, своєчасне і повне подання фінансової звітності, бухгалтерської звітності користувачам і аудиторам несе Замовник.

7.2. У разі, якщо в процесі виконання аудиторських робіт Замовник не забезпечить надання необхідних аудитору документів або пояснень, або бухгалтерський облік у Замовника перебуває у стані, що потребує відновлення, Виконавець має право призупинити виконання робіт без відшкодування перерахованих в авансовому порядку сум.

7.3. Виконавець має право в односторонньому порядку перенести строк виконання робіт згідно з цим договором у разі невиконання Замовником своїх зобов'язань відповідно до пп.. 4.3 і 4.9 цього договору з повідомленням Замовника.

7.4. Якщо на думку Замовника виконана робота не відповідає встановленим вимогам, то протягом трьох днів після надання виконавцем результатів роботи Замовник повинен подати вмотивовану відмову від прийняття робіт у формі проекту одностороннього акта.

Якщо в установлений строк Виконавець не одержить підписаний акт здавання-приймання або вмотивовану відмову, роботу вважають прийнятою з виконанням усіх умов договору. Акт без підпису Замовника може бути поданий до оплати за умов наявності запису “Зауваження від Замовника в установлений строк не надійшли”.

7.5. У разі виникнення спорів сторони вживуть усіх заходів для їх вирішення шляхом переговорів.

7.6. У тому разі, якщо згода не буде досягнута шляхом переговорів, усі спори, розбіжності і конфлікти, що виникли у зв'язку з виконанням цього договору, а також у разі його порушення чи розірвання, будуть вирішуватись судом (*вказівка конкретного судового органу*).

7.7. За невиконання зобов'язань за цим договором Замовник і Виконавець несуть майнову відповідальність відповідно до чинного законодавства і умов цього договору.

7.8. Розмір майнової відповідальності Виконавця не може перевищувати фактично завданих Замовнику збитків.

8. Конфіденційність

8.1. Обсяг інформації, що не підлягає розголошенню, визначається Замовником і узгоджується з Виконавцем окремим додатком до договору.

8.2. Сторони зобов'язуються зберігати сувору конфіденційність інформації, одержаної під час виконання цього договору, і вжити всіх можливих заходів, щоб запобігти її розголошенню.

8.3. Передача конфіденційної інформації третім особам, публікація чи інше розголошення такої інформації може здійснюватись тільки з письмової згоди другої сторони, незалежно від причини припинення дії цього договору.

8.4. Обмеження щодо розголошення інформації не стосуються загальнодоступної інформації чи інформації, що стала такою не з вини сторін, а також до інформації, що стала відомою стороні з інших джерел до чи після її одержання від другої сторони.

8.5. Виконавець не несе відповідальності у разі передачі інформації державним органам, які мають право вимагати її відповідно до законодавства України.

9. Прикінцеві положення

9.1. Всі доповнення і зміни до цього договору дійсні тільки в тому разі, якщо вони зроблені в письмовій формі і підписані уповноваженими на це особами.

9.2. Цей договір набирає чинності з дня його підписання.

Місце виконання угоди (.....).

10. Строк дії договору

10.1. Строк дії договору (строк).

10.2. Договір можна розірвати за бажанням однієї зі сторін з письмовим повідомленням другої сторони за 15 днів до дати розірвання.

Реквізити сторін:

Виконавець:

(Юридична адреса, банківські реквізити, індивідуальний номер платника податків, статистичні коди, номер свідоцтва на ведення аудиторської діяльності і дата її видачі, найменування органу, що видав свідоцтво Виконавцю)

Виконавець:

(підпис, прізвище, ініціали і посада відповідальної особи)

Замовник:

((Юридична адреса, банківські реквізити, індивідуальний номер платника податків, статистичні коди)

Замовник:

(підпис, прізвище, ініціали і посада відповідальної особи)

Навчальне видання

Укладачі
КВАША Ольга Олександрівна

ОБЛІК І АУДИТ
Опорний конспект лекцій для студентів
напряму підготовки 073 "Менеджмент"

План 2017р., поз. 92

Підписано до друку 06.06.17. Один електронний оптичний диск (CD – ROM);
Супровідна документація. Об'єм даних 1,82 Мб.

Видавець і виготівник
Харківський державний університет харчування та торгівлі
Вул. Клочківська, 333, м. Харків, 61051
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 4417 від 10.10 2012р.